Попов Сергей Владимирович. Налогообложение в России и пути повышения эффективности современной налоговой системы : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2004 157 c. РГБ ОД, 61:04-8/3452

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА I. НАЛОГИ В ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВА .....7

1.1. Налоговая система российского государства: эволюционные и революционные основы развития в XX веке и их преемственность 7

1.2. Становление налоговой системы России и ее основных подсистем..22

ГЛАВА II. АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В УСЛОВИЯХ ЕЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ 38

2.1 . Налоговый кодекс Российской Федерации как правовая основа организационного функционирования налоговой системы 38

2.2. Оценка эффективности обновляемой системы налогообложения 49

2.3. Оценка результативности подсистемы налогового контроля 55

ГЛАВА III. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ, УСЛОВИЯ И ФАКТОРЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ 81

3.1 Оптимизация соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в российском законодательстве 81

3.2. Совершенствование организационного механизма налоговых проверок 108

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 118

ПРИЛОЖЕНИЯ 125

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 144

Нормативные документы 144

Библиографические источники 148

**Введение к работе**

Экономика современной России переживает чрезвычайно ответственный этап становления рыночных отношений. Рыночный механизм, эффективность которого многократно подтверждена мировой практикой, и возрождение которого руководство России справедливо считает своей приоритетной задачей, входит в практику российского хозяйствования медленно и с большими затруднениями. Эйфория первых посткоммунистических лет, уверенность в том, что рынок «сам все решит», «все расставит по своим местам», сменяется обоснованной уверенностью в необходимости долгой и кропотливой работы во формированию всех элементов хозяйственного механизма. Выяснилось, что создание как основных институтов рынка, так и всех звеньев рыночной инфраструктуры - процесс длительный, кропотливый и трудоемкий.

Причина подобной смены парадигмы хозяйственного сознания была предопределена уже самими особенностями переживаемого Россией исторического этапа. Этот этап исторических аналогов не имеет. Ни одна страна мира не осуществляла подобного рода преобразований по переходу от административной системы к экономике, базирующейся на предпринимательской инициативе и косвенном государственном регулировании, на механизме конкуренции, обеспечивающей социально-экономический отбор наиболее эффективных предприятий с наименьшими издержками производства и в то же время наиболее полно удовлетворяющими рыночные потребности. Более того, отмеченные преобразования приходится производить в условиях господства общественных умонастроений, далеко не всегда благожелательных к рынку. Менталитет основной части населения не в меньшей степени несет на себе груз догм и привычек прошлых лет, чем экономика - груз командно-административных пережитков.

Современная рыночная экономика Запада - это экономика зрелого товарного производства, ориентированная на удовлетворение социально-экономических нужд общества. Такая ориентация осуществляется государством с использованием целой системы приемов косвенного воздействия на экономику (прежде всего - через систему налогов, банковский процент, государственный протекционизм в ценовой и инвестиционной политике и др.). Россия же находится совершенно в ином положении - ее экономика до предела монополизирована (около 80% ассортимента промышленной

продукции производится одним - двумя предприятиями ведущих отраслей, количество малых предприятий ничтожно по сравнению с их наличием в странах Запада, практически отсутствует конкуренция на товарных рынках). Инфляционные процессы продолжаются. Структура экономики продолжает утяжеляться - растет удельный вес добывающих отраслей с сокращением отраслей, производящих товары народного потребления. Отмеченные выше механизмы воздействия на экономическую сферу пока еще недостаточно эффективны, ибо также переживают стадию становления и развития.

Совершенно очевидно, что поиск адекватных методов управления производством должен вестись при условии наиболее полного учета специфики нынешней российской действительности. Это относится прежде всего к налоговой системе, построение и использование которой выступает одним из основных элементов государственной экономической политики. Через налоговую политику реализуются основные пропорции экономического развития. Их формирование выступает одной из основных функций государства в условиях рынка. Очевидно, что как модель налоговой системы, так и конкретные формы ее работы могут (и должны) послужить одним из решающих инструментов преодоления затянувшегося экономического кризиса пост советской эпохи. А поиск путей совершенствования налоговой системы немыслим без всестороннего анализа мирового опыта хозяйственного развития, в частности, опыта становления налоговых систем как дореволюционной России, так и развитых стран Запада. Опыт российского прошлого тем более ценен, что нашей стране уже приходилось выступать в роли «догоняющей», формирующей основы рыночной экономики и соответствующей ей системы налогообложения (период пореформенного развития в 1861-1917 гг.). Успешное решение многих проблем хозяйственного развития в те годы, при всем архаизме тогдашних экономических механизмов, несет в себе поистине бесценный опыт, творческое использование которого является весьма актуальной задачей.

