Костенко Дмитрий Николаевич. Налоговые методы стимулирования товаропроизводителей : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2000 177 c. РГБ ОД, 61:01-8/322-5

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1 .Методологические основы исследования налоговых методов стимулирования производства товаров и расширения инвестиций 11

1.1. Понятие налога, его видов и функций в теоретической экономике 11

1.2. Налоговая политика и методы стимулирования в системе государственного регулирования экономики 33

Глава 2. Анализ налогообложения российских товаропроизводителей и стимулирующего действия налогов 48

2.1 . Взаимосвязь налоговой политики с кредитно-денежной и ценовой политикой 48

2.2. Законодательство Российской Федерации по вопросам налогового льготирования товаропроизводителей 57

2.2.1. Налог на добавленную стоимость и льготы 60

2.2.2. Ставки налога на прибыль и льготы 67

2.2.3. Налог на прибыль и на добавленную стоимость и льготирование инвестиций 73

2.2.4. Налог на имущество и льготы 84

2.3. Налоговое бремя и налоговое стимулирование товаропроизводителей 89

Глава 3 .Задачи совершенствования налогового стимулирования производства и инвестиций и Проект Налогового кодекса РФ 109

3.1. Необходимость проведения налоговой реформы и ее экономические предпосылки 109

3.2. Анализ концепций реформы системы налогообложения 115

3.3. Проект Налогового кодекса РФ и стимулирующая направленность налогообложения товаропроизводителей 128

3.4. Предложения по налоговому стимулированию товаропроизводителей 141

3.4.1. Налог на добавленную стоимость 143

3.4.2.Налог на прибыль 146

3.4.3. Налог на имущество (недвижимость) 151

Заключение 154

Библиография 160

Приложение 165

**Введение к работе**

Ведущей целью экономических реформ в России является создание рыночной финансовой системы и ее важной составной части - системы налогообложения. Налоги должны выступать при этом не только в качестве источника формирования бюджетов всех уровней, но и средством государственного регулирования производства. Они становятся одним из основных методов стимулирования роста объемов продукции и научно-технического прогресса.

Российская Федерация является страной с интенсивно развивающимся налоговым законодательством, но с утраченным опытом и неординарными условиями его использования. В дореформенный период финансовые отношения государства с предприятиями и населением регулировались преимущественно инструкциями и другими нормативными актами, а не законами. Поскольку предприятия имели ведомственную принадлежность, то их связи с государством строились сверху вниз, по отраслевым системам, на основе централизованного планирования и управления.

Российская налоговая система формировалась в конце 80-х- начале 90-х годов по образцу западных стран с развитой рыночной экономикой, и ее функционирование встречало значительные затруднения. Длительный период она остается малоадаптированной к высокому уровню инфляции, к неплатежам предприятий, ее ядро составляет платежи предприятий и организаций, а не физических лиц. \* Множество нерешенных задач, стоящих перед российской налоговой системой весьма быстро выдвинули необходимость ее реформирования.

Налоговый механизм весьма важен при экономическом регулировании процессов, протекающих в хозяйственной жизни страны. Надо учитывать, что налоги могут использоваться как для подавления нежелательных тенденций, так и для стимулирования изменений в нужном для развития общества направлении. С помощью налогов государство осуществляет воздействие на уровень и динамику личного потребления, сбережений и инвестиций, структурные изменения в экономике, решает определенные социальные задачи и т.д. Однако пока налоговая составляющая играет далеко не главную роль среди поведенческих мотивов товарного производства.

Министерством финансов России подготовлен проект Налогового кодекса Российской Федерации, Общая часть которого принята Государственной Думой. Законодательному органу Российской Федерации предстоит продолжить обсуждение Специальной части, включающей конкретные налоги, области их применения, базы налогообложения, налоговые ставки и пр. Одна из задач состоит в том, чтобы сбалансировать в принимаемом Кодексе интересы самых разных категорий налогоплательщиков и государства и обеспечить выполнение весьма противоречивой цели самой налоговой системы - собирать средства, достаточные для покрытия государственных расходов, и в столь же достаточной степени оставлять их у налогоплательщиков, обеспечивая условия для увеличения объемов товарного производства и инвестиций, для удовлетворения потребностей граждан и экономического роста российского общества в целом.

Оценивая в каждый данный момент складывающуюся в нашей стране налоговую систему, нельзя не учитывать, что она представляет собой сложный, эволюционный социальный феномен, тесно связанный с состоянием российской экономики. Соответственно меняются задачи налоговой системы с учетом политических, экономических и социальных требований, предъявляемых к ней.

Радикальные преобразования налоговой системы целесообразно проводить только в увязке с другими аспектами финансового устройства б страны. Приоритет общефинансовой политики над ее бюджетной и налоговой частями несомненен, ибо государство располагает и другими рычагами для достижения финансовой и экономической стабилизации. Однако, как отмечалось выше, концепция финансовой политики пока не разработана.

В настоящее время возрастает актуальность полифункционального влияния налоговой системы на экономику, ее регулирующей и стимулирующей роли. Эти вопросы так или иначе затрагиваются во многих исследованиях, вместе с тем, в значительной степени недоработанным остается понятийный аппарат налогового стимулирования, не всегда ясна применимость этих методов на практике. Это обусловило выбор темы диссертации.

Проблема налогов была в центре внимания классиков английской политической экономии У. Петти, А. Смита, Д. Рикардо. Большое значение ей придавали отечественные ученые 20-х гг., такие, как В.А. Альтшулер, А. Соколов, А.А. Тривус, Н.И. Тургенев и др. Теория и практика применения налогов обогащена идеями зарубежных экономистов, таких, как Дж.М Кейнс, А. Хансен, Р. Харрод, А. Лернер, А. Леффер и др.

Круг проблем, связанных с налогами и налоговой системой, стал предметом активного исследования в нашей экономической литературе с конца 80-х годов, поскольку проблемой теории налогов занимались лишь до конца 20-х годов, и только теперь после длительного перерыва эти вопросы вновь стали в центре внимания ученых-экономистов. Недостаточная теоретическая разработанность проблемы налогов не позволила осуществить в нашей стране быстрый переход к их эффективному использованию на практике.

Значительный вклад в ее разработку внесли современные российские ученые:

В.М. Аньшин, СВ. Барулин, С. Бойко, А.А. Ватолин, Ю. Венедиктов, С. Глазьев, И.В. Горский, И. Караваема, А.Н. Козырин, В. Г. Князев, Д. Львов, С.И.Лушин, Л. Гельман, В. Дементьев, Ю. Сухотин, Л.А.Моторин, Л.Я.Маршавина, О.В. Мещерякова, М.Х. Мильнер, В. Пансков, Л.П.Павлова, А.Ф. Полторак, В.М.Родионова, В. Рейтан, А.И. Салина, О. Тимофеева, В. Фролов, В. Федоров, Д.Г.Черник, С.Д.Шаталов, В. Ширшов и др. проведенных исследованиях главное внимание уделяется сущности и функциям налогов, взаимоотношению между налогоплательщиками и бюджетами всех уровней, различным видам и конкретным налогам, системе налогообложения и налоговой политике и т.п. Ряд авторов рассматривает проблемы налогообложения в период кризиса в России, особенности действия налогов в условиях инфляции. Главное внимание при этом сосредоточено на проблемах формирования бюджетов различных уровней, механизму их взаимоотношения между собой и с налогоплательщиками, а не проблемам налогов, взимаемых с предприятий.

Основная проблема исследования заключается в том, что фискальная и стимулирующая функции налогов имеют противоречивый и вместе с тем совместимый характер. Будучи средством законного изъятия денег у физических и юридических лиц в пользу государства и общества, налоги вместе с тем обладают функцией стимулирования, способствующей повышению объемов производства и инвестициям.

Цель исследования - показать, что подавление стимулирующей функции фискальной делает налоговую систему малоэффективной. Необходимо раскрыть пути и средства, благодаря которым налоговые методы стимулирования должны стать не менее значительными, чем фискальные, и способствовать росту товарного производства и инвестиций. Намечено показать тесную связь налоговых методов с денежно-кредитными методами, с принципами формирования налоговых ставок, налогооблагаемой базы, порядком изъятия налога и т.п. и раскрыть роль и характер налоговых ставок и льгот в стимулировании роста объемов производства и инвестиций.

Теоретическую и методологическую базу диссертационной работы составили общенаучные принципы познания экономических явлений, принципы макро- и микроэкономики, в том числе системный и конкретно-исторический подход. Автор в исследовании опирался на труды отечественных и зарубежных ученых, экономистов, изучавших проблемы налогообложения, его роль и функции в экономике, особенности управления и формирования налоговой системой.

Эмпирическая база исследования включает: - Законодательные акты РСФСР, РФ по проблемам налогообложения; документы органов государственного управления, нормативно-правовые акты по вопросам функционирования налогов; данные органов государственной статистики по проблемам налогообложения; - материалы научных конференций, "круглых столов", симпозиумов, проводимых различными организациями по рассматриваемому кругу проблем, зарубежные и отечественные периодические издания и специальная литература; - вторичный анализ материалов исследований отечественных экономистов; результаты эмпирических исследований налогообложения предприятий, проведенных диссертантом.

