Пузин Алексей Михайлович. Особенности влияния налоговой конкуренции на податный состав налоговой системы : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10. - Москва, 2005. - 137 с. : ил. РГБ ОД

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ

1.1 Понятие налоговой конкуренции и экономическая сущность явления . 13

1.2 Основные теоретические подходы к исследованию налоговой конкуренции 37

1.3 Исторические предпосылки возникновения налоговой конкуренции в процессе эволюции фискальных отношений 44

1.4 Особенности становления и развития налоговой конкуренции в России

в XX-XXI вв 59

ГЛАВА 2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА НАЛОГОВОЙ КОНКУРЕНЦИИ 68

2.1 Виды налоговой конкуренции 68

2.2 Формы и основные характеристики явления 89

2.3 Особенности налоговой конкуренции. Применение экономических концепций рыночной конкуренции к соперничеству государственных властей 97

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ МЕТОДОЛОГИИ ОЦЕНКИ КОНКУРЕНТНЫХ ПРЕИМУЩЕСТВ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ 102

3.1 Понятие конкурентного преимущества и его применение к налоговым системам 102

3.2 Имитационная модель поведения налогоплательщиков в результате воздействия конкурентной налоговой политики другой юрисдикции 111

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 124

Библиография 130

**Введение к работе**

С усилением интеграционных процессов в мире за последние годы многие международные организации выразили глубокое беспокойство по поводу активного применения государствами деструктивных методов соперничества в области налоговой политики. Использование законодательных послаблений в системе налогового права позволило странам создать благоприятный налоговый климат для привлечения капиталов, в результате чего налоговая политика стала оказывать особое влияние на усиление движения финансовых потоков и принятие экономических решений субъектами хозяйственных отношений. Не желая терять свои доходы, многие государства мира предприняли ряд мер с целью противодействия утечке капиталов, а также миграции населения по налоговым причинам.

В конце XX века правительства стран, входящих в состав ОЭСР, громогласно заявили о проблемах конкурентной налоговой политики, которая проводится без учета общепринятых норм и принципов на международном уровне. В 1996 г. страны Большой семерки обратились к ОЭСР с требованием разработать общепринятые критерии выявления недобросовестной налоговой конкуренции и рекомендации по предотвращению ее разрушительного воздействия на экономические системы стран - участниц. На саммите в Лионе главы государств особо подчеркнули важность исследования указанных процессов на основе многостороннего подхода к рассмотрению проблемы. В январе 1998 г. комиссия ОЭСР по налоговым вопросам утвердила свой первый фундаментальный отчет1, в котором были сформулированы критерии деструктивной налоговой политики и рекомендации по ее совершенствованию с учетом общепринятых принципов экономических

1 Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD, 1998

отношений. Следующие отчеты Комиссии появились в июне 2000 г. , в ноябре 2001 г. , а также в феврале 2004 г.

Значимость проблемы, которая была известна уже давно, однако приобрела угрожающий размах для некоторых государств Европы только в последнее десятилетие, породила большое количество исследований в экономической литературе. В середине 90 гг. двадцатого столетия популярные СМИ, как в России, так и за рубежом, стали обращать особое внимание на указанную проблему, опубликовывая статьи известных ученых и политических деятелей.

Тенденции последних лет показывают, что вопросам внутренних и внешних налоговых отношений в Российской Федерации предается особое значение, в связи с чем проводится серьезное реформирование отечественного законодательства в сторону упрощения и гармонизации нормативной правовой базы с учетом международных требований. Однако стремление повысить эффективность налоговой системы не может быть увязано лишь только с уменьшением налогового бремени и простотой налогового законодательства. Поскольку в различных экономических условиях и под влиянием конкурентной налоговой политики других государств, последствия подобных изменений способны повысить или понизить привлекательность страны и ее регионов для иностранных инвестиций. Большое количество факторов, оказывающих влияние и порождающих благоприятные и негативные внешние эффекты, влияющие на действия государств в области налогообложения, требует серьезных исследований, которые не могут проводиться в условиях отсутствия единой теоретической базы и методологии познания явления.