Первые годы реформирования российской экономической системы сопровождались и серьезными просчетами в формировании налогового механизма. Известно, что сегодня у промышленных предприятий изымается через различные налоги 85-90% прибыли. Предприятия направляют на капитальные вложения в среднем всего лишь 10-15% прибыли, тогда как до перехода на новую налоговую систему эта доля со-

ставляла не менее 25%. И это происходит, когда износ оборудования на предприятиях ведущих отраслей материального производства составляет не менее 70%. (284)

В результате неразумной налоговой политики, неправильного распределения накоплений предприятий уже в ближайшее время потребуются огромные инвестиции в производство на его перевооружение. Но эту задачу современная российская экономика решить не сможет, поскольку она совершенно лишена стимулирующего начала, которое в современных условиях развития должно осуществляться при реализации всех функций налогообложения - фискальной, контрольной и распределительной.

Система налогообложения, существующая ныне в экономически развитых странах мира, формировалась веками, постоянно совершенствуясь. Как статистические данные, так и весьма обширная экономическая литература по данному вопросу свидетельствуют, что ее эволюция была теснейшим образом связана с конкретными изменениями, которые претерпевали в ходе своего развития хозяйственные системы этих стран. И в настоящее время, из года в год, в налоговой системе появляются новшества, обусловленные социально-экономическими процессами, протекающими как в мировой экономике в целом, так и в хозяйственном и финансовом строе конкретных стран и регионов.

Поэтому исследовать особенности налогообложения в современной России, понять сущность и динамику конкретных изменений, которые претерпевает ее налоговая система, возможно не только при условии исторического, ретроспективного анализа особенностей ее развития, но и в контексте выявления всего комплекса причинно-следственных связей между налоговой сферой и особенностями финансово-экономического развития страны. С учетом того, что финансово-экономическая система страны в большей или меньшей степени испытывает на себе влияние общемировых хозяйственных процессов (это имело место даже в условиях самоизоляции в советскую эпоху), исследование должно затрагивать и эту сторону проблемы.

Все это и предопределило тему данной работы, посвященной современному состоянию налогообложения в Российской Федерации и перспективам развития налоговой системы России, в которой мы поставили своей целью выявить и показать направление и конкретные формы эволюции современной системы налогообложения в Российской федерации, проследить степень влияния на них тех сложных коллизий и

видоизменений, которые возникают в налогообложении стран с развитой рыночной экономикой.

Подобный подход, помимо чисто теоретического, призван придать исследованию и прикладное значение, то есть дать возможность использовать его как теоретико-методологическую базу для выработки конкретных практических рекомендаций, направленных на совершенствование существующей системы налогообложения и, следовательно, всей экономики современной России.

## Налоговая система российского государства: эволюционные и революционные основы развития в XX веке и их преемственность

Исследование различных сторон налоговой деятельности дало нам возможность сделать вывод о том, что развитие российской государственной налоговой политики в условиях рыночной экономики, при несомненной взаимосвязи с мировой теорией и практикой налогообложения, имеет глубокие отечественные корни. Теоретическая база российской школы налогообложения была заложена в дореволюционной России и не потеряла своей актуальности в наши дни.

В трудах М.М. Сперанского, Н.С. Мордвинова, Н.И. Тургенева, Н. Демидова, И.И. Янжула, СЮ. Витте, В.Н. Твердохлебова и позднее, в 20-е годы, А.И. Буковец-кого, П.П. Гензеля, И.М. Кулишева, И.Х. Озерова, П.В. Минеладзе и других российских исследователей не только подробно рассматривались проблемы обоснования возможной тяжести налогового бремени и влияния налогов на развитие отечественной экономики, но и разрабатывались конкретные рекомендации, находившие применение на практике.

Обобщение главных положений, вытекающих из трудов этих ученых, свидетельствует, что налоговая система должна обеспечивать наполнение бюджета, способствовать росту экономического потенциала страны и стабилизации социальных отношений. В трудах российских ученых XIX - начала XX веков прослеживается идея многофункциональности налоговой политики.

Прежде всего, ими выделяется фискальная функция как прямое отчуждение части доходов отдельного человека или предприятия в пользу государства. При этом превалирует позиция установления объективных границ налогового бремени, необходимость отказа от «излишних» налоговых платежей. Таким образом, российскими финансистами делается первый шаг в поисках обоснованности налоговых сборов и оптимального давления налоговой нагрузки.