В настоящем исследовании налоги рассматриваются прежде всего как средством повышения объемов товарного производства и роста инвестиций. На первый план выдвигается функция стимулирования товаропроизводителей к расширению производства, обновлению оборудования и продукции.

Стимулирующей функции налогов значительное внимание уделяли классики английской политической экономии Вильям Петти, Адам Смит и Давид Рикардо. Они видели эту функцию и в налоговой системе в целом, и в применении конкретных налогов в конкретных условиях. Надо отметить, что в исследованиях отечественных авторов вкладу английской классической политической экономии в решение проблемы стимулирования производства не уделяется должного внимания.

Значительное место вопросам налогового стимулирования уделяется в законодательстве Российской Федерации. В диссертации рассматриваются главным образом налоги на добавленную стоимость, на прибыль и на имущество, которые могут играть, на наш взгляд, наиболее значительную роль в стимулировании товаропроизводителей. Однако пониженные ставки и льготы, присутствующие в законодательстве, охватывают лишь некоторые приоритетные производства, в росте объемов продукции которых остро нуждается российское народное хозяйство. Вместе с тем, результаты эмпирического исследования, проведенного диссертантом, показывают значительное влияние применения льгот на повышение прибыли и валовой выручки у большинства предприятий. Поэтому обсуждаемый в настоящее время Проект Налогового кодекса, сохраняющий, по мнению автора, преимущественно фискальную направленность, должен приобрести в не меньшей мере стимулирующее содержание.

В диссертации отстаивается необходимость значительной дифференциации налоговых ставок и сохранения большинства льгот при соблюдении ряда условий их использования. Это обосновано теоретически с учетом обобщенного опыта зарубежных стран. Эмпирические материалы, включающие информацию о динамике роста/снижения финансовых результатов предприятий товаропроизводителей в зависимости от наличия льгот по налогам на добавленную стоимость, на прибыль и на имущество предприятия показывают закономерное повышение прибыли и валовой выручки у большинства предприятий, имеющих льготы и пониженные ставки. Тем самым обосновываются возможности повышения объемов товарного производства при условии разнообразия налоговых ставок и обоснованного предоставления льгот.

Результаты диссертационного исследования дают основания для принятия решений об использовании налоговых льгот в федеральном и региональном законодательстве. п Глава 1. Методологические основы исследования налоговых методов стимулирования производства товаров и расширения инвестиций

1.1. Понятие налога, его видов и функций в теоретической экономике

Методы налогового стимулирования производства и их использование обусловлены природой налогов и принципами государственного регулирования экономики.

Проблеме налогов уделяли большое внимание классики английской политической экономии У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо. Не останавливаясь на анализе и оценке их учения в целом, изложим некоторые вопросы, представляющие интерес для нашего исследования.

У. Петти рассматривал налоги как главный источник для выполнения функций государственного управления, который представляет собой изъятие части ренты, и подчеркивал их положительную роль в экономике несмотря на то, что они представляют собой прямое денежное изъятие. Он, в частности, говорит об особенностях перераспределения и регулирования движения товаров и богатства производителей, которое выполняется посредством налогов. "Как бы ни был велик налог, но если он ложится на всех пропорционально, никто не теряет из-за него какого-либо Богатства. Ибо люди... останутся одинаково Богатыми, сократят ли у них всех имущество наполовину или удвоят его, так как каждый сохранит свое прежнее положение, сан и звание. Кроме того, поскольку собранные деньги не уходят из страны, последняя остается одинаково Богата по сравнению с другими странами." Налоги, в трактовке У. Петти, - это не безвозвратно изъятые деньги, они лишь в иной форме остаются у тех и возвращаются к тем, у кого они были изъяты. Трата денег, собранных в виде налогов, "означает возвращение этих денег промысловым людям, занятым в производстве ... вещей", на которые они тратятся, а "работники немедленно же передают полученные деньги людям, занятым в наиболее полезных промыслах...". Если же налоги используются бесцельно, то тогда каждому, кто их платил, пришлось бы работать больше настолько, насколько он заплатил налог, ибо к нему ничего не возвращается.1

Налоги полезны тогда, когда они расходуются на приобретение отечественных товаров. Тогда они "мало причиняют вреда населению в целом, - они лишь производят изменения в Богатстве и состояниях отдельных людей..."2

В исследовании У. Петти обосновывается мысль о некоторой теоретически нормальной величине налога, которая только и имеет смысл для обеспечения государственных потребностей и не наносит вреда владельцу денег. "...Если в стране имеется слишком много денег, то для нее, равно как и для короля, было бы выгодно... если бы весь излишек находился в королевских сундуках", налог уплачивался вещью, "без которой легче обойтись... С другой стороны, если бы размеры государственных изъятий были таковы, что денег остается меньше, чем необходимо для ведения национальной торговли, то вредные последствия этого выразились бы в сокращении производимой работы..."3

Величина налога, таким образом, формируется под влиянием общеэкономического положения страны и хозяйства и необходимой величины затрат на производство. 1 У. Петти. Трактат о налогах и сборах / Антология экономической классики // М,: Эконов -1993 - Т.З -С.23 2 Там же. С.26 3 Там же.

У У. Петти присутствуют положения о стимулирующей роли налога, в частности, пошлины по отношению к приобретению товаров по некоторой нормальной цене, в которой заложена столь же нормальная прибыль: "Размеры пошлин на вывозимые товары могут быть такими, чтобы, учитывая умеренную прибыль экспортера, наши товары, в которых нуждаются иностранцы, доставались этим иностранцам по ценам, несколько меньшим, чем те, за какие они могут получить из какой-нибудь другой страны."4

Содержание налога, в частности, десятины, увязывается как с трудом, продуктом земли и воды, так и с потреблением. У. Петти указывает принципиальный характер налога: налог -это условие, ограничивающее расходы, и их величина должна быть в зависимости от величины налога. Так, величина десятины должна определять расходы на духовенство, а не расходы на нее - величину десятины. Нельзя, считает он, готовить духовенства больше, чем это позволяют доходы.5

Налоги в понимании У. Петти, являются продуктом людского труда и имеют характер, ограничивающий расходы, формирующий цены и прибыль и т.п. Следуя философии просветителей о природном, естественном характере человеческих потребностей, У. Петти выдвигает положение о том, что они имеют некоторую нормальную величину. "...Жители должны участвовать в покрытии государственных расходов лишь соответственно их доле и заинтересованности в общественном спокойствии, т.е. в соответствии с их имуществом, или богатством...", в соответствии с тем, что они действительно берут себе и потребляют.6

Систематическая уплата налога нормальной величины, требуемой для государственных и церковных расходов и доступной для плательщика, обеспечивает общественное спокойствие и достаточное производство. 4 Там же. С.42. 5 Там же. С.62,64

Это естественная справедливость, поэтому налог "вряд ли навязывается кому-либо насильно и его чрезвычайно легко платить тому, кто довольствуется предметами естественной необходимости", и такой налог располагает к бережливости. В основе налога лежит, в понимании У. Петти, естественная мера общественного и личного расходования и потребления. В силу этого налоги, как целостная система, покоящаяся на естественных основах, представляет собой средство регулирования взаимоотношений государства, потребителя и производителя и способствует развитию экономики и государства. В этих положениях заложена основа понимания и использования налогов как средства стимулирования производства.7

Адам Смит в "Исследовании о природе и причинах богатства народов" писал, что "подданные государства должны, по возможности, соответственно своим способностям и силам участвовать в содержании правительства"8...

Налог - способ такого участия. Как и В. Петти, он рассматривал налоги как главный источник общего, государственного дохода общества и связывал его с видом и величиной доходов. Подданные содержат правительство "соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства... Соблюдение этого положения или пренебрежение им приводит к так называемому равенству или неравенству обложения"9: всякий налог падает только на один из трех видов дохода - ренту, прибыль или заработную плату, и является обязательно неравным, поскольку охватывает соответствующую группу налоговых платежей, не затрагивает две другие группы и изменяется в зависимости от величины дохода. 6 Там же. С.74 7 Там же. С.77 8 А. Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов// М. - Л.Г о с уд а р -ственное социально-экономическое издательство - 1935 - T.2 - С.394 9 Там же

Неравенство налогообложения А. Смит рассматривает как неравенство, создаваемое одним налогом, неравномерно падающим на тот вид частного дохода, который затрагивается им. Увеличение или снижение налога в соответствии с таким неравенством способствует снижению или увеличению дохода и лежащей в его основе хозяйственной деятельности.

Вопрос о стимулирующей роли налогов А. Смит рассматривает прежде всего в виде принципов налогообложения, соблюдение которых создает заинтересованность в выплате налогов. Он сформировал принципы, на которых вплоть до сегодняшнего дня опираются государства в построении системы налогообложения и которые играют важную роль в выполнении функций каждого из налогов, в том числе функций регулирования и стимулирования производства. Эти принципы заключаются в следующем. 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... Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью.

Каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его. Налог должен уплачиваться тогда, когда у плательщика на руках скорее всего есть деньги для уплаты или когда он уже приобрел товар, с покупки которого он должен платить налог.

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

А. Смит, таким образом, утвердил четыре принципа налогообложения: справедливость, определенность, удобность, экономичность.