В результате систематизации и обобщения некоторых основных теорий и гипотез, разработанных за последние годы, ученые и экономисты

1 Toward Global Tax Cooperation. Paris: OECD, 2000

2 The OECDs Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report. Paris: OECD, 2001

3 The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. Paris: OECD, 2004.

из России и других стран мира пришли к единому выводу о том, что теоретический аппарат, а также методология познания явления налоговой конкуренции не разработаны полностью, а в некоторых случаях даже не изучены вообще. В частности, в отечественной теории налогообложения не существует единого подхода к классификации видов и форм явления, его основных характеристик, понятийного аппарата для проведения дальнейших исследований, а также инструментов и методов соперничества юрисдикции. Такие вопросы как реакция плательщиков на налоговую конкуренцию, а также исторические предпосылки ее возникновения до сих пор остаются областью, которая изучена недостаточно полно. Меж тем, вопросы фискальной безопасности страны являются первостепенными в любом государстве мира независимо от его положения в международных рейтингах всемирных организаций.

Все это делает актуальным исследование соперничества налоговых систем и возможных последствий для экономики стран в современных условиях развития. Актуальность исследования обусловлена, в первую очередь, значением и ролью налоговой системы в экономической жизни общества, а также глобализационными изменениями в мире за последние годы, влияющими на характер и цели внешней налоговой политики.

Цель и задачи исследования. Цель исследования заключается в том, чтобы на основе изучения теоретических положений, а также имеющегося практического опыта и правовой базы, разработать методологию познания и теоретический фундамент для изучения процессов налоговой конкуренции в РФ.

Дня достижения поставленной цели в работе были последовательно решены следующие задачи:

1) обобщить и проанализировать основные теоретические подходы к изучению явления

1. исследовать понятие и экономическую сущность налоговой конкуренции;
2. выделить основные этапы и предпосылки возникновения и эволюции налогового соперничества в России и других странах мира;
3. классифицировать виды и формы налоговой конкуренции;
4. провести фавнительный анализ рыночной и налоговой конкуренции для определения основных характеристик явления и его отличительных черт,
5. выявить степень возможного применения некоторых концепций рыночной конкуренции к соперничеству государственных властей;
6. разработать имитационную модель влияния внешней налоговой политики на поведение налогоплательщиков и налоговую систему.

**Объект исследования**- налоговые отношения, складывающиеся в процессе установления и совершенствования элементов налоговых платежей.

**Предмет исследования**- налоговая конкуренция за плательщика налогов с использованием инструментов налоговой политики.

**Теоретической и методологической основой исследования**послужили труды классиков экономической теории, а также современных российских и зарубежных ученых-экономистов, статьи по проблемам налогообложения и экономической социологии, опубликованные в научных и периодических специализированных изданиях. Кроме того, в работе использовались акты законодательства о налогах и сборах РФ, стран ЕС, а также отчеты и статистические материалы ОЭСР, ЕС, МВФ.

При решении поставленных задач в работе применялись диалектический метод познания, метод анализа и синтеза, системный подход, методы экономико-статистического анализа.

Степень разработанности проблемы. В трудах ученых и практиков, в периодических печатных изданиях достаточно широко обсуждаются вопросы, связанные с конкуренцией за инвестиции в страну. Однако вопросам налогового соперничества юрисдикции в отечественных трудах по экономике уделяется незначительное внимание.

Теоретические основы налоговой конкуренции юрисдикции, а также исследование последствий институциональной конкуренции в области налогообложения для экономики стран изложены в трудах таких представителей зарубежной и отечественной экономической мысли как А. Смит, У. Петти, Д. Рикардо, Ч. Тибу, В. Оутс, К.Р. Макконелл, С.Л. Брю, Э.Б. Аткинсон, Д. Стиглиц, Дж. Д. Уилсон, Т. Дж. Гудспид, Л.И. Якобсон, С. Г. Коковин, Е. Желободько, В. Аркин, А. Сластников, Е. Шевцова, Л. И. Полищук, Е. А. Коломак, В. Ф. Лапо, Н. Я. Калюжнова, С.Д. Шаталов, В.Г. Пансков, В.Г. Князев, Д.Г. Черник, Ю. Б. Рубин, А. И. Погорлецкий, А.А Яковлев и других.

Важнейший вклад в исследование процессов соперничества юрисдикции в отечественной экономической социологии внесли труды В. Волкова, Л. Бляхера, С. Барсуковой, Э. Панеях.

Информационной базой исследования послужили статистические  
материалы ОЭСР, ЕС, информационно-справочные материалы в  
периодических специализированных изданиях, материалы ФНС и  
Министерства финансов России, информация правовой системы

«Гарант».

Эмпирической основой исследования послужили результаты исследований, обсуждений, проведенных в рамках работы над диссертацией. При оформлении работы использованы программные продукты: Microsoft Word, Microsoft Excel, Microsoft Equation, PROMT XT.

