Киреенко, Анна Павловна. Трансформация налоговой системы в условиях усиления взаимодействия с предпринимательской средой: теория и практика : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10. - Иркутск, 2005. - 329 с. : ил.

**Содержание к диссертации**

Введение

1. Налоговая система и налоговый механизм 16

1.1. Строение налоговой системы, ее место в финансовой системе государства 16

1.2. Механизм взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды 39

1.3. Трансформация налоговой системы: опыт проведения налоговых реформ 56

2. Издержки взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды (издержки налогообложения) 72

2.1. Издержки налогового администрирования, их измерение и оценка 72

2.2. Издержки налогового согласования, их измерение и оценка 89

3. Уклонение от уплаты налогов как проблема взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды 111

3.1. Уклонение от уплаты налогов и теневая экономика 111

3.2. Методические подходы к изучению уклонения от уплаты налогов.. 124

3.3. Оценка уклонения от уплаты налогов в Иркутской области 137

4. Результативность работы налоговых органов в условиях взаимодействия с предпринимательской средой 156

4.1. Показатели результативности: классификация и систематизация... 156

4.2. Особенности формирования обобщающих показателей эффективности работы налоговых органов 167

4.3. Факторы, сдерживающие рост результативности работы налоговых органов в условиях взаимодействия с предпринимательской средой 178

5. Влияние предпринимательской среды на функционирование и развитие

налоговой системы 199

5.1. Влияние организационной структуры предпринимательской среды на налоговую систему 199

5.2. Влияние отраслевых особенностей, демографических характеристик и масштаба налогоплательщиков на функционирование налоговой системы 229

Заключение 259

Список использованной литературы 271

Приложения 3 00

**Введение к работе**

Актуальность проблемы исследования. Социально-экономическое развитие страны в рыночной экономике во многом определяется эффективно функционирующей налоговой системой. Тем не менее, кардинальные изменения в налоговой системе России, осуществляемые в последние годы, слабо связаны с научным видением происходящего. Это говорит о том, что исследования в области налогообложения, во-первых, отстают от практики, а во-вторых, они недостаточно авторитетны, чтобы оказывать влияние на формирование политики в этой сфере.

Такое положение в области изучения налогов связано с историческими особенностями формирования налоговой системы в России. Динамика налоговой системы в советский период совершалась в направлении, обратном ее динамике в остальном цивилизованном мире. Прямые налоговые связи хозяйства с бюджетом были заменены ненормированным распределением прибыли, а косвенные налоги превратились в элемент планового распределения цен. Неудивительно, что при этом учение о налогах в период социализма практически не развивалось.

Российская наука в последние десятилетия активно переходит от изучения сущности и функций налога к оформлению конструкции современной налоговой системы. Однако изучение налоговой системы без учета воздействия на нее внешней среды не может дать ключ к разрешению всех проблем, связанных с ее эффективным функционированием. В процессе активного формирования модели смешанной экономики, которое переживает Россия, происходит интенсивное разрушение финансовых институтов социалистической системы хозяйствования и осуществляется переход к рыночным отношениям. Предпринимательская среда становится той внешней средой, в которой функционирует современная налоговая система. Поэтому полное представление о налоговой системе невозможно получить, не затрагивая вопросов ее взаимодействия с пред принимательской средой

Степень изученности проблемы. Проблема взаимодействия налоговой системы с предпринимательской средой не только весьма актуальна, но и очень сложна как в теоретико-методологическом, так и в методическом плане.

Изучение налогов традиционно является одним из центральных направлений финансовой науки. Однако ключевые проблемы налоговой системы еще не решены, в частности потому, что недостаточно внимания уделяется комплексным исследованиям налоговой системы. Основными направлениями исследования налогообложения в Российской Федерации являются: изучение закономерностей развития и реформирования налоговой системы, налоговое регулирование и стимулирование, проблемы налогово-бюджетных отношений, а также правовые аспекты налоговых отношений.

Наиболее подробно изучены правовые аспекты налоговой системы и налоговых отношений (Брызгалин А.В., Винницкий Д.В., Пепеляев С.Г., Петрова Г.В.). Достаточно часто встречается описание проблем существующей налоговой системы РФ и путей их решения (Горский И.В., Кирова Е.А., Пансков В.Г., Сомоев Р.Г., Черник Д.Г., Шаталов С.Д.). Несколько меньше внимания уделяется изучению закономерностей развития и реформирования налоговой системы РФ (Караваева И.В., Пушкарева В.М., Юткина Т.Ф.).

