

УДК 336.2+338.9
ББК 65.050.9(2P)2
Ж 688

Ж 688 **Жигульский Г.В. Налоговая система как механизм экономического стимулирования роста эффективности производства /** под ред. В.В. Титова. – Новосибирск : ИЭОПП СО РАН, 2014. – 172 с.

ISBN 978-5-89665-276-2

Монография посвящена актуальной теме разработки методологического подхода к формированию теоретических и прикладных аспектов изменения налоговой системы для промышленных предприятий как механизма экономического стимулирования роста эффективности производства.

В работе представлен вариант замены страховых платежей налогом на доходы физических лиц без потери общих налоговых отчислений и доходов физических лиц. Рассмотрен механизм замены НДС налогом с продаж. Представлен вариант изменения налоговой системы введением налога на материальные затраты и услуги (НМЗ). Подбирается так ставка НМЗ, чтобы можно было заменить налоговые отчисления по НДС, прибыли, страховым платежам. Данное направление изменения системы налогообложения отличается от других тем, что предприятие будет заинтересовано в снижении затрат. Увеличение прибыли обеспечит более динамичное развитие предприятия, будет способствовать и росту налоговых отчислений.

Рассматриваемые в монографии проблемы представляют интерес не только для научных работников, занимающихся исследованиями в указанном направлении, но и для преподавателей и студентов, специализирующихся в области налогообложения, инновационного, стратегического и производственного менеджмента, для практического использования в управлении фирмами и корпорациями.

УДК 336.2+338.9
ББК 65.050.9(2P)2

ISBN 978-5-89665-276-2

© Жигульский Г.В., 20014 г.
© ИЭОПП СО РАН, 2014 г.

Глава 1. ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ПРОМЫШЛЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

1.1. Налог как финансовая экономическая и правовая категория

Понятие налога широко используется в экономической теории, политической экономии, финансах, различных конкретных экономических дисциплинах.

В современной российской экономической литературе рассматриваются два подхода к определению круга проблем, относящихся к категории финансов. С одной стороны, финансы рассматриваются как наука о формировании и использовании денежных средств. При этом выделяются государственные и муниципальные финансы, финансы отраслей экономики и предприятий, финансы населения и международные. В основе такой группировки положен принцип собственности на фонды денежных средств. Это направление традиционно сложилось в рамках отечественной экономической литературы и развивается. С другой стороны, для западной экономической литературы характерно развитие и представление проблем управления финансами (финансовый менеджмент, финансовые риски, портфельные инвестиции и другие направления). В рамках обоих указанных направлений исследуются и проблемы налогообложения [6].

Исследование вопросов налогообложения имеет более древнюю историю, чем изучение финансов. Можно даже сказать, что исследование проблем финансов началось именно с рассмотрения и описания налогов.

Подход к оценке экономической природы налога в различных экономических школах непосредственно зависит от отношения того или иного автора к государству. Например, у П. Прудона – «в сущности вопрос о налоге есть вопрос о государстве», а у К. Маркса «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства» (Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т. 4, с. 308).

Условно можно выделить следующие варианты принципиально различных подходов к определению налогов:

- налог представляет собой плату, вносимую каждым гражданином за охрану его собственности, в целях сохранения своей личной и имущественной безопасности (С. Вобан, Ш.Л. Монтескье, В. Мирабо, XVII – начало XVIII века);

- налоги представляют собой разновидность страховой премии, а каждый гражданин страхует своё имущество или свой товар от рисков (А. Терье, Д. Мак-Куллох и др., XVIII–XIX века);

- налоги – это оплата фактически предоставленных государством услуг; налоги должны соответствовать тем выгодам, которые граждане получают от государства (Ж.С. Сисмонди, П. Леруа-Болье, Р. Струма и др., вторая половина XIX века);

- налоги – это общие расходы по эксплуатации общественного капитала;

- налог как жертва, приносимая индивидуумом в интересах государства.

