Юрченко Вера Романовна. Регулирование налоговой нагрузки как фактора развития производства : диссертация... кандидата экономических наук : 08.00.10 Москва, 2007 203 с. РГБ ОД, 61:07-8/3289

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Налогообложение в системе факторов экономического роста

1.1. Регулирующее воздействие налогов на процесс расширенного воспроизводства 12

1.2. Модификация принципов налогообложения в новой экономической среде 29

1.3. Эволюция концептуального содержания налоговой нагрузки 55

ГЛАВА 2 Использование налоговой нагрузки в системе стимулирования развития производства

2.1. Методологические аспекты расчета показателя налоговой нагрузки 75

2.2. Анализ и оценка налоговой нагрузки 109

2.3. Налоговая нагрузка и переход к инновационно-инвестиционному типу экономического роста 130

Заключение 151

Список использованной литературы 158

Приложения 1-17 168

**Введение к работе**

Устойчивое и динамичное развитие национальной экономики непосредственным образом связано со сложившимся состоянием и эффективностью функционирования налоговой системы в условиях трансформационных преобразований.

Вся история развития социально-экономических процессов подтверждает органическую связь налогообложения с воспроизводственным процессом и экономическим ростом с одной стороны и выполнением фискальной функции - с другой. Налоги, являясь самостоятельной социально-экономической категорией, выступают в качестве важного фактора экономического роста, поскольку активно влияют на воспроизводственный процесс.

Налогообложение рассматривается финансовой наукой как важный инструмент государственного регулирования социально-экономического развития, инвестиционной и инновационной стратегии, структурных изменений в производстве, ускоренного развития приоритетных отраслей экономики и создания условий для реализации предпринимательской инициативы. Решение проблем, связанных с налогообложением актуально на всех этапах реформирования экономики.

Необходимость удовлетворения растущих потребностей человека и общества в целом обуславливает постоянное возобновление производства в увеличивающихся масштабах, которое невозможно без инвестиций, развития научно-технического потенциала страны.

В Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2008-2010 годах» отмечается необходимость дальнейшей модернизации налоговой системы, в том

числе системы администрирования, «в целях создания комфортных налоговых условий для перехода отечественной экономики на инновационный путь развития».1 Тем самым признается, что существующая налоговая система в настоящее время не обеспечивает таких условий.

Возможности хозяйствующих субъектов осуществлять долгосрочные вложение капитала с целью расширения производства напрямую зависят от уровня налоговых изъятий.

Налоговая нагрузка многих товаропроизводителей на практике продолжает оставаться высокой, что осложняет мобилизацию факторов экономического роста, не способствует росту инвестиционной активности, не стимулирует финансирование разработок новых видов продукции и новых технологий, снижает конкурентоспособность отечественной продукции.

Оптимальный уровень налогообложения является одним из условий устойчивого экономического роста. Это в свою очередь требует научного обоснования роли и раскрытия сущности налоговой нагрузки как фактора развития производства, и ее использования в системе государственного регулирования экономики; уточнения методики определения налоговой нагрузки, проведение ее расчетов и оценки во взаимосвязи с важнейшими показателями социально-экономичнеского развития; разработки методов регулирования налоговой нагрузки в целях стимулирования инвестиционно-инновационного типа производства.

**Степень разработанности проблемы.**Проблема налоговой нагрузки в силу своей значимости, постоянно находится в поле зрения отечественных и зарубежных ученых.

Исследуя общие вопросы теории налогообложения, принципов  
построения налоговой системы учеными-финансистами

1 Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 09.03.2007 «О бюджетной политике в 2008-2010 годах».

предпринимались попытки решения вопроса исчисления собственно налоговой нагрузки, насколько это было возможно при определенном уровне развития статистики и математических методов исследования. В трудах Н.И. Тургенева, И.И. Янжула, В.Н. Твердохлебова, К.В. Шмелева, В. Лебедева, А. Исаева, И.Х.Озерова и других российских исследователей подробно рассматривались проблемы влияния налогов на развитие отечественной экономики и обоснования возможной тяжести налогообложения. Однако отсутствие общепринятых методик расчета данного показателя, низкий уровень развития статистики того времени, несовершенство математических расчетов делали оценку тяжести налогообложения нереалистичной. Важным результатом исследований того времени явилось разграничение определения показателя налоговой нагрузки на макро и микроэкономический уровень.