Наименее изученной областью налоговой системы в России является управление налогообложением и налоговое администрирование. Немногочисленные исследования в этом направлении, которые стали появляться в последнее время, проводятся, за небольшим исключением, самими работниками налоговых органов (Дадашев А.З., Зерщиков Ю.С., Надеждина С.Д., Наздрачев Р.Б., Оганян К.И., Перонко А.И., Ялбуганов А.А.). Практически неизученными остаются экономические аспекты налогообложения: издержки и результаты функционирования налоговой системы, уклонение от уплаты налогов, а также экономическая эффективность деятельности налоговых органов. Изучение этих вопросов в настоящее время представляет особый интерес в связи с непрерывным усложнением налоговой системы и ростом издержек налогового согласо вания.

В некоторых исследовательских работах последних лет просматривается стремление представить налоговую систему как сложную структуру (Бард B.C., Лыкова Л. Н., Павлова Л. П. и Пинская М. Р.), однако влияние предпринимательской среды на формирование и функционирование налоговой системы при этом не рассматривается. Традиционно считается, что хозяйствующие субъекты должны регулировать свою деятельность в зависимости от изменений в налоговой системе, а не наоборот. Исследования в этой области ограничиваются анализом правовых аспектов структуры налогоплательщиков (Винницкий Д.В.) или анализом влияния налогов на предпринимательскую деятельность (Тимофеева О.Ф., Кирова Е.А., Егорова Е.Н., Петров Ю.А.).

В современной зарубежной литературе, посвященной налогообложению, комплексные исследования налоговой системы также встречаются довольно редко. Из общего круга проблем, связанных с формированием и функционированием налоговых систем, достаточно подробно освещены такие вопросы: отличия налоговых систем и причины таких отличий (С. Сэндфорд); особенности формирования налоговых систем развитых и развивающихся стран (В. Танзи, Р. Берд); принципы формирования налоговой системы (А. Ауэрбах, М. П. Девере, Дж. Кей, Дж. Мирлис); развитие и реформирование налоговой системы (М. Алле, Дж. Слемрод).

Среди вопросов, касающихся изучения взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды, внимание исследователей привлекает влияние налогов на предпринимательские решения (Дж. Бернстейн, М. Кинг, К. Мак Кензи, Д. Минц, М. Миллер, Ф. Модильяни, Дж. Потерба, Л. Саммерс, К. Шарф). Другие аспекты взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды изучаются гораздо меньше. Это объясняется тем, что в изучении налогов, как и в экономической науке в целом, наибольший прогресс в настоящее время обнаруживается не в разработке новых теорий, а в развитии эмпирических исследований и применении теорий к решению конкретных практических задач.

Таким образом, несмотря на значительное количество работ в области налогообложения, взаимодействие налоговой системы и предпринимательской среды изучено далеко недостаточно. В условиях реформирования экономики возникают новые проблемы, которые требуют внимания при трансформации налоговой системы.

Цель диссертационного исследования: развитие научных представлений о налоговой системе, разработка теоретической концепции механизма взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды.

Достижение указанной цели определило постановку и решение следующих задач;

провести анализ эволюции научной мысли о налоговой системе для уточнения положений о ее сущности, строении, месте налоговой системы в финансовой системе государства;

сформировать теоретическое представление о механизме взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды;

обосновать методологию исследования механизма взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды: выявить характер, уровни, и формы данного взаимодействия;

разработать методический инструментарий и на основе его практического применения провести исследование первого уровня взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды, включающее: измерение и оценку издержек налогообложения, оценку уклонения от уплаты налогов, оценку эффективности работы налоговых органов;

выделить характеристики предпринимательской среды, оказывающие влияние на налоговую систему, и определить тенденции их изменения в современной России;

рассмотреть проблемы соответствия налоговой системы тенденциям в развитии предпринимательской среды и обосновать направления трансформации налоговой системы с учетом выявленных несоответствий.

Объект исследования: налоговая система, рассматриваемая во взаимодейст вии с предпринимательской средой.