Стимулирующая роль налогов присутствует в учении А. Смита и в прямой форме, применительно к конкретным налогам и конкретным объектам налогообложения. Он говорит о стимулировании сельскохозяйственного производства и использования частного землевладения. В отличие от налогообложения арендаторов, налогом на землевладение землевладельцу "может быть предоставлено небольшое понижение налога... если рента с занимаемых им земель не превышает определенной суммы. Важно поощрять землевладельцев самим обрабатывать часть своей земли. Его капитал обычно больше капитала арендатора, и при меньшем умении он часто может получать больший продукт... Но может оказаться важным, чтобы понижение налога поощряло его самостоятельно обрабатывать свои земли только до известной степени"10.

В исследовании поземельного налога А. Смит подчеркивает его стимулирующую, а не фискальную роль. Его величина и сроки уплаты должны привлекать внимание государя и землевладельца к увеличению дохода и того, и другого, налог должен способствовать свободной продаже сельского продукта и в своей стране, и за рубежом.11 "Налоги, - писал Давид Рикардо, - составляют ту долю продукта и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, а не всегда уплачивается в конечном счете из капитала или из дохода страны."12

А. Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов// М. - Л.: Государственное социально-экономическое издательство -1935 - T.2 - С.347 11 Там же. С.348 12 Рикардо Д. Начало политической экономии и податного обложения//М.: Соцэкгиз -1935 - T.1 - С. 249

Налог, следовательно, выступает в качестве основы государственных финансов, обеспечиваемых трудом производителей, а не рожденных бесполезными спекулятивно-финансовыми занятиями. Чем больше труда вкладывает население, тем больше налогов поступает в казну, тем богаче и население, и государство.

Несомненный интерес представляет определение налога, данное в прошлом столетии русским экономистом Н. Тургеневым. Оно очень глубоко и полно раскрывает главное значение налогов. "Налоги суть средства в достижении целей общества и государства, то есть той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество, или при составлении государств. На сем основывается и право правительства требовать податей от народа."13

Определенный вклад в разработку теории налогов в России сделали в 20-х годах В. Альтшулер, А. Тривус, А. Соколов и др.

По определению В. Альтшулера, "обложение налогами представляет собой вторжение государственной власти в частноправовую сферу граждан, из имущества которых в принудительном порядке изымается часть ценностей на покрытие государственных расходов".14

А.Тривус считал, что "...налог представляет собой принудительное изъятие от плательщика некоторого количества материальных благ без соответствующего эквивалента. Конечно, в некотором отношении эквивалентом являются те услуги, которые оказывает плательщику государственная власть".15

А. Соколов утверждал, что "под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государством с отдельных 13 Тургенев Н.И. Опыт теории налогов//М - 1937 14 Альтшулер В.А. Налоги (промысловый, подоходный, гербовый сбор и акцизы)// М.: Экономическая жизнь -1926 15 Тривус А.А. Налоги как орудие экономической политики//Баку: РИО АСПС -1928 - С.27 хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия ею расходов или для достижения каких либо задач экономической политики без предоставления плательщикам его специального эквивалента.16

В своей книге А. Соколов дает некоторое пояснение своему определению налогов. Эти пояснения сводятся к следующему. Налог логически предполагает наличие в стране отдельных хозяйств, включая частные. Расширение частных предприятий в экономике будет способствовать развитию товарно-денежных отношений, поскольку связи с частными предприятиями осуществляются не иначе как через рынок; он имеет принудительный характер, что его отличает от добровольных пожертвований; важной чертой налога является отсутствие прямого или специального эквивалента; налоги предполагают существование государственной власти и взимаются ею на установленных законом основаниях; налоги взимаются в основном для покрытия государственных расходов, в некоторых случаях они вводятся не по фискальным соображениям, а для достижения тех или иных целей экономической политики.

Исследования зарубежных ученых в области налогов отличались более конкретным прикладным характером, поскольку теоретические предложения, разрабатываемые ими, являются основой фискальной политики и финансового законодательства западных стран. Теоретически споры велись не столько о сущности налогов, как экономической категории с объективным содержанием, сколько о той роли, которую она играла в экономике этих государств. Современное развитие западной экономической мысли характеризуется противостоянием кейнсианской (Дж. М. Кейнс, А. Хансен, Р. Харрод, А. Лернер, У. Шульц, А.Тривус и др.) и неоклассической школ (А. Маршалл, Г. Стайн, А.Вагнер, М. Уэйденбаум, Г. Шмольдерс, А. 16 А. Соколов. Теория налогов//М - 1928 - СП

Леффер , Дж.Гэлбрейт, СКузнец и др.), что определило два основных направлении в теории государственных финансов.

Дж. М. Кейнс и его последователи определяли налог прежде всего как регулятор экономики. Они исходят из идеи активного государственного воздействия на экономику.

Другие (Дж. Гэлбрейт, С. Кузнец и др.) видели основную задачу налогов в выравнивании уровня доходов населения. Они полагали, что государственное регулирование экономики должно быть ограниченным. Соответственно указанным позициям определялась экономическая роль налогов: согласно кейнсианской теории налоги рассматривались прежде всего как орудие государственной экономической политики, в то время как сторонники неоклассической школы считают налоги чисто фискальным и социально-защитительным инструментом. Такому пониманию роли налогов соответствовало и учение о принципах налогообложения, которые разрабатывались, например, А Вагнером. Он считал, что система налогообложения в обществе базируется на девяти принципах, объединяемых в четыре группы:

1. Финансово-технические, включающие принципы достаточности и подвижности.

Народнохозяйственные, представляющие собой выбор надлежащего источника и выбор отдельных налогов с принятием во внимание влияния обложения и отдельных видов его на плательщиков.

Справедливость, в которую входит всеобщность и равнонапряженность.

4. Податного управления, предусматривающего определенность, удобство и дешевизну взимания.17

Среди этих принципов первенство, по А. Вагнеру, принадлежит финансово-техническому. Менее важное значение, по его утверждению, имеют народнохозяйственные принципы и принципы справедливости. Кроме того, А. Вагнер считал, что эти принципы позволяют выбирать источники, объекты, виды и формы обложения в соответствии с народнохозяйственным развитием.

У А. Вагнера сохраняется понимание стимулирующего начала системы налогообложения как таковой, перечисленные принципы которой отражают интересы и предпринимателей в расширении производства, и государства в поступлении средств в бюджет.

В отличие от А. Вагнера, А. Тривус исходит из доминирующей роли народнохозяйственных принципов. Он считает, что для выполнения роли орудия экономической политики система налогообложения должна быть построена так, чтобы сами предприниматели были заинтересованы в экономической деятельности и при этом в желательном для государства направлении. "Здесь имеет место следующий принцип: налоговое давление должно быть распределено между отдельными отраслями народного хозяйства в обратной пропорции с их значением для экономического преуспеяния страны".18

А. Тривус стремится более точно сформулировать принцип определенности налогов с точки зрения задач экономической политики. Значение принципов А. Смита необходимо для налогоплательщика лишь для того, чтобы налоги приносили ему возможно меньший вред. Если же законодатель стремится к тому, чтобы налоги не только "меньше вредили, но и имели положительное значение для народного 17A.Wagner.Theoretische Sozialokonomie/Leipzig -1883 - Buch 2, Seite 304 18 А.А. Тривус. Налоги как орудие экономической политики// Баку: РИО - 1929 - С. 136 хозяйства ... чтобы налогоплательщик действовал в желательном для государства направлении... чтобы у него возник соответствующий интерес, необходимо, чтобы он знал не только время, способ уплаты, размер, внутреннюю ценность предстоящего взноса, но и самое основание обложения (объект, единица обложения) и, в частности, какие налоговые последствия имеет в каждом отдельном случае то или иное действие или бездействие".19

Рассматривая принцип достаточности, выдвинутый А. Вагнером, Тривус расширяет его значение: "под достаточностью налогов, с точки зрения экономической политики, нужно видеть такую высоту налоговых ставок, который гарантирует тот народнохозяйственный эффект, к которому стремится законодатель.20

Тем самым взаимную связь интересов производителей и государства А.А. Тривус считает одной из ведущих характеристик налогообложения: первые зависят от силы и поддержки второго, и поэтому платят налоги, государство же зависит от суммы налогов, собранных с доходов от производства и реализации товаров и поэтому служат производителям и другим предпринимателям. Это можно, на наш взгляд, считать основой такой функции налогов, как стимулирование товарного производства, т.е. поощрение его роста путем манипулирования налогами, приводящего к увеличению налоговых поступлений.

Русский экономист В. Твердохлебов выдвигает в качестве высшего принципа налоговой политики принцип развития производительных сил. "Развитие производительных сил, - пишет он, - вот тот высший принцип обложения, который должен лечь в основу каждой податной системы и с точки зрения которого наука имеет право оценивать эти 19 А.А.Тривус. ЦИТ.СОЧ.//С.52 20 Тривус А.А. Цит. СОЧ.//С.52 системы, не вторгаясь в область этики и сохраняя свой политический нейтралитет".21

Развитие производительных сил, как известно, выражается прежде всего в росте объема чистого национального продукта и его увеличении на душу населения. В связи с этим, по мнению Соколова, принцип налоговой политики, выдвигаемый Твердохлебовым, можно сформулировать так:" налоги должны содействовать или, по крайней мере не противодействовать абсолютному и относительному росту чистого национального дохода".22

Стимулирующая функция налога вытекает из его сущности, целей и принципов налогообложения, сформулированных различными исследователями. Если налоги имеют чисто фискальную природу, то и принципы их построения должны быть ограничены функциями максимально возможного государственного изъятия средств у производителей. Если же считать природу налогов не однобокой, а многогранной и видеть в них основание экономического развития, укрепления государства и повышения доходов населения, то налог в принципе выступает как полифункциональное и прежде всего регулирующее и стимулирующее средство.