Современный этап исследования проблемы налоговой нагрузки, методики ее оценки представлен работами С.Н. Алехина, Е.В. Балацкого, B.C. Барда, И.В Горского, Н.Е Заяц, М.В. Карп, А.Г. Куликова, И.В. Караваевой, И.А. Майбурова, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, Б.Е. Пенькова, В.М. Пушкаревой, А.Н Цыгичко, Д.Г. Черника, Л.И Якобсона и других.

Вместе с тем, проблемам регулирования налоговой нагрузки как фактора развития производства с целью формирования комфортной налоговой среды для перехода экономики на инновационный путь развития, в настоящее время уделяется недостаточно внимания, что обуславливает актуальность настоящего исследования.

Традиционно используемый показатель налоговой нагрузки, определяемый как доля налогов в ВВП, позволяет оценить, какая доля ВВП страны перераспределяется с помощью налогов, при этом в силу нерешенных проблем методологического характера, в научном и практическом обороте находится целый ряд модификаций данного

показателя, которые так и не дают ответа о степени реальной налоговой нагрузки в стране. Аналогичная ситуация наблюдается и при оценке налоговой нагрузки на экономику отраслей, территорий, предприятий. Между тем показатель налоговой нагрузки выступает индикатором налогового регулирования воспроизводственных процессов и адекватность его оценки имеет принципиальное значение при принятии важных решений в области регулирования экономики.

Необходимость углубления теоретических исследований и недостаточная степень разработанности проблемы определили выбор темы исследования, цель, задачи и структуру работы.

**Целью диссертационного исследования**является теоретическое обоснование, разработка практических рекомендаций в области методов оценки налоговой нагрузки и регулирования ее величины, способствующей инновационному развитию экономики.

Поставленная цель вызвала необходимость разработки следующих задач:

- исследовать роль налогов в воспроизводственном процессе;

- рассмотреть эволюцию взглядов в отношении содержания  
понятий «налоговая нагрузка», «налоговое бремя» и уточнить  
понятийный аппарат;

провести сравнение тяжести налогообложения в нашей стране и некоторых экономически развитых странах, определить перечень показателей, которые могут использоваться для этой цели;

провести сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки, выявить их достоинства и недостатки и на основе этого предложить методику определения налоговой нагрузки, которая отражала бы реальный уровень налогового давления на хозяйствующие субъекты;

выполнить расчеты и оценить налоговую нагрузку в различных отраслях (видах деятельности) экономики во взаимосвязи с показателями

экономического развития отраслей и влияние уровня налоговой нагрузки на инновационно-инвестиционный рост и возможности расширения производства в современных условиях;

- обосновать необходимость регулирования налоговой нагрузки в целях развития производства и стимулирования инвестиционно-инновационной активности бизнеса;

**Объектом исследования**являются налоговая система Российской Федерации, а также процессы налогового регулирования экономики.

**Предметом исследования**выступают экономические отношения, возникающие между государством и хозяйствующими субъектами в процессе налогообложения, отражающие распределение налоговой нагрузки как фактора развития национальной экономики.

**Научно-методологическую базу исследования**составляют общая теория налогообложения и научные методы, позволяющие использовать статистический анализ и рассматривать исследуемый предмет в количественной и качественной динамике. Диалектический подход базируется на использовании экономического, финансового и нормативного анализа статистических данных, а также данных финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия энергетической отрасли.

**Экономико-нормативную и документальную базу**

диссертационного исследования составили законы и нормативно-правовые акты Российской Федерации в области налогообложения; материалы научных исследований; отчетность налоговых органов; статистические материалы по Российской Федерации и зарубежным странам, бухгалтерская и налоговая отчетность по ОАО «Красноярская ГРЭС 2» за 2005 г., данные информационных агентств.

**Основные научные результаты диссертационного**

**исследования, полученные лично автором, и их новизна**состоят в

следующем:

1. Изложены новые подходы к содержанию понятия «налоговая  
нагрузка», экономическая сущность которого заключается в отражении  
доли изъятии части дохода экономического субъекта в виде налогов и  
сборов, а также иных платежей налогового характера. Показана узкая  
направленность использования данного понятия, что свидетельствует о  
недооценке налоговой нагрузки как фактора развития производства и его  
использования в системе налогового регулирования экономики.