В качестве иллюстрации можно привести достаточно ранний (в контексте рассматриваемой темы) пример подобных налоговых новаций начала XIX столетий, содержащихся в «Плане финансов» М.М. Сперанского - одного из самых ярких и талантливых государственных деятелей той эпохи.

Одним из самых тревожных симптомов кризиса феодально-крепостнической системы начала столетия был хронический дефицит государственного бюджета, неуклонно нараставший со времен Екатерины П. Бюджет 1810 г. был сведен со следующими показателями: доходы государства - 125 млн. руб., расходы - 230 млн. руб., внутренний долг - 577 миллионов. Этот колоссальный дефицит покрывался путем эмиссии ассигнаций, которые, не имея достаточного товарного покрытия, беспрерывно обесценивались, что вело к росту дороговизны. Параллельная система цен (в серебре и ассигнационных рублях) вела к исчезновению серебра из розничного оборота - население откладывало драгоценный металл "до лучших времен", в результате чего в течение первого десятилетия XIX века произошел его катастрофический отток из казны. К рассматриваемому моменту финансовые резервы государства равнялись нулю. Производство, большей частью все еще основанное на непроизводительном труде крепостных, было лишено стимула саморазвития и в массе своей было дотационно. Формой косвенной дотации являлось непрерывное заимствование дворянами средств из Дворянского банка с последующим отказом возвращать долги. Государству приходилось покрывать эти убытки из казны, т. е. деньгами налогоплательщиков. Но налоговых поступлений не хватало. Иного способа, кроме беспрерывной денежной эмиссии, министры финансов начала века не видели.

План Сперанского поражает глубиной анализа проблемы, компетентностью в предложенных мерах не меньше, чем план государственных преобразований. В основу его легли весьма прогрессивные для того времен воззрения "отца политической экономии" Адама Смита. Активную помощь в составлении 250-страничного документа ему оказали М. А. Балугьянский (будущий начальник II отделения Собственного Его Императорского Величества канцелярии) и Н. С. Мордвинов, один из наиболее ярких экономистов-рыночников начала века. По сути дела, основой предложенной концепции финансовой реформы явились идеи монетаризма, т. е. теории, согласно которой состояние экономики во многом определяется объемом наличной денежной массы и ее соотношения с общей суммой цен на товары и услуги.

## Налоговый кодекс Российской Федерации как правовая основа организационного функционирования налоговой системы

Основные положения, которые связаны со сбором, анализом и обработкой информации, необходимой для принятия решений в налоговой сфере, бьши закреплены в Налоговом Кодексе Российской Федерации. (4)

Нами была предпринята попытка определения причин разработки и внедрения в практику работы налоговых органов положений, установивших определённые стандарты и нормативы в их деятельности, оказывающей непосредственное воздействие на потребность в различных видах информации.

Изучение большого спектра вопросов, связанных с работой налоговых органов различных уровней показало, что действовавшая в 90-е годы налоговая система России нуждалась в серьёзном реформировании, а не в кардинальной ломке (5, 7, 101,118,139,146,270,282).

Как показал проведённый в диссертационном исследовании анализ, причины и основания реформирования налоговой системы были следующими:

- политические (принятие новой Конституции, большая самостоятельность региональных и местных властей и связанное с этим перераспределение доходов и расходов между бюджетами разного уровня, необходимость демократических преобразований, в том числе между государством и налогоплательщиками);

- экономические (дальнейшее развитие рыночных отношений, появление финансового и фондового рынка, рынка страховых услуг, нарастание процесса интегрирования российской экономики в мировую);

- правовые (появление новых правовых институтов, изменение правовых отношений, избыток и частое несоответствие «налоговых» и «неналоговых» законов и подзаконных актов, отсутствие единой законодательной или нормативной базы налогообложения, многочисленность налоговых документов, нерешённость многих во просов в налоговом законодательстве, создававшем возможности легального и полулегального ухода от налогообложения, практически полное отсутствие механизмов и процедур и, как следствие, отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений, чрезмерно жёсткий подход к наказаниям за налоговые правонарушения при отсутствии чёткого определения состава этих нарушений и др.).