Предмет исследования: трансформация налоговой системы в условиях взаимодействия с предпринимательской средой; формы и методы совершенствования механизма данного взаимодействия.

Теоретическая и методологическая основа исследования.

Методологической основой исследования являлись системный подход, анализ и синтез, дедукция и индукция, а также статистические методы обработки информации, методы сравнительного анализа.

Теоретической базой работы являлись фундаментальные и прикладные исследования отечественных и зарубежных авторов, посвященные проблемам налогообложения: Алле М., Ауэрбах А., Калдор Н., Лаффер А., Масгрейв Р., Мирлис Дж., Сэндфорд С, Слемрод Дж., Алексеенко М.М., Барулин СВ., Горский И.В., Караваева И.В., Лыкова Л. Н., Надеждина С.Д., Павлова Л.П., Пансков В. Г., Посошков И.Т., Радищев А.Н., Тургенев Н.И., Черник Д.Г., Шаталов С.Д., Юткина Т.Ф.

Методологически значимыми для решения поставленных задач явились работы в области экономической теории (Гелбрейт Дж.К., Кейнс Дж.М., Коуз Р., Маршалл А., Норт Д., Рикардо Д., Самуэльсон П., Смит А., Шумпетер И.); истории экономической мысли (Автономов В., Блауг М., Баумоль У., Гровс X., Пушкарева В.М.); финансов (Аюшиев А.Д., Бахматов С.А., Березкин Ю.М., Дробозина Л.А., Иваницкий В.П., Куницына СЮ., Лушин СИ., Позднякова Т.А., Самаруха В.И. Слепов В.А.); менеджмента (Авдашева СБ., Владимирова И.Г., Гончаров М.И., Клейнер Г.Б., Морозова В.Д., Радыгин А.Д., Щиборщ К.В.); исследования теневой экономики (Долгопятова Т. Г. Исправников О.В., Меншиков С, Ласко М.)

Для разработки методики оценки издержек налогового согласования автором использованы труды зарубежных авторов: С Сэдфорда, К. Байера, М. Гуд-вина, Д. Колларда, Л. Милза, С. Эванса.

Предложенная в работе методика оценки уклонения от уплаты налогов базируется на подходах к оценке теневой экономики, изложенных в работах зару бежных и отечественных исследователей: С. Ю. Барсуковой, И. И. Елисеевой, Н.Д. Кремлева, Л. Косалса, В.Я. Сквозникова, Ф. Шнайдера.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

- дополнены современные теоретические подходы к исследованию налогообложения на основе определения состава налоговой системы, ее функций и целей. Уточнено место налоговой системы в финансовой системе государства. Определены функциональные характеристики и свойства подсистем налоговой системы. Обоснована необходимость изучения налогового механизма как ключевого направления налоговой реформы.

- систематизированы научные представления о финансовом и налоговом механизме. Определена сущность налогового механизма с позиций изучения взаимодействия налоговой системы с внешней средой. Раскрыта роль предпринимательской среды как внешней по отношению к налоговой системе. Сформулировано положение о сложном и многостороннем взаимодействии налоговой системы и предпринимательской среды. Выявлены характер, уровни, и формы данного взаимодействия;

- обоснована необходимость изучения издержек налогообложения в Российской Федерации. На основе обобщения опыта зарубежных стран предложена методика исследования издержек налогообложения. Проведено исследование эффективности издержек налогового администрирования (ИНА) на основе сравнения произведенных дополнительных затрат и изменения уровня собираемости налогов. Разработана и апробирована методика специального выборочного опроса для измерения и оценки издержек налогового согласования (ИНС).

- раскрыты и обоснованы особенности уклонения от уплаты налогов как части теневой экономики. Разработана и апробирована методика измерения уклонения от уплаты налогов с помощью экспертных оценок и налогового аудита. Дана характеристика уклонения от уплаты налогов в Иркутской области, выявлены особенности уклонения от уплаты налогов в зависимости от вида дея тельности, уровня дохода и других характеристик налогоплательщика.

- уточнена классификация показателей результативности работы налоговых органов. На их основе дана оценка работы налоговых органов за ряд лет. Предложен и обоснован новый показатель для оценки эффективности. Раскрыт характер влияния различных групп факторов на динамику результативности работы налоговых органов. Обоснована необходимость формирования рациональной структуры налоговых органов, изменения методов работы с налогоплательщиками и решения кадровых вопросов для повышения качества их работы.