2. На основе анализа базовых показателей социально-  
экономического развития России и экономически развитых стран,  
доказано, что, несмотря на то, что показатель налоговой нагрузки в  
России ниже уровня аналогичного показателя ряда европейских стран,  
действительная тяжесть налогообложения в нашей стране значительно  
выше. В связи с этим оценку тяжести налогообложения следует  
производить только в совокупности и во взаимосвязи с другими  
показателями экономического развития экономики можно сделать  
правильные выводы по данному вопросу.

1. Конкретизировано теоретическое обоснование методики расчета показателя налоговой нагрузки на макро- мезо- и микроэкономическом уровне, что позволит наиболее точно определять ее фактический уровень.
2. Выявлена неравномерность распределения налоговой нагрузки на отрасли экономики и отражено влияние на ее уровень таких существенных факторов как задолженность по налогам и сборам и начисленных пени и штрафных санкций за нарушение налогового законодательства. Обосновано, что при решении вопросов налогового регулирования экономики следует учитывать уровень накопленной задолженности прошлых лет, как по налогам, так и по пени и штрафным

санкциям так как эти факторы значительно увеличивают налоговую нагрузку хозяйствующих субъектов и замедляют развитие производства.

1. Раскрыта взаимосвязь уровня налоговой нагрузки и возможностей развития производства и доказана необходимость регулирования налоговой нагрузки в отраслях экономики, определяющих динамику развития на примере одного из предприятий энергетики.
2. Определены направления дальнейшего реформирования налоговой системы и методологические принципы, позволяющие обеспечить перераспределение налоговой нагрузки по отраслям экономики и стимулирующие инвестиционно- инновационную активность предприятий.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту:**

**1.**Конкретизация роли налогов в современных условиях и  
уточненное определение понятия «налоговая нагрузка.

2. Совокупность основных показателей, применение которых дает  
возможность оценить тяжесть налогообложения в России и сравнить его  
с другими странами.

3. Модифицированные методы расчета показателя налоговой  
нагрузки на хозяйствующие субъекты, которые могут быть использованы  
для целей ее регулирования.

4. Предложение о том, что в процессе регулирования налоговой  
нагрузки ее оценка должна производиться на основе системы  
показателей, состав которых зависит от:

1. *способа оценки налоговых обязательств;*
2. *структуры налоговых обязательств;*
3. *способа выбора объектов налогообложения*

5. Обоснование необходимости регулирования налоговой нагрузки  
в зависимости от приоритетности развития отрасли, состояния ее  
материально-технической базы, уровня рентабельности в целях создания

комфортных условий для инвестиционно-инновационного развития производства.

6. Система мер в области налогообложения, направленных на снижение уровня налоговой нагрузки и установление эффективных взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов.

**Практическая значимость исследования**состоит в том, что обоснованные в диссертации теоретические положения, содержащиеся в ней предложения и рекомендации, могут быть использованы:

органами государственного управления, отраслевыми министерствами и ведомствами при разработке комплексных мер по построению эффективной налоговой системы, совершенствованию налогового законодательства и снижению налоговой нагрузки на бизнес;

- налоговыми органами в целях проведения анализа финансово-  
хозяйственной деятельности и выявления факторов, влияющих на  
уровень налоговой нагрузки и неисполнение налоговых обязательств;

предприятиями и частными предпринимателями в области налогового менеджмента и бизнес-планирования;

в учебном процессе для преподавания курсов «Налоги и налогообложение», «Налоговый менеджмент».

**Апробация результатов исследования**осуществлена путем участия автора в дискуссии «Малые предприятия в стратегии развития и удвоения валового внутреннего продукта России» (Москва, РАГС, 2004 г.), выступлении на конференции «Стратегические приоритеты экономического роста в России». (Москва, РАГС, 2004 г.), при оценке выполнения бизнес плана ОАО «Красноярская ГРЭС 2» за 2005-2006 г.г. и при составлении бизнес-плана ОАО «ОГК-6» на 2007 г., в контрольно-аналитической работе Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5, г. Москва.

Основные положения исследования отражены в четырех публикациях автора общим объемом 2,4 п.л.