Особо следует подчеркнуть то, что, несмотря на очевидную необходимость реформирования налоговой системы, её кардинальная ломка, по нашему мнению, привела бы к негативным последствиям. Исследование различных аспектов Налогового кодекса дало нам основания сделать вывод о том, что принятие и внедрение его основных положений в практику работы налоговых органов в настоящее время привело к тому, что налоговая система России уже сейчас содержит целый ряд налогов, апробированных мировой практикой и рекомендованных мировым сообществом в качестве наиболее приемлемых форм перераспределения средств общества в условиях рыночных отношений. (284)

Принципиально важно и то, что «налоговая революция» автоматически закрыла бы перед Россией возможности вступления в ГАТТ-ВТО и присоединения к Европейскому сообществу (одно из условий - гармонизация налоговых систем в рамках Европы), а также отменила бы все договоры об избежании двойного налогообложения с другими государствами и тем самым сделала бы Россию зоной, закрытой для иностранных инвестиций и международного сотрудничества (153).

Вместе с тем, при реформировании налоговой системы, благодаря разработке и принятию Налогового кодекса, были решены следующие важнейшие задачи:

- создание единой в границах Российской федерации налоговой системы;

- формирование региональных бюджетов за счёт собственных налоговых источников;

- рационализация налоговой системы;

- внедрение в практику деятельности налоговой администрации форм и методов контроля за полнотой и своевременностью расчётов с бюджетом, соответствующих условиям рыночной экономики.

## Оптимизация соотношения прав налогоплательщиков и полномочий налоговых органов в российском законодательстве

Первостепенное значение для успешного функционирования и, следовательно, формирования российского бюджета, имеет налоговое законодательство. Так, доля налоговых доходов в проекте Федерального бюджета 2003 года составляла 78,3% всех доходов против 77,9% в 2002 году. Все это, и в первую очередь, связанность доходов бюджета с налоговым законодательством предопределило в нашем диссертационном исследовании необходимость общей оценки характера влияния этого законодательства на основные параметры функционирования реформируемой налоговой системы России. Основной целью налоговой реформы, как указано в федеральной Программе Правительства РФ на 2002-2004г., является достижение оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной ролью налогов.

Федеральный бюджет на 2003 год реализует эту программную цель, в которую, как показало диссертационное исследование, заложены противоречивые установки: реализация стимулирующей функции требует снижения налогового бремени, а реализация фискальной функции требует высокой наполняемости доходов бюджетной системы. То есть возникает свойство больших систем - эмерджантность, которая означает несовпадение цели организации с целями входящих в нее частей. Для систем «государство», цель - получение максимального объема налоговых поступлений. Цель же подсистемы «народ» - максимизация доходов ее частей, а значит, минимизация налоговых отчислений. Очевидно, что цели системы и подсистемы не совпадают: при необоснованно большом повышении ставок налогов населения будет скрывать доходы, что приведет к сокращению налоговой базы государства (128).

В этой системе противоречий и определяются Основные направления налоговой политики на 2003 год, реализующие основные изменения налогового законодательства. С одной стороны, намеченные меры по совершенствованию налоговой системы предусматривают снижение налогового бремени, упрощение и повышение эффективности налоговой системы. Предполагается, что общее налоговое бремя снизится в 2004 году. С другой стороны, реализация фискальной функции осуществляется Правительством Российской Федерации путем увеличения налогового бремени на субъектов, уплачивающих косвенные налоги, что в основном ложится на население: индексируются ставки всех акцизов на 15%, а на пиво - на 25%, табачные изделия - на 80%, бензин и моторные масла - на 45%.

Как свидетельствуют данные исследования, ряд изменений налогового законодательства в целом заслуживают положительной оценки. Это следующие изменения:

- линия на ликвидацию «оборотных налогов», в частности, отмена налога на пользователей автомобильных дорог и налога с владельцев транспортных средств;

- снижение налогового бремени на субъекты малого предпринимательства, упрощение процедуры налогообложения и представления отчетности (введение с 1 января 2003г. двух новых глав части второй Налогового кодекса);

- отмена налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, что связано с низкой эффективностью этого налога из-за высоких затрат по его администрированию;

- введение более оперативной технологии индексации ставок акцизов, выраженных в абсолютных суммах, позволяющей учитывать фактор инфляции;

- впервые в законодательном порядке устанавливается достаточно эффективная связь между механизмами налога на прибыль, налога на имущество и оценкой основных фондов, произведенной налогоплательщиками по состоянию на 1 января 2002г. в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств.

Вместе с тем, ряд следующих изменений налогового законодательства представляются, по нашему мнению, спорными:

- снижается оперативность и гибкость в регулировании ставок экспортных пошлин на нефтепродукты в связи с введением законодательной процедуры их регулирования. В принципиальном плане это решение, безусловно, является правильным, однако в условиях неустойчивой внешнеэкономической конъюнктуры представляется преждевременным;