В действующем (в том числе действовавшем до 1 января 1999 года) российском законодательстве содержится многостороннее понимание сути налога и его функций.

В статье 2 Закона РСФСР "Об основах налоговой системы в" Российской Федерации" от 27 декабря 1991 года N 2128-1 "под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, 21 Твердохлебов В. Финансовые очерки//М. -1916 - С.49 22 Соколов А. Теория налогов//М. -1928 - С.65 определяемых законодательными актами. Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее - налоги), взимаемые в установленном порядке, образует налоговую систему".

В первой части Налогового кодекса РФ, вводимого в действие с 1 января 1999 года, и отменяющего указанный Закон, «под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» (ст.8).

Эти преимущественно юридические определения, мы полагаем, должны быть дополнены экономическим содержанием.

Налог представляет собой экономико-правовую норму изъятия государством части финансовых средств юридических и физических лиц в общественных и государственных целях и интересах. Налог, обязателен, причем, как для налогоплательщика, так и для государства -первый финансирует организацию и условия собственной жизни и деятельности, второе получает необходимые средства для выполнения своих общественных функций. Налог служит целям перераспределения доходов между различными группами населения страны, предприятиями, народнохозяйственными отраслями и регионами. Поэтому в налогах концентрируются экономические, политические и социальные интересы в обществе независимо от форм его организации и государственного устройства.

Государство, используя налоги, создает экономические условия для поддержки производства и его расширения в требуемом направлении и масштабах. Осуществляя соответствующие шаги, государство формирует заинтересованность и стимулы товарного производства.

Внутреннее содержание налогов раскрывается через их функции. А. Соколов считал, что налоги, как финансовый инструмент государства, обеспечивают:

1. Собирание денежных сумм с населения;

2. Регулирование денежных доходов и частнохозяйственного накопления;

Перераспределение полученных доходов или прибыли;

Принудительное накопление средств;

Равновесие между спросом и предложением.23

Первая из указанных функций является фискальной, т.е. функцией изъятия доходов населения и предприятий для цлей государственного бюджета, а остальные - регулирующими экономику. Как таковое, налоговое регулирование относится к одной из мер финансово-бюджетного государственного регулирования. Оно используется наряду с прямым субсидированием, с государственными инвестициями, с государственными закупками производимых товаров и услуг.

Фискальная функция налога обусловлена различием между государственными и частными финансами. Оно проявляется в субординации доходной и расходной частей бюджета. Частные финансы зависят от размеров полученного дохода, исходя из которого определяется возможный объем расходов.

Иначе дело обстоит с государственными финансами. В механизме взаимодействия доходной и расходной частей бюджета приоритет сохраняется за государственными расходами. На основе суммарного объема государственных затрат устанавливается размер доходов, необходимый для покрытия расходной части государственного бюджета.

А.Соколов.Цит.соч.С. 165

Частные финансы отличаются от государственных тем, что подчиняются целям своего возрастания, самовозрастания. Цель владельца частных финансов - их использование для последующего роста. Государственные же финансы и средства внебюджетных фондов, наоборот, служат для расхода, и их увеличение или сокращение диктуется необходимостью государственных расходов. Поэтому чем больше общественная необходимость государственных расходов, тем больше должны быть налоговые поступления.

Налогообложение является не только средством покрытия государственных расходов, но и выступает самостоятельным направлением и инструментом экономической политики, где на первый план выступает регулирующая функция налога.

Регулирующая функция заключается в том влиянии, которое налоги оказывают на направление движения капитала и на изменение объемов производства и инвестиций в отдельных отраслях и регионах. Это влияние может быть сдерживающим, когда достаточно большое количество налогов и/или их высокая величина препятствует росту производства. Точно также влияние налогов может быть стимулирующим.

Стимулирующая функция - это разновидность, подфункция регулирующей функции налогов. Она заключается в установлении такой величины каждого из них, при которой производитель, а также и потребитель становится заинтересованным в росте производства и потребления какого-либо вида товаров, в инвестировании в конкретную народнохозяйственную отрасль или регион. С помощью налогов государство стимулирует повышение прибыли (дохода) производителя от хозяйственной деятельности, в которой заинтересовано государство и общество, при меньших изъятиях в государственный бюджет.

Свое преимущественно фискальное начало налоги сохраняли вплоть до 30-х годов нашего столетия. Однако Великая депрессия заставила по-иному взглянуть на общественное предназначение отдельных налогов и всей налоговой системы в целом. Налоги стали использоваться как основной финансовый инструмент государственного регулирования экономикой. Стимулирующая и регулирующая функции тесно связаны между собой, так как преследуют одну и ту же цель смягчения цикличности развития производства и обеспечения равномерного и поступательного развития общества. Однако есть в них и различия. Если регулирующая функция налогов ориентирована на макроэкономические процессы и пропорции, то стимулирующая функция более приближена к микроэкономике и отражает конкурентную мотивацию экономического роста названного уровня.

Регулирующая функция налогов означает, что налоги являются активным инструментом перераспределения национального дохода и оказывают существенное влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, уменьшая или расширяя платежеспособность населения. Эта функция неотделима от фискальной и находится с ней в тесной взаимосвязи. Расширение налогового метода мобилизации части национального дохода вызывает постоянное соприкосновение с участниками процесса производства, что обеспечивает ему реальные возможности влиять на экономику страны в нужном направлении. Обусловленная внутренними потребностями развития производства функция экономического стимулирования, как и фискальная, выражает сущностную сторону налога и является его объективным свойством. Осуществляя ее, государство координирует различные области общественного воспроизводства, перераспределяя налоговые поступления между собственно государственными потребностями и потребностями отдельных секторов и отраслей экономики и экономическими районами.

Предпосылкой стимулирующего влияния налогов является принципиально законченная налоговая система, имеющая устойчивую нормативную основу и мобильно реагирующая на существенные социально-экономические изменения. Она содержит обычно набор косвенных и прямых налогов и оказывает комплексное воздействие на предпринимательскую деятельность, конечные результаты которого определяются суммарным воздействием всех налогов, вместе взятых.

Надо отметить, что разделение и тем более противопоставление фискальной и регулирующей функции налога имеет свои ограничения. И в том, и в другом случае налог выступает как инструмент перераспределения собственности, финансовых средств, натуральной продукции и т.п.

Игнорирование единства фискальной и регулирующей функции налога ведет к серьезным расстройствам финансовой системы. В частности, предоставление предприятиям, компаниям многочисленных льгот приводит к значительным сокращениям налоговых поступлений в бюджет, отнюдь не всегда достигая целей развития производства.

Вместе с тем, в зависимости от своего содержания и функции налоги по-разному воздействуют на экономику. Воздействие налогов осуществляется непосредственно на капитал, причем, на всех стадиях его кругооборота, - производство, обмен и потребление. Если при выполнении своей фискальной функции они оказывают влияние лишь при смене капитала из его товарной в денежную форму и наоборот, то система налогового регулирования воздействует и на стадии производства, и на стадии потребления. Последнее делается с помощью такого вида налогов, как косвенные налоги, и системы налоговых льгот. Таким путем государство контролирует массовый спрос и предложение не только товаров, но и доходов, поскольку доход является основой спроса населения и конечным результатом функционирования капитала в фазе производства.

Налоги в процессе их формирования и использования образуют систему налогообложения. Она включает налоговый механизм, содержащий набор взаимосвязанных налогов, а также правовое, экономическое и организационное обеспечение их изъятия у налогоплательщиков.

Налоговая система может иметь, в соответствии с налоговой политикой государства, преимущественно фискальный или преимущественно стимулирующий характер. Отдельный налог или группа налогов, как правило, еще не формирует определяющего влияния на экономическую деятельность товаропроизводителей. Такое влияние оказывает только система налогов, налоговая система во всей совокупности ее элементов. И в целом, и в своих отдельных элементах она воздействует на экономику как в позитивном, развивающем, так и в сдерживающем направлении.

Со стимулирующей ролью налогов связаны все составные элементы налоговой системы: сами предприятия, как субъекты налогообложения, стимулирование которых направлено на повышения объемов производства; прибыль и доход, как объекты налогообложения; источники налоговых выплат, образующие налоговую базу; сами налоги различных видов, налоговые ставки.

Различная роль налогов в стимулировании товаропроизводителей обусловлена их видом. Так, прямые налоги характеризуются тем, что размер налоговых поступлений четко увязывается с величиной дохода (прибыли). Ставки налога, как правило, являются прогрессивными или пропорциональными относительно его роста до установленного предела либо не ограничивают этот рост.