**Структура диссертации**состоит из введения, двух глав, содержащих 6 параграфов, заключения и списка использованной литературы, а также приложений. Работа содержит 11 таблиц, 3 рисунка. Приложение включает 14 расчетных таблиц, и 3 таблицы текстового характера.

## Регулирующее воздействие налогов на процесс расширенного воспроизводства

Налоги как экономическая категория возникли вместе с товарным производством и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, чиновников и иные общественные нужды. К. Маркс писал: «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства. Чиновники и попы, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, греческие музеи и готические башни, цивильный лист и табель о рангах - все эти сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени - в налогах».1

В первое время налоги рассматривались как необходимое жертвоприношение в форме даров, подарков правящему монарху. Однако постоянные войны, необходимость содержания огромных армий требовали больших средств и налоги превратились из временного в постоянный источник государственных доходов. Постепенно сформировалось мнение о том, что налог имеет не только экономическое, но и правовое содержание и налог стал рассматриваться не как пожертвование, дар, помощь, а как юридическая обязанность, долг граждан перед своим государством.

Когда общество примирилось с налогами и они превратились в основной источник государственных доходов, стали формироваться налоговые теории как система научных знаний о сущности и природе налогов, их роли и значении для экономики и социально-экономического

развития общества. Важные теоретические вопросы налогообложения были сформулированы в работах: У. Пети «Трактат о налогах и сборах»; А. Смита, в пятой части его работы «Исследование о природе и причинах богатства народов»; Д. Риккардо в «Начала политической экономии и налогового обложения»; И.Х. Озерова «Основы финансовой науки», А.А. Соколова «Теория налогов», Н.И. Тургенева «Опыт теории налогов» и др.

Налоги - это необходимое звено экономических отношений в обществе, это основной источник образования государственных доходов в виде обязательных платежей части произведенного общественного продукта.

Одним из дискуссионных вопросов финансовой науки является вопрос функций, выполняемых налогом. В настоящее время многие экономисты выделяют целый ряд функций налогов: фискальную (казначейскую), перераспределительную, контрольную, регулирующую (стимулирующую), социальную, экологическую, аналитическую и другие.1

Если исходить из того, что у налога не одна, а несколько функций, то все они должны, в той или иной степени, быть присущи каждому налогу и каждая из них должна проявлять внутреннее свойство, признаки и черты данной финансовой категории.

Между тем история налогообложения знает множество налогов, которые с трудом или вообще невозможно увязать с некоторыми выше перечисленными функциями, кроме фискальной. Что, например, регулирует (или стимулирует, контролирует) налог на доходы физических лиц, который сегодня изымается в размере 13% вне зависимости от суммы дохода и материального положения налогоплательщиков.

## Модификация принципов налогообложения в новой экономической среде

Налоговая система любой страны формируется под воздействием различных экономических, политических и социальных условий развития государства и этот процесс иногда длится столетиями. Поэтому вполне естественно, что налоговые системы разных стран отличаются друг от друга как по видам и структуре налогов, их ставкам, льготам, так и по ряду других важнейших особенностей, включая полномочия органов власти разного уровня в части установления и отмены налогов и их администрирования. Несмотря на эти различия, существуют общие принципы, на которых базируется построение оптимальных налоговых систем и которые выступают одним из креугольных камней теории налогообложения.

В основе современной мировой налоговой системы лежат принципы налогообложения, предложенные А. Смитом и впоследствии дополненные А.Вагнером. В экономической литературе встречается упоминание о том, что еще до А. Смита определенные положения, относящиеся к принципам налогообложения, сформулировали такие ученые как В.Р. Мирабо, Ф. Юсти.1 Базовые идеи и положения, присущие любой налоговой системе, первоначально изложил Фома Аквинский, но только А. Смит сумел их четко и ясно сформулировать и, что самое главное, научно обосновать, чем и заслужил право считаться основоположником теории налогообложения. В своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» он отметил:

«1. Подданные государства должны, по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства...»;

«2. Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для всякого другого лица...»;

«3. Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его»;

«4. Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства».