- предложена классификация предпринимательской среды с позиций налогообложения по двум основаниям: в зависимости от особенностей внутреннего строения и внешних признаков хозяйствующих субъектов. Введены понятия организационной и композиционной структуры налогоплательщиков. Выявлены современные тенденции в развитии структуры налогоплательщиков. Раскрыто влияние различных характеристик налогоплательщиков на функционирование налоговой системы.

- определены возможности действующей системы сбора налогов по налоговому контролю за деятельностью налогоплательщиков, обладающих различными классификационными признаками. Обоснованы отличия в правовом регулировании и стратегии налогового контроля для различных сегментов налогоплательщиков. Предложены направления трансформации налоговой системы с учетом выявленных несоответствий налоговой системы особенностям внешнего и внутреннего строения хозяйствующих субъектов.

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации. В диссертации использованы труды отечественных и зарубежных специалистов, учебно-методические издания, статьи, материалы научно-практических конференций, семинаров, посвященных проблемам развития налоговой системы, что обусловливает обоснованность и необходимую глубину исследования, а также достоверность его результатов. В процессе исследования использовались официальные статистические данные, законода тельные документы, нормативные и методические издания Министерства финансов РФ, отчетность ФНС РФ, УФНС по Сибирскому федеральному округу, УФНС по Иркутской области и УБАО, инспекций ФНС по г. Иркутску и г. Ше-лехову Иркутской области.

Особое место в эмпирической базе занимают исследования проведенные автором: налоговый аудит и экспертные оценки масштабов уклонения от уплаты налогов, а также выборочный опрос малых предприятий и предпринимателей для оценки издержек налогового согласования.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке научной проблемы трансформации налоговой системы в соответствии с современными тенденциями в развитии предпринимательской среды, имеющей важное хозяйственное значение.

Основные элементы научной новизны:

- расширены научные представления о сущности налоговой системы как совокупности различных звеньев налоговых отношений и системы налоговых органов. В составе налоговой системы предложено выделить три подсистемы: налогового права, налогов и сбора налогов;

- дано определение налогового механизма как совокупности способов организации взаимодействия налоговой системы с внешней средой;

- раскрыто содержание взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды на двух уровнях: первый уровень — сбор налогов; второй уровень — взаимообусловленное изменение характеристик налоговой системы и предпринимательской среды;

- обосновано деление предпринимательской среды с точки зрения влияния ее характеристик на налоговую систему по двум основаниям: а) организационная структура, включающая форму, сложность и автономность организации; б) композиционная структура, учитывающая отраслевые, демографические характеристики и масштаб деятельности налогоплательщиков;

- дополнены имеющиеся в мировой практике теоретические и методические подходы к исследованию издержек налогообложения на основе изучения особенностей издержек налогового администрирования и издержек налогового согласования в Российской Федерации;

- определены структурные характеристики уклонения от уплаты налогов в сравнении с теневой экономикой. Выявлены методические особенности измерения масштабов уклонения от уплаты налогов по сравнению с измерением масштабов теневой экономики;

предложен обобщающий показатель оценки эффективности работы налоговых органов, учитывающий в качестве полезного результата приближение величины фактически поступивших доходов к максимально возможным, а в качестве затрат — изменение совокупных издержек налогообложения, в том числе издержек налогового администрирования и издержек налогового согласования;

- доказано влияние характеристик предпринимательской среды на налоговую систему. Раскрыто влияние организационной структуры, отраслевых особенностей, демографических характеристик и масштаба деятельности налогоплательщиков на функционирование налоговой системы;

- сформулировано положение об организационном кризисе налоговой системы, который выражается в несоответствии характеристик налоговой системы современным тенденциям в развитии предпринимательской среды.

Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в дополнении и развитии теоретической концепции налоговой системы и налогового механизма, формировании представлений о характере взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды, разработке методологии изучения данного взаимодействия.

Практическая значимость результатов исследования.