Научная новизна диссертационной работы заключается в разработке методологических основ познания налоговой конкуренции

юрисдикции с целью совершенствования фундаментальной базы теории налогообложения, повышения эффективности дальнейших исследований в указанном направлении и состоит в следующем:

1. Разработана теоретическая интерпретация понятия налоговой конкуренции как соперничества государственных властей за налоговые ресурсы с использованием инструментов налогообложения для целей привлечения их в поле действия национального налогового законодательства, что может способствовать более глубокому пониманию самого явления, а также его особенностей и экономического содержания.
2. Раскрыта экономическая сущность явления налоговой конкуренции, представляющая собой режим налогообложения, который приводит к перемещению части ВОП и ВНД на другую территорию и перераспределению через бюджетную систему другой юрисдикции части налоговых ресурсов его составляющих, которая удовлетворяет экономическим потребностям налогоплательщиков. Это позволяет предметно взглянуть на процесс налогового соперничества, что может быть использовано для дальнейших исследований явления.
3. Определены основные исторические этапы и предпосылки возникновения налоговой конкуренции, что позволяет оценить степень сложности явления, особенности его развития и совершенствования, а также проследить процессы изменения форм конкурентных налоговых отношений с древних времен по настоящее время. В результате исследования были выделены следующие ключевые этапы:

- первый этап развития, который длился с периода возникновения первых государств до окончания средних веков, имел следующую особенность: поступления от налогообложения захваченных территорий были основными источниками доходов

государств; налоговая конкуренция осуществлялась методом физического насилия;

второй этап (примерно с начала XVII в. и вплоть до конца XIX в.) развития конкурентных налоговых отношений был связан с ослабеванием роли военной силы как основного инструмента фискальной конкуренции, что явилось результатом развития культуры и искусств, учений о праве и государстве, а также накопления достаточного количества военной мощи несколькими странами практически одновременно;

третий этап (XX-XXI вв.) развития налоговой конкуренции связан с полной трансформацией форм и методов налогового соперничества, для чего используются уже не методы физического принуждения, а инструменты фискальной политики и законодательные послабления.

4. Уточнена классификация видов и форм налоговой конкуренции,  
которые имеют эмпирическое подтверждение, что позволяет более  
полно представить общие результаты экономических исследований на  
сегодняшний день и рассматривать отдельные проявления налогового  
соперничества с точки зрения направленности процессов, а также их  
экономических особенностей и последствий. В частности, предложено  
выделять следующие виды налоговой конкуренции: в зависимости от  
эффективности экономических последствий (эффективная

(совершенная) и неэффективная (несовершенная)), в зависимости от уровня государственной власти (горизонтальная и вертикальная), в зависимости от элементов налогообложения (с использованием

налоговых ставок, преференций, а также других элементов налогообложения). Выделены следующие формы налоговой конкуренции: с использованием налоговых и неналоговых инструментов, скрытая и открытая, добросовестная и деструктивная, а также конкуренция в отношении мобильных и немобильных налоговых ресурсов.

1. Разработана имитационная модель поведения физических лиц -налогоплательщиков в результате воздействия налоговой политики других юрисдикции, которая позволяет в простой и доступной форме понять доминантные стратегии индивидов в процессе налогового соперничества, их ключевые функции, особенности поведения с течением времени и последствия для экономики юрисдикции. Модель демонстрирует поведения физических лиц с разными финансовыми возможностями, доступом к информации об изменениях в зарубежном налоговом законодательстве, уровнем образования, возможностями к физической мобильности. Подразделив плательщиков на три ключевые группы (проживающие на территории юрисдикции более одного года, в течение одного года, менее одного года), было выявлено, что первые две группы плательщиков формируют слой населения, который производит основные поступления в государственный бюджет. На основе типов реакций А. Хиршмана были предложены варианты поведения различных групп плательщиков в краткосрочном и долгосрочном периодах (выход, голос, лояльность). Уникальность каждой группы плательщиков и причина разделения последних подчеркнута выполняемыми ими функциями для налоговой системы юрисдикции (воспроизводство налоговых ресурсов, сигнальная функция, формирования конкурентного потенциала, защитная).
2. В результате создания имитационной модели было разработано понятие конкурентного иммунитета налоговой системы, под которым

понимаются особенности системы налогообложения, позволяющие смягчать или нейтрализовать неблагоприятное влияние налоговой конкуренции в течение определенного промежутка времени. Данное понятие может способствовать более глубокому пониманию и исследованию защитных функций налоговой системы государства, а также элементов экономической системы общества, которые обеспечивают его безопасность. Важнейшим выводом, в результате проведенного исследования является то, что одним из основных конкурентных преимуществ налоговой системы в соперничестве налоговых властей является ее иммунитет. Важнейшими параметрами иммунитета налоговой системы являются объем и стабильность податного состава налогоплательщиков первой и второй групп, а также их финансовые возможности.