В отличие от прямых, косвенные налоги не связаны напрямую с полученным доходом. Они уплачиваются при потреблении облагаемых налогами ресурсов, и ложатся на потребителей. При этом производители, как правило, включают косвенные налоги в цену товаров. Поэтому их воздействие на производство слабее, чем у прямых налогов.

Примером косвенного налога может служить налог на добавленную стоимость, активно используемый в странах Европы и Америки.

В зарубежных странах примерно со второй половины прошлого века основным показателем, объективно характеризующим результаты производственной деятельности предприятия, считается показатель добавленной стоимости, или стоимости, добавленной обработкой. Так в США этот показатель впервые был приведен в цензе за 1770 год.24

Он определялся суммированием прибыли, заработной платы, амортизационных отчислений и косвенных налогов или путем исключения из объема отгруженной продукции стоимости потребленных в процессе производства сырья материалов, покупных полуфабрикатов, топлива и энергии.

Иногда этот же показатель рассчитывается вычитанием не из отгруженной продукции, а из общего объема производства валовой или товарной продукции, стоимости потребленного сырья, материалов, электроэнергии, топлива. В этом случае полученный показатель соответствует показателю условно чистой продукции.

П. Самуэльсон указывает, что "в расчетах добавленной стоимости учитываются не все расходы на оплату факторов производства, которые указываются в отчете фирмы о ее доходах от производственной 24 С. Югенбург. О методах учета промышленной продукции// Плановое хозяйство -1934, N 11 зо деятельности. Какие расходы исключаются? Исключаются все расходы на покупку материалов и услуг у других фирм".

Примерно так же, как и П. Самуэльсон, показатель добавленной стоимости характеризует французский экономист Ж.Маршаль.

В американских цензах для характеристики объемов промышленной продукции применяются два показателя: стоимость отгруженной продукции и стоимость, добавленная при обработке, то есть добавленная стоимость. В строительстве объем продукции также характеризуется показателем добавленной стоимости, который определяется как разность между общей суммой денежных поступлений от заказчиков на счета строительных фирм-подрядчиков и суммой платежей последних за субподрядные строительные работы, а также за материалы, топливо и т.п.

Применение налога на добавленную стоимость и его значительное распространение в настоящее время обусловлено многочисленными его преимуществами. Налогом облагается доход, идущий на конечное потребление, а доход на накопление и инвестирование освобождается от налога, косвенно стимулируя их. Имея широкую базу обложения, НДС позволяет значительно увеличить доходы государства от доходов, идущих на потребление. В этот налог не включаются затраты по производству товаров и услуг. Налог, взимаемый с части стоимости, добавленной на любой стадии производства или обращения, предполагает исключение налога, уплаченного на предыдущей стадии, то есть налог на приобретенные изделия вычитается из налога на изготовленную продукцию. Конечный же потребитель же уплачивает этот налог в форме части продажной цены товара и не имеет возможности компенсировать его. Он стимулирует расширение

Самуэльсон П. Экономика// М.: Прогресс - 1964

Маршаль. Ж. Новые элементы французской системы национальных счетов//М.: Статистика - экспорта товаров, так как, являясь косвенным налогом, подлежит вычету при продаже продукции за рубеж.

Налог на добавленную стоимость, в отличие от прочих разновидностей налогов с оборота, позволяет государству получать часть дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла. При этом конечный доход государства от этого налога не зависит от количества промежуточных производителей.

На долю НДС приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, более 50 % в Великобритании и Германии. Поступления НДС в бюджеты развитых стран постоянно увеличиваются.

С другой стороны, налог на добавленную стоимость ограничивает платежеспособный спрос. Это свойство НДС эффективно используется в экономике разных европейских стран. Когда наблюдается перепроизводство каких-либо товаров, то увеличивается ставка, чтобы снизить объемы их выпуска.

В настоящее время наблюдается усиление роли косвенного налогообложения. В 50-е годы НДС взимался только во Франции, сейчас - в большинстве европейских стран. Распространению этого налога способствовали не только его положительные качества, но также и то обстоятельство, что он был утвержден в качестве обязательного для стран ЕС.

Современные налоговые системы представляют собой различные сочетания прямых и косвенных налогов. Определенная взаимосвязь между ними позволяет регулировать экономическое развитие, создает условия для стимулирования товарного производства.

Примером прямого налога может служить налог на имущество предприятий. По своей финансовой природе этот налог служит источником доходов не федерального, а местных и региональных бюджетов. Заинтересованность в получении такого дохода должна побуждать региональные органы власти создавать благоприятный экономический климат для привлечения инвестиций на свою территорию. Это делается через пониженное налогообложение прибыли, льготное землепользование, подключение к муниципальным объектам энерго-, тепло- и водообеспечения и др.

В ряде стран Западной Европы (Франции, Бельгии, Нидерландах, Ирландии) такого налога нет. В Дании применяется муниципальный налог только на недвижимое имущество. В Австрии, Швейцарии, Люксембурге взимается налог на чистое имущество(текущая стоимость хозяйственных активов и авторских прав минус долговые обязательства); наиболее распространенная ставка налога - 0,5%. В Германии корпорации уплачивают федеральный налог на 75% чистого имущества, превышающего 125тыс. марок (ставка налога 0,6%), и муниципальный налог на недвижимое имущество, ставка которого может колебаться от 1,7 до 2,0% в той или иной местности. В Южной Корее налог на собственность взимается с оценочной стоимости зданий, земли, прав на разработку ресурсов, самолетов и судов. Для промышленных предприятий его размер составляет 0,3-0,6% от стоимости земли и сооружений. Во всех указанных странах суммы налога на имущество исключаются из величины общего дохода(прибыли) корпораций, облагаемой подоходным налогом.

Наиболее значительными для стимулирования товаропроизводителей являются налоги на добавленную стоимость, на прибыль, на имущество, которым мы и уделим далее главное внимание. Ниже их содержание рассматривается теоретически и на основе опыта зарубежных стран.

1.2. Налоговая политика и методы стимулирования товаропроизводителей в системе государственного регулирования экономики

Налоговое стимулирование является составной частью государственного регулирования экономики и важным направлением финансово-экономической политики. Можно сказать, что сама налоговая система создается и используется в целях определенной государственной финансовой политики и, будучи ее частью, сама становится относительно самостоятельным хозяйственно-политическим направлением - налоговой политикой.

Налоговая политика представляет собой стратегию и тактику осуществления совокупности конкретных экономико-правовых мер по налогообложению с целью формирования государственного бюджета и развития экономики в интересах общества и его от- дельных социальных групп и за счет других групп.

Правительство может осуществлять либо политику максимальных налогов, направленную на то, чтобы получить с юридических и физических лиц все, что можно, либо политику экономического развития, при которой налоги способствуют развитию предпринимательства, либо политику социальной защиты. При политике максимальных налогов ставки доводятся до критической точки, оставляя минимальный запас для сохранения жизнедеятельности общества. Как правило, это политика правительства государства, находящегося в экстремальных условиях (война, кризис и т.д.). При проведении политики экономического развития налоговая система обеспечивает приоритеты для развития капитала, предприниматель максимально выводится из-под налогового бремени, которое перекладывается на население за счет сокращения социальных программ. Такая политика проводилась, в частности, в начале 80-х годов в США и получила название "рейганомика". Наконец, при ориентации политики на социальную защиту средства направляются главным образом на формирование фондов потребления. При несбалансирован- ном росте этих фондов с ростом производства расходы растут, вызывая увеличение налогов и способствуя росту инфляции.

Налоговая политика имеет своих субъектов, инструменты и методы.

Закон предоставляет субъектам налоговой политики определенные налоговые полномочия. Носителями налогового суверенитета являются федерации, субъекты федерации, муниципалитеты.

Воздействуя на экономические интересы, налоговая политика посредством налоговой системы создает такие условия, при которых субъекты хозяйственной деятельности заинтересованы действовать в направлении, выгодном государству.

Результативность налоговой политики во многом зависит от того, какие принципы заложены в ее основу: соотношение прямых и косвенных налогов, отсутствие или наличие и степень прогрессии ставок налогообложения: дискретность или непрерывность процесса налогообложения; методы оценки налоговой базы; - степень единообразия налогообложения для различных видов доходов и налогоплательщиков; - наличие и характер вычетов и изъятий; - характер и цели налоговых льгот.

Этими принципами определяются основные условия осуществления налоговой политики, ее структурная направленность и социальные составляющие. В стабильных экономических условиях государство через налоговую систему стимулирует расширение объемов производства, товаров и услуг, инвестиций в народное хозяйство и т.д. Перед угрозой экономического спада налоговая система призвана оказать, наоборот, сдерживающее воздействие, чтобы не допустить перепроизводство товарной массы и кризиса.

В зависимости от целей налоговой политики используются методы ее осуществления. В мировой практике наиболее распространено изменение массы налоговых поступлений, замена одних способов или форм обложения другими, изменение сфер распространения налогов, изменение налоговых льгот и скидок, дифференциация ставок налогов и др. Первые три метода могут служить снижению налогового бремени и приспособления налогообложения к каким-либо специфическим обстоятельствам. Стимулирующее значение имеют главным образом два последних метода, а также само снижение уровня налогов..

Непосредственно цели налоговой политики зависят от модели экономической политики и государственного регулирования, обусловленных конкретными историческими условиями, от того, в какой мере государство влияет на экономику.