- положения и выводы диссертационного исследования могут быть использованы на федеральном уровне при разработке и совершенствовании налогового законодательства, а также при проведении реформирования налоговых органов;

- результаты и выводы диссертационного исследования использованы на региональном уровне при разработке «Программы социально-экономического развития г. Иркутска на 2003-2007 годы». Отдельные результаты исследования являются составной частью научно-исследовательских работ: «Налоговый механизм и оценка его эффективности», «Налоговый потенциал региона», выполненных на кафедре налогов и налогообложения БГУЭП;

- на базе выдвигаемых в диссертации положений могут быть определены практические мероприятия по сокращению уклонения от уплаты налогов;

- применение разработанного показателя эффективности позволит получить более обоснованную оценку результатов работы налоговых органов;

- реализация предложенных рекомендации по устранению противоречий в характеристиках налоговой системы и тенденциях в развитии структуры налогоплательщиков позволит преодолеть организационный кризис налоговой системы;

- теоретические выводы и результаты эмпирических исследований нашли практическое применение в учебном процессе БГУЭП в подготовке учебных курсов «Налоги и налогообложение», «Налогообложение внешнеэкономической деятельности», «Налоговое право», в курсовом и дипломном проектировании при подготовке специалистов по налогообложению, а также в разработке программ повышения квалификации работников государственных и финансовых служб региона.

Апробация работы. Основные положения и выводы диссертационного исследования докладывались и обсуждались на международных научно-практических конференциях «Экономическое развитие России на современном этапе. Проблемы подготовки кадров и сотрудничество с Европой» (Иркутск, 2002 г.), «Институциональные проблемы российских реформ в условиях макроэкономической нестабильности» (Иркутск, 2001 г.), «Перспективы развития высшего экономического и юридического образования» (Иркутск, 2001 г.), «Укрепление потенциала в области подготовки кадров в сфере бизнеса и менеджмента в регионе озера Байкал» (Иркутск, 1999 г.), «Роль органов государственной власти и местного самоуправления в решении вопросов регионально го значения» (Иркутск, 1999 г.), ежегодных научно-практических конференциях профессорско-преподавательского состава БГУЭП в 1999-2005 гг.

Научные результаты диссертационной работы изложены в 2 авторских монографиях, 2 коллективных монографиях, 33 статьях (в том числе 5 статьях в реферируемых журналах). Результаты диссертационного исследования наиболее полно отражены в монографиях автора: «Изучение проблем налогообложения: опыт использования принципов системного анализа» (Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2003. - 7,0 п.л.), «Налоговая система: накопленный опыт и пути развития» (Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2004. - 15,1 п.л). Теоретические положения и практические рекомендации автора нашли отражение в 2 научных отчетах, зарегистрированных в ВНТИЦ, учебных пособиях: «Налоги и налогообложение в современном мире» (Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2003. - 8,2 п.л), «Финансы внешнеэкономической деятельности» (Иркутск: Изд-во ИГЭА, 2001. — 6,0 п.л), «Финансовый аспект деятельности малого предпринимательства» (Иркутск: Изд-во ИГЭА, 1998. - 9,2 п.л. - 4,6 авт. п.л.), сборниках задач и методических рекомендациях. Всего по теме диссертации автором опубликовано 44 работы общим объемом 63,3 п.л.

Структура и содержание работы. Диссертация состоит из введения, пяти глав, 13 параграфов, заключения, библиографического списка и 18 приложений. Общий объем работы составляет 329 страниц машинописного текста. Основной текст изложен на 270 страницах, содержит 40 таблиц и 27 рисунков. Библиографический список включает 395 наименований использованных источников.

Во введении обосновывается актуальность проблемы, цель и задачи исследования, охарактеризована теоретическая и эмпирическая база исследования.

В первой главе «Налоговая система и налоговый механизм», состоящей из трех параграфов, определена авторская позиция по вопросу строения налоговой системы, обосновано определение налогового механизма. Выявлен характер, уровни и формы механизма взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды. Определены существенные моменты процесса налогового реформирования и ключевые факторы, влияющие на успех налоговой реформы

в Российской Федерации.

Во второй главе «Издержки взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды (издержки налогообложения)», состоящей из двух параграфов, обобщен опыт исследования издержек в зарубежных странах и описаны методологические подходы к их оценке. Определены структурные характеристики и состав данных издержек в Российской Федерации. Разработана и апробирована методика специального выборочного опроса для измерения и оценки ИНС.

В третьей главе «Уклонение от уплаты налогов как проблема взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды», состоящей из трех параграфов, обосновываются методологические подходы к оценке уклонения от уплаты налогов и методы, позволяющие измерять масштабы уклонения от уплаты налогов в России. Разработана и апробирована методика измерения уклонения от уплаты налогов.