**Практическая значимость диссертационного исследования**

заключается в совершенствовании методологии исследования специфики налоговой конкуренции, ее видов, а также реакции податного состава на изменения в налоговой системе. Результаты проведенного исследования могут быть использованы для описания процесса налоговой конкуренции юрисдикции в отечественной теории налогообложения и теории конкуренции, а также для математического моделирования степени влияния уровня налогового бремени на поступления в бюджеты различных юрисдикции, потоки налоговых ресурсов, состав налогоплательщиков в РФ.

Содержащиеся в диссертации теоретические разработки могут быть использованы в научно-исследовательской работе, в преподавании дисциплин «Теория и история налогообложения», «Налоги и налогообложение», «Налоговые системы зарубежных стран», «Налоговое

планирование», «Мировая экономика», «Инвестирование», «Теория и практика конкуренции», «Международные экономические отношения».

**Апробация результатов исследования.**Теоретическая концепция, методология диссертации получили конкретное отражение в учебном процессе в рамках педагогической деятельности при чтении лекций автором и проведении семинаров в МЭСИ. Основные положения диссертации изложены в публикациях автора.

## Понятие налоговой конкуренции и экономическая сущность явления

Конкуренция представляет собой сложное, многогранное явление. С одной стороны, это мощный двигатель экономики, что увеличивает благосостояние всего общества, с другой — это игра с нулевой суммой: один конкурент выиграл, другой проиграл.

Первоначально термин конкуренция возник от латинского слова «concurrentia», что в переводе означает столкновение. В орфографическом словаре СИ. Ожегова, например, отмечается, что конкуренция - это соперничество, борьба за достижение больших выгод, преимуществ.1

А. Смит отмечал, что конкуренция - это сила, которая заставляет экономических агентов, действуя исключительно для удовлетворения своих интересов, участвовать в улучшении благосостояния общества. Взаимодействие личных интересов и конкуренции в результате приводит к регулированию экономической системы с помощью «невидимой руки».2

В догадках, разбросанных по страницам "Исследования о природе и причинах богатства народов", просматривается группа условий, необходимых для совершенной конкуренции. Однако они выражены слабо, неявно, а отчасти лишь подразумеваются. Дж. Стиглер считает, что таких условий пять:

1. Конкуренты должны действовать независимо, а не в сговоре;

2. Число конкурентов, потенциальных или уже имеющихся, должно быть достаточным, чтобы исключить экстраординарные ходы;

3. Экономические единицы должны обладать приемлемым знанием о рыночных возможностях;

4. Должна быть свобода (от социальных ограничений) действовать в соответствии с этим знанием;

5. Нужно достаточно времени, чтобы направление и объем потока ресурсов стали отвечать желанию владельцев1.

К. Маркс определял конкуренцию как внутреннюю природу капитала и считал, что в условиях капиталистического производства все отношения осуществляются через антагонистическую борьбу между частными производителями

А. Маршалл2 определил конкуренцию как состязание одного человека с другим, особенно при продаже или покупке чего-либо.

К.Р. Макконнел, С.Л. Брю3 под конкуренцией понимают наличие на рынке большего числа независимых покупателей и продавцов и возможность для покупателей и продавцов свободно входить на рынок и покидать его.

В экономической социологии М. Вебер в своем классическом определении понятия отмечает, что конкуренция в целом представляет собой «мирные попытки установления контроля над возможностями и . преимуществами, которые также желаемы другими».

## Виды налоговой конкуренции

Проблема оценки последствий и результатов налоговой конкуренции вызывает необходимость в классификации её многочисленных проявлений.

Эффективность налоговой конкуренции для ее субъектов является одним из важнейших критериев классификации, поэтому следует выделять эффективную (совершенную) и неэффективную (несовершенную) налоговую конкуренцию.

По мнению западных экономистов, в зависимости от уровня государственной власти, следует различать:

1. Горизонтальную налоговую конкуренцию, которая возникает между одинаковыми уровнями государственной власти в разных странах.

2. Вертикальную налоговую конкуренцию, которая представляет собой соперничество за налоговые ресурсы между различными уровнями государственной власти в пределах одной страны (региона).

В зависимости от элементов налогообложения, выделяют налоговую конкуренцию с использованием:

1. Ставок налогов.

2. Льгот и поощрений для всех или отдельных категорий плательщиков.