Одна модель - либеральная - нацелена на преимущественную опору в распределении экономических ресурсов на рыночный механизм. Государство воздействует на частные капиталовложения с помощью формирования благоприятного инвестиционного климата на макроэкономическом уровне. Основным направлением налоговой политики является использование относительно низких и благоприятных для экономического развития общих ставок налогов (прежде всего налога на прибыль и отчасти индивидуального подоходного налога), при умеренном использовании различных налоговых льгот с целью положительного воздействия на отдельные отрасли и сектора экономики.

Вторая модель предполагает, наоборот, более активную государственную политику и на макро-, и на микроуровне с целью проведения определенной стратегии научно-технического, индустриального и регионального развития. Налоговые льготы, стимулирующие приоритетное развитие отдельных производств и отраслей, используются заметно шире при сохранении достаточно высоких общенациональных налоговых ставок.

На практике реально проводимая экономическая политика в отдельных странах представляет обычно некий промежуточный вариант между двумя моделями; при этом можно говорить лишь о большей или меньшей приверженности этой политике, включая и налогообложение, к той или иной модели.

В 1950 - 1970-е гг. в развитых странах преобладала вторая модель экономической политики. Так, в Японии был выработан особый механизм взаимодействия государства с частным предпринимательством. Функционирование этого механизма основывалось на тесном сотрудничестве между Министерством внешней торговли и промышленности (МИТРІ) Японии, определяющем и поддерживающем отраслевые приоритеты развития экономики, и отраслевыми и национальной ассоциациями предпринимателей. Тем самым японское государство, освобождая себя от вовлечения в конкретную предпринимательскую деятельность, тем не менее сохранило за собой серьезные административные рычаги, с по- мощью которых оказывало мощное воздействие на определенные ею отраслевые и научно-технические приоритеты.

Современный период характеризуются либерализацией экономик ведущих стран и в этом смысле большей приверженностью к первой модели экономической политики (за исключением Японии). В сфере налогообложения это проявилось в сочетании политики того или иного уменьшения общих ставок налога на при- быль и параллельного сокращения налоговых льгот. Тем не менее, хотя и в меньшей степени, система подобных льгот про- должала и продолжает сохраняться и действовать как составная часть активной экономической политики. Наиболее устойчивый характер носят налоговые льготы, направленные на стимулирование инвестиционной и научно-технической деятельности предпринимательства в рамках всей страны, в региональном масштабе и по отдельным сферам деятельности.

Цели самой налоговой политики весьма подвижны и зависят как от экономической конъюнктуры, так и от расстановки социально-политических сил в обществе.

Современная налоговая политика государств промышленно развитых стран по отношению к товаропроизводителям имеет следующие важнейшие цели: і) участие государства в общественном воспроизводстве; регулирование экономики (стимулирование или ограничение хозяйственной деятельности); поддержание социальной политики правительства по регулированию доходов; обеспечение поступлений в доходную часть бюджета. Налоговая политика, направленная на стимулирование товаропроизводителей с помощью налогов, реализуется прямыми и косвенными методами. Наиболее распространенным приемом прямого налогового регулирования является полное и частичное налоговое освобождение.

Полное налоговое освобождение предполагает, как правило, временное (сроком от 3 до 5-10 лет) выведение из-под налогообложения всего объема предпринимательского дохода. Этот метод особое распространение получил в развивающихся странах, где подобные льготы предоставляются предприятиям-"пионерам" во вновь создаваемых отраслях, а также инвестициям, направляемым в малоосвоенные или неблагоприятные регионы.

Полное налоговое освобождение чаще всего используется в практике индустриальных стран в области жилищного строительства, чем достигаются не только экономические, но и социально-политические цели. Для 80-х годов была характерна либерализация налоговой политики в отношении прибыли корпораций, которое часто сопровождалось полным освобождением не- которых товаров и услуг, в частности, от НДС. Как правило, от налога на добавленную стоимость освобождаются продовольственные товары, средства массовой информации, транспортные и почтовые услуги, школьные и медицинские услуги, услуги банковских, страховых и финансовых компаний. Освобождению в этом случае подлежит добавленная стоимость только на конечной стадии производства товара и услуг, за которой следует продажа конечному потребителю.

В промышленно развитых странах широко используется практика частичного налогового освобождения, предусматривающая налоговые льготы для какой-то части предпринимательского дохода. От полного освобождения этот метод отличается избирательностью и гибкостью форм. Налоговые законодательства развитых стран предоставляют льготы при условии рационализации производственного процесса, модернизации технологий, ввода нового оборудования, подключения к выполнению национальных программ и проектов и т.п. В этих целях используется ускоренная амортизация, создание свободных от обложения резервных, инвестиционных фондов, отсрочка уплаты налогов и т.д.

Средством осуществления фискальной и стимулирующей политики государства является налоговая ставка. Она определяет процент налоговой базы или ее части, денежная оценка которой является величиной налога. Изменяя ее, правительство может, не изменяя всего массива налогового законодательства, а лишь корректируя установленные ставки, осуществлять налоговое маневрирование. Стимулирующий эффект налогов создается за счет дифференциации налоговых ставок для некоторых деловых операций, в отдельных регионах, для отдельных отраслей и предприятий. Ставка налога обеспечивает мобильность финансового законодательства, позволяет правительству быстро и эффективно осуществить смену приоритетов в экономический политике, отреагировать на разнообразные изменения внешнего характера (изменения внутренней и мировой конъюнктуры, внешнеполитические кризисы и иные обстоятельства).

Благодаря налоговым ставкам законодательно обусловленная централизация налоговой системы сочетается с ее гиб- костью, которая обусловливается возможностью ежегодно уточнять ставки налогов и приводить налоговую политику в соответствие с изменяющейся экономической конъюнктурой.

Если рассматривать зависимость между долей налога в прибыли и его величиной, то все налоги делятся на прогрессивные (доля возрастает с увеличением прибыли), пропорциональные (доля налогов с получаемых доходов постоянна) и регрессивные (доля в прибыли уменьшается с увеличением последней).

Прогрессивным характером обладают все косвенные налоги. Налоги могут быть как регрессивными, прогрессивными, так и пропорциональными. Если рассматривать прямой налог на прибыль предприятий, то регрессивный налог на прибыль оказывает сильное стимулирующее воздействие на предприятие, но не позволяет формировать доходы государственного бюджета на требуемом уровне. Пропорциональный же налог позволяет формировать доходы государственного бюджета на требуемом уровне, но не способствует воздействию на предприятия с разным уровнем прибыли.

Налоговая политика Германии, Великобритании, Италии, Франции, США27, проводимая начиная с 80-х годов, была тесно связана с целями реформирования налоговой системы. Экономический смысл налоговых реформ заключался в том, чтобы оказать влияние налоговой политикой, налоговыми методами не только на спрос, но и на предложение. Сложившийся к тому времени сильный налоговый пресс снижал стимулы трудиться, производить, экономить с целью дальнейшего инвестирования. В такой ситуации средством борьбы с наблюдавшимся спадом производства может быть снижение налоговых ставок. Прогрессивное налогообложение, активно использовавшееся в западных налоговых системах, нарушало естественно складывающееся соотношение между ресурсами, идущими на накопление и потребление. Дореформенные налоговые системы не стимулировали в должной степени самофинансирование производства и инвестиций. Было выгоднее использовать заемные средства, арендовать оборудование, а не приобретать его в собственность. В США, например, арендовался каждый 5-й компьютер, каждый 8-й самолет, каждый 12-й грузовик28.

Для стимулирования накопления, роста производственной и предпринимательской активности происходит повышение роли косвенных налогов, считающихся в современной экономической политике "наиболее нейтральным налогом". К косвенным налогам относятся в том числе и налоги на инвестиционные товары (оборудование, технологию и т.д.). Если прямое налоговое регулирование воздействует непосредственно на размер предпринимательского дохода, то косвенный метод влияет на инвестиционную и экспортную динамику. 27 Налоговая полигика в индустриальных странах. Сборник рефератов/УМ. - 1995 -170 с. в Финансы СССР - 1991, N 10 - С.62.

РОССИЙСКАЯ^ j -.r^Utt

Наряду с налоговой ставкой налоговые льготы являются наиболее эффективным средством реализации налоговой политики. Полное или частичное освобождение от налогообложения может предоставляться каждому физическому и юридическому лицу, отвечающему установленным требованиям, и по отношению к ним осуществляется нормативное предоставление льгот. Конкретным физическим и юридическим лицам могут предоставляться индивидуальные льготы в зависимости от особенностей вида деятельности, собственности и т.п. Благодаря этому достигается полная индивидуализация налоговых льгот. Индивидуально предоставленные льготы дополняют нормативный характер этих льгот.

Основания предоставления налоговых льгот, связанные с предпринимательской деятельностью, чрезвычайно разнообразны и многочисленны. В сфере хозяйственной деятельности в большей степени, чем в других областях, проявляется адресность предоставления льгот, их индивидуализированный характер. Условие предоставления налоговых льгот оговаривается на уровне конкретного налогоплательщика.