Сформулированные А. Смитом четыре основных правила налогообложения, которые можно представить как равенство (справедливость), определенность, удобство, экономичность, построены исходя из интересов налогоплательщиков, в результате чего они получили название «декларации прав плательщика». Впоследствии А. Вагнер, дополнил эти правила еще пятью правилами налогообложения, в основу которых положил интересы государства, и объединил их в четыре основных группы:

1. Финансовые принципы:

- достаточность налогообложения;

- эластичность, то есть гибкость, подвижность, налогообложения;

2. Экономико-хозяйственные принципы:

- надлежащий выбор источника налогообложения (доход или капитал);

- разумность построения системы налогов с учетом условий их переложения;

3. Принципы справедливости:

Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: 1962. с. 588-589.

- всеобщность налогообложения;

- равномерность налогообложения.

4. Принципы налогового администрирования:

- определенность налогообложения;

- удобство уплаты налога;

- максимальное уменьшение издержек взимания.1

## Методологические аспекты расчета показателя налоговой нагрузки

Одно из основных направлений реформирования налоговой системы предусматривает сокращение количества налогов и сборов, оптимизацию налогооблагаемых баз и ставок, пересмотр перечня льгот. Это в значительной мере предопределяет возможность сократить налоговую нагрузку на налогоплательщиков, а значит повлиять на их заинтересованность в расширении производства и легализации бизнеса.

В экономической литературе с самого начала формирования налоговой системы страны часто говорится о налоговой нагрузке, о чрезмерном налоговом давлении на экономику, однако исследования налоговой нагрузки как фактора развития производства, сферы использования показателя налоговой нагрузки, носят не систематический характер. В этой связи представляются актуальными вопросы разработки и обоснования методики расчета показателей налоговой нагрузки на различных уровнях с определением конкретной цели их использования: при оценке эффективности налоговой системы в целом и ее воздействия на экономику страны, отрасли, региона, при оценке финансового состояния предприятия, уровня налоговой дисциплины и т.п. Необходимость этих направлений исследования обусловлена ролью налоговой системы и налоговой политики как рычага проведения социально-экономической политики государства, которая отражается, в том числе и в налоговой нагрузке.

Как отмечалось выше, исчисление налоговой нагрузки можно производить на четырех горизонтах: макро-, мезо-, мини, и микроуровне.

Налоговая нагрузка на макроэкономическом уровне оценивается несколькими показателями, которые характеризуют: налоговую нагрузку на экономику страны в целом, на отрасли экономики (виды деятельности) и налоговую нагрузку на население страны.

Следует отметить, что на законодательном уровне порядок определения налоговой нагрузки на макроуровне в нормативных документах не закреплен. И на практике, для оценки налоговой нагрузки на экономику в целом, используется показатель, представляющий собой соотношение общей суммы налоговых доходов и величины валового внутреннего продукта (ВВП), рассчитываемый по общей формуле:

Ннэ = НД/ВВПх100%, (2.1) где: Ннэ - налоговая нагрузка на экономику страны;

НД - объем налоговых доходов государства;

ВВП - валовой внутренний продукт.

Экономический смысл данного показателя состоит в том, что он отражает ту часть произведенного обществом продукта, которая перераспределяется с помощью налогов.

Этот показатель хорошо освоен практикой, широко используется в планировании и в статистике и, на первый взгляд, особых трудностей в исчислении данного показателя с методологической точки зрения не возникает. Но это только на первый взгляд.

Проблемы исчисления показателя налоговой нагрузки на экономику затрагивают как числитель данного показателя (налоговые доходы), так и знаменатель (ВВП). Эти проблемы заключаются в следующем.

Во-первых, показатель налогового изъятия в России рассчитывается исходя из поступивших в бюджет сумм налогов и сборов в составе которых определенную долю занимают авансовые платежи по налогам, которые впоследствии, по окончании налогового периода, могут быть возвращены хозяйствующему субъекту. Это же касается также и сумм не возмещенного НДС по приобретенным материальным ценностям и основным фондам. Кроме того, российской экономике пока еще, к сожалению, присуще такое явление, как кризис неплатежей, что существенно влияет на объем поступающих налогов в бюджет страны и сказывается на уровне налоговой нагрузки текущего периода. Так, по состоянию на 1 января 2007 г. задолженность предприятий и организаций по налогам в бюджет (без учета пени и штрафов) составила 958,8 млрд. руб. (или 3,6 % ВВП в текущих рыночных ценах), в том числе текущая задолженность по налогам и сборам (недоимка) - 324,5 млрд. руб. или 1,2 % ВВП в текущих рыночных ценах.1