В четвертой главе «Результативность работы налоговых органов в условиях взаимодействия с предпринимательской средой», состоящей из трех параграфов, проведена классификация и систематизация показателей результативности работы налоговых органов. Предложен обобщающий показатель эффективности работы налоговых органов. Выявлены внешние и внутренние факторы, сдерживающие рост результативности работы налоговых органов.

В пятой главе диссертационной работы «Влияние предпринимательской среды на функционирование и развитие налоговой системы», состоящей из двух параграфов, рассмотрено влияние организационной структуры, отраслевых особенностей, демографических характеристик и масштаба деятельности налогоплательщиков на функционирование налоговой системы. Сформулировано положение об организационном кризисе налоговой системы и предложены направления трансформации налоговой системы для его преодоления.

В заключении формулируются основные выводы и результаты диссертационного исследования.

## Строение налоговой системы, ее место в финансовой системе государства

В изучении налогов, как и в экономической науке в целом, наибольший прогресс в настоящее время обнаруживается не в разработке новых теорий, а в развитии эмпирических исследований и применении теорий к решению конкретных практических задач. Прикладные исследования в области налогообложения стимулируются спросом извне: в наибольшей мере со стороны государства, а так же со стороны компаний-налогоплательщиков.

Традиционно устойчивый интерес исследователей привлекают темы оптимального налогообложения и налогообложения доходов физических лиц. Кроме того, резко возрос интерес к проблемам налогообложения бизнеса и международного налогообложения (прил. 1).

Изучение налогообложения имеет в целом общие направления во всех странах. Однако имеется и некоторая национальная специфика, обусловленная уровнем развития, особенностями экономики или традициями.

Например, во Франции выделяются следующие направления изучения налогов: общие вопросы налогообложения (макро- и микроэкономические аспекты налогообложения); налоговая техника (процесс налогообложения); налоговое право; налоговая политика государства [342].

В Германии внимание акцентируется на двух направлениях изучения налогов: финансовые аспекты (исследуются макроэкономические параметры налогообложения, налоги рассматриваются как источник формирования бюджетных доходов); экономика предприятий (исследуется воздействие налогообложения на предпринимательские решения) [43].

Экономические исследования всегда связаны с наиболее острыми проблемами текущего дня. Поэтому темы публикаций по вопросам налогообложения в Европейских странах отражают современные проблемы в Европейских странах отражают современные проблемы в этой сфере. Наиболее популярными темами в настоящее время являются: гармонизация налоговых систем; налоговая конкуренция путем снижения налогов в отдельных странах; налогообложение электронного бизнеса.

Развитие теории налогообложения в России происходило в рамках общего развития финансовой науки. При этом, становление науки о налогообложении происходило под влиянием практики и отражало как особенности развития экономики, так и развитие форм государства. Понятие «налог», его сущность и функции, принципы и правила налогообложения постоянно дополнялись и уточнялись, поэтому рассмотрим коротко основные этапы изучения налогообложения в России в их связи с различными этапами развития общества.

Начальный этап исследований в области финансов и налогов был во многом обусловлен расширением связей с западным миром при Петре I, однако и в последующем работы западных философов-мыслителей и экономистов оказывали значительное влияние на эволюцию научной мысли в области налогов1.

## Издержки налогового администрирования, их измерение и оценка

Комплексное изучение сбора налогов, как первого уровня взаимодействия налоговой системы и предпринимательской среды, начнем с изучения проблемы издержек налогообложения.

Функционирование налоговой системы обеспечивается за счет двух видов издержек: издержек налогового администрирования (ИНА) и издержек налогового согласования (ИНС). В совокупности эти два вида издержек составляют «расходы по эксплуатации» налоговой системы.

Издержки налогового администрирования — это расходы государства на взимание налогов, которые включают в себя:

- расходы на содержание налоговой службы;

- расходы на подготовку и принятие налогового законодательства;

- расходы на содержание других государственных органов, которые связаны с налогообложением и налоговым контролем (таможенные органы, арбитражные суды, казначейство и т.д.).

Выделим круг проблем, с которыми сталкиваются исследователи и практики при учете издержек налогового администрирования.