Следует также отметить, что налоговая конкуренция, несомненно, осуществляется с использованием и других элементов налогов, что требует введение дополнительной группы в классификацию.

3. Иных элементов налогообложения: плательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, срок уплаты налога, порядок и способ уплаты.

Например, учитывая упомянутые ранее исследования Болдуина и Кругмана, можно отметить, что снижение налоговых ставок в период с 1965 - 1994 гг. параллельно сопровождалось расширением налоговой базы.

Также в качестве инструмента конкуренции могут быть использованы упрощенные процедуры регистрации и налогового учета для плательщиков, упрощенный способ отнесения к определенной категории, группе, для которой предусмотрен благоприятный режим налогообложения (инвестор, офшорная банковская компания, одинокий плательщик, глава хозяйства).

В теории возможно применение других элементов налога: изменение сроков, периода и способа уплаты. Однако такие элементы очень редко используются на практике странами, поскольку менее полезны для плательщиков. По мнению многих экономистов, в большей степени налогоплательщиков привлекают низкие ставки налогов, льготы, небольшой размер облагаемого объекта. Все остальные показатели имеют лишь второстепенный характер. Указанное утверждение также подтверждают исследования экспертов ОЭСР1, в которых в качестве основных критериев выделяются особые льготы и низкая ставка налога на территории юрисдикции.

## Понятие конкурентного преимущества и его применение к налоговым системам

Понятие конкурентного преимущества в отношении национальной экономики начинает свою историю с работы Адама Смита «Исследование природе и причинах богатства народов».1

Ученый подверг критике позицию меркантилистов о том, что богатство страны зависит от владения сокровищами, и заявил, что реальное богатство страны состоит из товаров и услуг, доступных ее гражданам. Смит разработал теорию абсолютного преимущества, согласно которой одни страны могут производить товары более эффективно, чем другие. Ученый писал: «Правило всякого умного отца семейства заключается в том, чтобы не изготавливать дома того, что изготовить стоит дороже, чем купить... То, что благоразумно для отдельной семьи, не станет бессмысленным для целого королевства. Какое безумие изготовлять вино в Шотландии при помощи оранжерей, когда дешевле привезти его из Франции или Португалии? Все согласны с этим, но эту глупость проделывают повсюду там, где тарифными ставками мешают нам пользоваться естественными преимуществами, имеющимися у чужестранных наций».

Государство может обладать естественными преимуществами в производстве продукции благодаря климатическим условиям, природным ресурсам и т.п.

Однако большая часть мирового товарооборота состоит из готовых изделий и услуг, чем из сельскохозяйственной продукции и природных ископаемых. Размещение производства имеет связь с приобретенными преимуществами, обычно обусловленными технологией производства, то есть со способностью изготовлять разнообразную и сложную продукцию.

Следующий шаг в развитии теории абсолютного преимущества сделал Давид Риккардо в 1817 г., разработав теорию относительного преимущества. Сущность теории заключалась в том, что торговля все равно может принести выгоду, так как страны выпускают множество разнообразных товаров. Однако каждая из них обладает лишь сравнительным преимуществом в производстве только определенных товаров. Поэтому для любой страны выгодно экспортировать продукцию, в выпуске которой она преуспевает, а импортировать продукцию, в производстве которой преуспевают другие страны.

Шведские экономисты Э. Хекшер и Б. Олин на основе теорий абсолютного и относительного преимуществ разработали теорию соотношения факторов производства. Ученые предположили, что различия между долей труда по отношению к доле земли или капитала по странам могут объяснить различия в стоимости факторов производства. Если рабочая сила находится в избытке по отношению к земле и капиталу, то затраты на труд будут низкими, а стоимость земли и затраты на капитал -высокими. Стоимость этих факторов может стимулировать развитие производства и экспорта продукции, для которой используются избыточные ресурсы. Теорема Хекшера - Олина гласит: страна экспортирующая товары, в производстве которых наиболее эффективно использованы избыточные факторы и импортирует товары с дефицитными факторами производства.

Теорию соотношения факторов производства подверг критике В. Леонтьев. Его выводы были прямо противоположны выводам шведских экономистов. Леонтьев показал, что, несмотря на избыточность капитала, в экспорте США 40-х годов преобладали трудоемкие товары.

В 90-е годы выходит в свет фундаментальная работа профессора Гарвардской школы бизнеса М. Портера «Международная конкуренция», представляющая собой результат глобальных исследований группы ученых из 24 человек.

Ученый приходит к выводу о том, что конкурентное преимущество отражает продуктивность использования ресурсов, и предлагает оригинальную концепцию конкурентного преимущества страны.