Как правило, налоговые законодательства зарубежных стран содержат нормы, предоставляющие те или иные льготы в зависимости от формы собственности. Так, объекты, находящиеся в государственной собственности, иногда освобождаются от уплаты земельного налога; устанавливается льготное обложение прибыли государственной корпорации и др. В зависимости от гражданства с целью стимулирования иностранных инвестиций, например, в Израиле для иностранцев налог на дивиденды составляет 25% против 45%-ной ставки, уплачиваемой израильтянами. В зависимости от выбора сферы вложения средств от налога могут освобождаться средства, вложенные в муниципальные и государственные ценные бумаги. Различные цели производства могут обеспечивать разные подходы к налогообложению. Так, в Швейцарии производство спиртных напитков для продажи облагается налогом, а в целях собственного потребления не подлежит обложению.

Охватить все многообразие налоговых льгот практически невозможно: они могут быть установлены всюду, где существует заинтересованность государства в развитии предпринимательства, и оно готово стимулировать определенный сектор экономической деятельности, используя в этих целях институт льготного налогообложения.

Формы и способы льготного налогообложения предпринимательской деятельности находятся в постоянном развитии. К числу наиболее распространенных льгот следует отнести налоговые вычеты из валовой прибыли предприятия: различные производственные, коммерческие, транспортные издержки, проценты по задолженности, убытки, представительские расходы, затраты на НИОКР, дивиденды и др. вычитаются из валового объема прибыли для определения чистой прибыли, подлежащей налогообложению.

Предоставляя корпорациям те или иные налоговые льготы, законодатель стремится прежде всего активизировать воз- действие налогового регулятора на различные экономические процессы. Наиболее частый объект стимулирования - капиталовложения. Прибыль, направляемая на эти цели, полностью или частично освобождается от обложения. При помощи налогов и льгот можно поощрять создание малых предприятий, привлечение иностранного капитала, осуществление научно-технических разработок, имеющих фундаментальное значение для дальнейшего развития хозяйства, экологические проекты и т.д. Особое внимание все развитые страны с середины 80-х годов уделяют стимулированию новых высокотехнологичных производств, создающих конкурентоспособную продукцию для мирового рынка. Для продвижения новых технологий в свои менее развитые регионы такие страны, как Великобритания, Франция и Италия широко использовали целевые инвестиции и займы, строительство нужных объектов за государственный счет с последующей продажей их предпринимателям на льготных условиях с длительным льготным налогообложением.

Отдельные налоговые льготы преследуют цель смягчение последствий циклических кризисов. В системе налогообложения ряда стран предусматривается создание специальных инвестиционных фондов, не облагаемых подоходным налогов. Средства, отчисляемые в фонд, не учитываются при исчислении подоходного налога. Рінвестиционньїй фонд может использоваться на осуществление капиталовложений, строительство новых и модернизацию старых предприятий, субсидирование экспорта и др.

В целях поощрения инвестиционной деятельности корпораций активно используются так называемые налоговые инвестиционные кредиты (investment tax credit). В США они начали использоваться в 1962 г. и применялись с видоизменениями и перерывами до 1986 г. Тогда корпорациям было предоставлено право вычитать из суммы подлежащих уплате налогов определенный процент от стоимости произведенных в этом же году инвестиций. Некоторые законодательные акты называют подобную льготу инвестиционной премией и засчитывают в ряде случаев всю стоимость произведенных инвестиций в счет уплаты подоходного налога. Размер скидки по этому кредиту дифференцировался по видам оборудования и срокам их службы. Так, в одном из вариантов этой льготы корпорации обрабатывающей промышленности США получили право уменьшать налог на прибыль на величину в 7% стоимости введенного в эксплуатацию оборудования со сроком службы в 8 и более лет и на меньшую величину по более новому оборудованию. Инвестиционный налоговый кредит широко использовался и в других странах. В Японии, например, промышленные компании имеют право на уменьшение налога на прибыль на величину, равную 7% инвестиций в передовую технику и технологию. В Великобритании налоговый кредит на- чал использоваться еще в середине 1940-х гг. (так называемые "первоначальные скидки") и предоставлялся в первый год эксплуатации машин, оборудования и промышленных здании.

В отличие от обычных налоговых скидок и вычетов, налоговый кредит представляет собой вычет, который производится непосредственно из уже начисленной суммы налога. Такая льгота увеличивает в структуре внутренних накоплений предприятий долю нераспределенной прибыли и создает возможности для расширения инвестиций в новое оборудование за счет собственных ресурсов.

Право на получение инвестиционного налогового кредита наступает лишь в год ввода оборудования в эксплуатацию, а не при его закупке. Это, естественно, стимулирует быстрое освоение приобретенного оборудования.

Размеры налогового кредита постоянно меняются в зависимости от потребностей антициклического регулирования, а в случае необходимости предоставление инвестиционного налогового кредита может быть приостановлено.

Система налогообложения большинства зарубежных стран предусматривает налоговые льготы в связи с амортизационными отчислениями. Разрешение осуществлять ускоренную амортизацию, т.е. списывать стоимость основного капитала не в соответствующих физическому износу нормах, а в увеличенном размере, приводит к искусственному завышению издержек производства и, соответственно, к снижению отражаемой на счетах прибыли, а значит и налоговых выплат. В ФРГ в ряде отраслей на амортизацию разрешено списывать 20-30% стоимости основного капитала в год, а в отдельных случаях - до 50%. В Великобритании в первый год введения в эксплуатацию нового капитала разрешается списывать на амортизацию половину стоимости нового оборудования. Во многих странах сейчас перешли к использованию неравномерного метода амортизационных списаний: в первый год-два списывается наибольшая часть стоимости, а по отдельным видам оборудования производится единовременное списание стоимости в начале срока службы.

Введение ускоренных норм амортизации в 1980-х гг. способствовало сокращению налоговых обязательств корпораций, созданию дополнительных стимулов для расширения инвестиций и в целом стимулировало экономический рост.

Для поощрения концентрации капитала, обновления производственных фондов, стимулирования внешнеэкономической деятельности государство использует такой вид налоговой льготы, как отсрочку платежа или освобождение от уплаты налога. Полное освобождение корпорации от налогов на определенный период получило название "налоговых каникул".

Так, отсрочка налогового платежа допускается во Франции для сливающихся или реорганизующихся компаний, а в США - для компаний, расширяющих свой экспорт. "Налоговые каникулы" могут предоставляться вновь создающимся корпорациям (в Канаде сроком до 3 лет, в Израиле - от 5 до 12 лет). В США при слиянии компаний вновь образованная компания получает годичные "налоговые каникулы", если хотя бы одна из слившихся компаний была убыточна.

При взимании корпорационного налога в ряде стран практикуется перенос убытков текущего года на прибыли следующего.

Осуществляется, но не везде, налогообложение промышленных групп, что позволяет в рамках консолидированного баланса промышленной группы производить взаимозачет убытков и прибылей. Действуют налоговые скидки типа возврата корпорациям налогов, ранее уплаченных государству, налоговые льготы первым покупателям новых выпусков акций компаний и др.

Налоговые льготы столь разнообразны и значительны, что в Канаде, например, официальные лица перестали рассматривать их как исключение и перевели в разряд специфических "налоговых" расходов.

Однако установление широкого спектра налоговых льгот для компаний приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли и соответственно сужает налоговую базу, в результате чего для поддержания уровня налоговых поступлений требуется установление более высоких налоговых ставок.

Кроме того, льготное регулирование нарушает основной принцип равенства обложения всех налогоплательщиков независимо от вида их деятельности и создает неравные условия для предприятий в различных сферах экономики.

Альтернативой может стать расширение базы налогообложения за счет включения новых видов поступлений, сокращения числа и объема льгот, что позволило бы увеличить объемы облагаемой прибыли и соответственно снизить налоговые ставки.

Резкий рост налоговых расходов во многих зарубежных странах со всей остротой поставил вопрос об упорядочении предоставления различных налоговых льгот на инвестиции, ускоренную амортизацию, региональные приоритеты. Одновременно с этим налоговые реформы 1980-х гг. предусматривают ли расширение базы для исчисления доходов корпораций при определении их налоговых обязательств. Так, после реформ под налогообложение стали подпадать расходы корпораций на различные виды услуг, рекламу, ранее включавшиеся в издержки производства. Эти изменения не столько повлияли на размер доходов бюджета, сколько стимулировали снижение издержек производства и повышение его эффективности.

## Понятие налога, его видов и функций в теоретической экономике

Методы налогового стимулирования производства и их использование обусловлены природой налогов и принципами государственного регулирования экономики.

Проблеме налогов уделяли большое внимание классики английской политической экономии У. Петти, А. Смит, Д. Рикардо. Не останавливаясь на анализе и оценке их учения в целом, изложим некоторые вопросы, представляющие интерес для нашего исследования.