Прежде всего, отметим, что государственная деятельность по управлению налогообложением связана с большими объемами отчетности, массой расчетов, потоками информации разных ведомств и организаций, массивами статистических данных и т.д. Расходы государственных налоговых органов непрерывно растут по следующим причинам:

- усложнение налогового законодательства;

- рост затрат на обеспечение налогового контроля (по мере роста налоговых изъятий контроль приходится усиливать и ужесточать);

- увеличение численности работников налоговых органов в связи с увеличением количества налогоплательщиков и усложнением функций;

- оснащение налоговых органов все более совершенным и дорогостоящим оборудованием и техническими средствами.

При этом, уровень ИНА в разных странах может иметь существенные отличия. Анализ зарубежных публикаций по вопросам, связанным с издержками налогообложения [336; 375; 385; 388; 394], позволяет сделать вывод, что различия в уровне ИНА определяются многими факторами, которые, как представляется, можно разделить на две группы:

1. Факторы, не зависящие от налогообложения. В эту группу входят экономические, демографические, политические особенности страны и ее административные традиции, оказывающие влияние на общий уровень издержек государственного управления и соответственно на уровень ИНА. Например, экономический рост и повышение уровня деловой активности приведут к росту налоговых доходов безотносительно усилий налоговых органов и снизят уровень ИНА в налоговых доходах. Инфляция, определяющая рост доходов от косвенных налогов, также может положительно повлиять на уровень ИНА, независимо от эффективности работы налоговых органов.

## Уклонение от уплаты налогов и теневая экономика

Рассматривая теневую экономику, как сложное явление, присущее всем странам, типам экономики и видам деятельности, многие ученые склоняются к выводам о некоторых конструктивных началах присущих данному явлению [103; 293]. По их мнению, теневая экономика в современной России выступает в роли важного инструмента поддержания экономического и социального равновесия, так как создает условия выживания бизнеса и населения. На наш взгляд, именно в этой черте теневой экономики и уклонения от уплаты налогов и заключается самое опасное: это означает, что криминальное экономическое поведение субъектов хозяйствования становится условием их выживания, а реальное поведение и населения, и властей лишь в малой степени регулируется формальными законами. Повышение доходов, рост производства возможны и при существовании значительного теневого сектора, а экономия на уплате налогов дает возможность инвестировать в производство дополнительные средства и добиваться роста его эффективности. Но, при этом игнорируются такие ценности общества как сохранение и развитие человеческого и ресурсного потенциала.

Наличие теневой экономики и уклонения от уплаты налогов — это не только российское явление. Все страны, и развитые, и развивающиеся сталкиваются с этой проблемой. При этом существуют виды деятельности, которые напрямую связаны с теневой экономикой и никогда не будут легальными (торговля наркотиками и оружием и т.д.) и виды деятельности, которые могут осуществляться как легальными, так и нелегальными методами в зависимости от соотношения выгоды и риска. Например, экспортно-импортные операции могут осуществляться как официально, так и контрабандным путем, в зависимости от величины пошлин и жесткости государственного контроля. Сокрытие от налогообложения доходов легального бизнеса также зависит от уровня налогообложения и усилий налогового администрирования. Работа налоговых органов, направленная на сокращение уклонения от уплаты налогов, основана на применении различных мер, которые можно условно разделить на три группы: административные; экономические; социально-психологические.

Административные меры — те, которые сокращают возможности для уклонения от уплаты налогов. Применение административных мер означает организацию сбора налогов таким образом, чтобы сократить до минимума возможности уклонения от уплаты налогов. Наиболее распространенными мерами в практике работы налоговых органов являются:

1. Удержание налогов налоговыми агентами. Введение там, где это возможно, порядка удержания налога у источника выплаты, позволяет сократить уклонение от уплаты налогов у получателя дохода. Например, существовавший порядок удержания налога на доходы физических лиц с выигрышей в лотерею, организаторами лотерей, позволял собирать налог с этого вида доходов в полном объеме. После изменения этого порядка налог стал уплачиваться получателями дохода, что привело к резкому росту уклонения от его уплаты.

2. Введение порядка предоставления информации налоговым органам от источников дохода и контрагентов по сделкам. В наибольшей степени это касается доходов от сделок с недвижимостью, доходов от капитала, так как данные виды доходов можно обложить налогом только при наличии дополнительной информации от источников доходов и регистрирующих органов.