У. Петти рассматривал налоги как главный источник для выполнения функций государственного управления, который представляет собой изъятие части ренты, и подчеркивал их положительную роль в экономике несмотря на то, что они представляют собой прямое денежное изъятие. Он, в частности, говорит об особенностях перераспределения и регулирования движения товаров и богатства производителей, которое выполняется посредством налогов. "Как бы ни был велик налог, но если он ложится на всех пропорционально, никто не теряет из-за него какого-либо Богатства. Ибо люди... останутся одинаково Богатыми, сократят ли у них всех имущество наполовину или удвоят его, так как каждый сохранит свое прежнее положение, сан и звание. Кроме того, поскольку собранные деньги не уходят из страны, последняя остается одинаково Богата по сравнению с другими странами." Налоги, в трактовке У. Петти, - это не безвозвратно изъятые деньги, они лишь в иной форме остаются у тех и возвращаются к тем, у кого они были изъяты. Трата денег, собранных в виде налогов, "означает возвращение этих денег промысловым людям, занятым в производстве ... вещей", на которые они тратятся, а "работники немедленно же передают полученные деньги людям, занятым в наиболее полезных промыслах...". Если же налоги используются бесцельно, то тогда каждому, кто их платил, пришлось бы работать больше настолько, насколько он заплатил налог, ибо к нему ничего не возвращается.1

Налоги полезны тогда, когда они расходуются на приобретение отечественных товаров. Тогда они "мало причиняют вреда населению в целом, - они лишь производят изменения в Богатстве и состояниях отдельных людей..."2

В исследовании У. Петти обосновывается мысль о некоторой теоретически нормальной величине налога, которая только и имеет смысл для обеспечения государственных потребностей и не наносит вреда владельцу денег. "...Если в стране имеется слишком много денег, то для нее, равно как и для короля, было бы выгодно... если бы весь излишек находился в королевских сундуках", налог уплачивался вещью, "без которой легче обойтись... С другой стороны, если бы размеры государственных изъятий были таковы, что денег остается меньше, чем необходимо для ведения национальной торговли, то вредные последствия этого выразились бы в сокращении производимой работы..."3

Величина налога, таким образом, формируется под влиянием общеэкономического положения страны и хозяйства и необходимой величины затрат на производство.

## Взаимосвязь налоговой политики с кредитно-денежной и ценовой политикой

Налоговая политика, включая налоговое стимулирование, является неотъемлемой частью финансово-экономической политики, тесно связана с ее ценовой, кредитной и инвестиционной направлениями.

Во взаимосвязи налоговой политики с бюджетной и кредитно-денежной особенно важна однонаправленность мер, когда, к примеру, жесткой кредитно-денежной ориентации соответствует жесткое ограничение бюджетных расходов, а высоким налогам стимулирующие или хотя бы точечные кредитные вложения в хозяйство.

В 1991 году правительством РФ были проведены и фактически поддерживались положительные процентные ставки по кредитам и была уменьшена кредитная эмиссия ЦБР. Одновременно был установлен относительно высокий общий уровень налоговых ставок, и правительство не прибегало к широкому использованию налоговых льгот.

В январе - июне 1992 года Правительство РФ проводило относительно жесткую денежную политику, что проявилось в замедлении темпов роста денежной массы и снижении темпов инфляции. Прирост кредитов предприятиям в этот период снизился с 40% до 20%. Данная политика имела и негативные последствия, так как привела к росту взаимной задолженности предприятий. В июле 1992г. -декабре 1993 г. кредитная политика стала достаточно мягкой, хотя и при замедлении роста кредитов. При отказе правительства от жесткого подхода произошел рост эмиссионного покрытия бюджетного дефицита и кредитной эмиссии в целом, были предоставлены льготные кредиты, отсрочены платежи, списаны долги АПК. Иначе говоря, ранее накопленные долги предприятий были в основном погашены за счет денежной эмиссии и выделения новых кредитов, хотя ежемесячный темп роста кредитов был сравнительно невелик и в течение 1993 года составлял около 5-20%.29

Одновременно сложился относительно низкий уровень налоговых ставок в целом и было предоставлено большое количество налоговых льгот. Были введены налоговые кредиты в виде отсрочки взимания налогов.

Объемы государственного кредитования значительно сократились в начале 1994 года, их ежемесячный прирост в дальнейшем колебался, как правило, на уровне 8-12%. Одним из последствий явилось новое обострение проблемы неплатежей, составивших, по различным оценкам, 20-40% ВВП, хотя они были заметно ниже наивысшего показателя задолженности в 1992 г.30

Но уже в апреле 1994 года произошел рост денежной массы в результате ускорения роста кредитной эмиссии.

С 1 января 1995 года российское правительство прекратило использовать прямые кредиты Центрального банка для финансирования дефицита федерального бюджета, отказалось от предоставления новых централизованных кредитов. Рефинансирование коммерческих банков проводится только через аукционы и другие рыночные механизмы; ставка рефинансирования устанавливается ЦБР на уровне действующих справочных межбанковских ставок, они также определяют процентные ставки по предоставляемым бюджетным ссудам.31

Денежно-кредитная политика становится, таким образом, весьма жесткой. Ее основная цель состоит в настоящее время в сдерживании инфляционных процессов и восстановлении покупательной способности рубля. Вместе с тем, чрезмерно жесткая ограничительная кредитная политика, проводимая без учета структурных изменений в экономике, усугубляет экономический кризис, провоцируя в дальнейшем падение производства. Она сделала кредит практически недоступным для большого числа производственных предприятий. В результате блокируются производство и оборот продукции, возникают затоваривание и неплатежи, а это сокращает налоговую базу и поступление налогов в бюджет. С другой стороны, снижение процентной ставки за кредит, увеличение кредитных вложений ведет к росту денежной массы в обороте, не обеспеченной приростом объемов материальных ресурсов, что в условиях погони за ресурсами может вызывать инфляционный рост цен.

## Необходимость проведения налоговой реформы и ее экономические предпосылки

В статье 26 Закона РСФСР "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27 декабря 1991 года N 2128-1 предусмотрена возможность налоговой реформы. Еще в 1994 году на ее необходимость было указано в президентском Послании Федеральному Собранию "Об укреплении российского государства (основные направления внутренней и внешней политики)": "Сильно поможет экономической реформе эффективное преобразование налоговой системы. Она должна быть понятной и стабильной... Число налогов надо сократить, а процедуру их взимания существенно упростить. Изменения в налоговой системе должны поддерживать производителей, особенно работающих на потребительский рынок, стимулировать инвестиции, быть высокоэффективными для экономики в целом. В интересах производства - существенное усиление налогового стимулирования капиталовложений и инновационной деятельности".

В Указе Президента Российской Федерации от 23 мая 1994г. N 1004 "О некоторых вопросах налоговой политики" обозначены две целевые установки - сокращение налогового бремени для товаропроизводителей и расширение доходной базы бюджета. Определены также главные способы реализации намеченных целей - повышение уровня налогообложения граждан и уменьшение налоговых льгот для налогоплательщиков.

В документах государственного значения, таким образом, утверждается необходимость создания адекватной налоговой системы, обеспечивающей не только поступление финансов в бюджеты всех уровней, но и эффективное регулирование экономических процессов, связанных с формированием, распределением и использованием доходов, со стимулированием экономической деятельности, направленной на увеличение объемов товарного производства, экономию затрат и капитальные вложения.

Уже в 1995-1996 гг. в российской экономике сложился ряд тенденций, которые являются предпосылками для проведения реформы налогообложения и еще раз подчеркивают необходимость активизации его стимулирующей роли. Общие итоги экономического развития неоднозначны. Формируется многоукладная рыночная экономика, доля негосударственного сектора в производстве ВВП достигла 70%. Вместе с тем, продолжается снижение ВВП. В 1995-1996 гг. ВВП ежегодно снижался на 3.5-4.1% по сравнению с предыдущим годом, а в 1997 г. он несколько стабилизировался, достигнув 100.8% по отношению к 1996 г. В 1995-1996 гг. продолжалось также и снижение объемов продукции промышленности, составившее с учетом неформальной деятельности 3-4%. В 1997г. наблюдается прекращение падения объемов производства, происходит его рост на 2%. Однако в 1998 г. снижение объема ВВП по прогнозу Минэкономики составит 2,5% по сравнению с 1997 годом.

При увеличении уровня износа основных фондов в промышленности от 47.9% в 1995 г до 50.5% в 1997 г. не активизировалась инвестиционная деятельность. Индекс инвестиций в основной капитал постоянно снижается, составив в 1995 г. 90%», в 1996 - 82%, в 1997 - 95%, что свидетельствует об усилении инвестиционного кризиса. Уменьшение инвестиций опережало снижение ВВП в 3 раза.

Очевидна необходимость радикального изменения кредитной и налоговой политики в целях стимулирования роста товарного производства и инвестиций.

В условиях перехода к рынку возрастает роль стоимостных регуляторов работы предприятий. Он связан с усилением спросовых ограничений продолжившимся в 1996 году по всем главным слагаемым конечного спроса - потребительским расходам домашних хозяйств населения, затратам на инвестиции в основной капитал. Преобразование системы налогообложения и особенно налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество становится одним из ведущих факторов преодоления спросовых ограничений, с которыми сталкиваются товаропроизводители.

1996 год стал переломным в снижении уровня инфляции. Индекс потребительских цен декабря 1996 года по отношению к декабрю 1995 года составил 121.8% в то время, как в 1995 году - 213.3%. В 3 квартале темп повышения потребительских цен впервые снизился менее, чем до 1% в месяц. В июле 1997 г. индекс составит 114.7% к июлю 1996 г., к декабрю 1996 г. - 109.6%. Снижение уровня инфляции выступает одной из важнейших предпосылок реформирования налоговой системы.