Завершение определенного этапа в исследовании вопросов налогообложения нашло отражение в классических исследованиях А. Смита [75] и Д. Рикардо [68]. Они оформили проблему финансов и налогов в самостоятельное научное направление, поставили вопрос об экономическом содержании налога. Значение классических трудов этих учёных сложно переоценить, однако ответ на вопрос о том, что же именно эти авторы понимают под налогами, в явном виде довольно сложно найти в их работах. Однако из проводимого ими развёрнутого анализа налогов можно вывести некоторые важные их характеристики. К числу таких существенных характеристик относятся: связь с государством, принудительный характер изъятия налога, плата за услуги государства. В работах А. Смита встречаются положения, указывающие на то, что он разграничивал понятия налога и пошлины.

Практически каждая научная школа и направление научной мысли на протяжении XVIII–XIX веков вносили свой вклад в исследование теории налогов и налогообложения и отчасти в теорию финансов.

Чёткое определение налогов начинает оформляться только в начале XIX века, поскольку возникает необходимость отграничения налогов от иных сходных с ними по некоторым или многим характеристикам платежей.

К началу XX века в финансовой науке оформляется довольно чёткое разграничение понятий налога, пошлины, государственной монополии и целевых налогов. К числу наиболее значимых признаков налога относились следующие:

1) односторонний характер платежа, т.е. отсутствие некоего обратного движения услуг и товаров;

2) экономический характер платежа, под которым подразумевается фактически денежный или натуральный платеж, поскольку экономический характер противопоставляется личному (взносу собственным трудом, службой);

3) платёж должен быть произведён государству или общественным группам (земствам, городам);

4) платёж предназначается для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек, т.е. для финансирования государственных расходов [46].

Если обратиться к определению налога в Налоговом кодексе РФ (ст. 8 п. 1) [52], то станет очевидным, что там даётся то же самое определение, только сформулированное более современным языком, а именно: законодательная основа, обязательность, индивидуальная безвозмездность с целью финансирования государственных (общественных расходов). Только указание на денежный характер платежа отличает современное определение от определения начала XX века. Такое же отношение к налогам можно найти в отечественной экономической науке начала XX века [7, 99].

В советский период развития финансовой науки уже в конце 20-х годов XX века в отечественной экономической науке происходит сдвиг в сторону «классового подхода» к определению налога. Так, в учебнике «Финансы и кредит» 1938 г. указывается, что налоги сыграли большую роль в системе мероприятий советской власти, направленных на подавление сопротивления эксплуататорских классов [99, с. 222]. Такой классовый подход к проблемам налогообложения сохранился вплоть до конца 70-х – начала 80-х годов XX века, подтверждением чему может служить статья «Налоги» в Энциклопедии политической экономии. [105, Т. 3, с. 20–22]. В этот период экономического развития нашей страны роль налогов вполне логично сводилась к узкому кругу отношений государства с экономическими агентами, не включёнными полностью в сферу государственной собственности. В этот период имело место известное противопоставление платежей предприятий общественного сектора и налогов. «При такой мобили-

зации средств выпадает то основное, что характеризует налог, а именно отчуждение собственности и переход её из одной формы в другую» [48, с. 7]. Однако отдельные виды налогов всё-таки распространялись на предприятия и в этот период.

В настоящее время с определённой долей условности можно выделить три подхода к определению понятия налога в зависимости от того, к какому научному направлению относится тот или иной автор и какие именно явления и процессы этот автор исследует.

Первое направление – это экономическая теория, представленная широким спектром научных школ (Макконел К.Р., Брю С.Л., Якобсон Л.И., Бьюкенен Дж. М. и др. [11, 47, 106]). Словарь Макмилана определяет налогообложение (процесс) как обязательный сбор с частных лиц и организаций, осуществляемый государством с целью получения средств для финансирования общественных благ и услуг, а также для контроля величины частных расходов в экономике [74]. Основные качества налога в этом направлении следующие: процесс его взимания по праву принуждения, а не добровольности; цель взимания – финансирование общественных услуг (услуг, предоставляемых и потребляемых коллективно). Остальные характеристики (регулярность взимания, контроль частных расходов и др.) не несут значимой смысловой нагрузки [11, 47, 74, 106].

Второе направление – это сформировавшееся в зарубежной экономической литературе научное направление теории финансов, представленное в российских изданиях в основном как «управление финансами», использует близкое к приведенному выше определению налога. Так, Оксфордский словарь «Финансы» приводит следующее определение налога: «сбор, взимаемый центральным правительством или местными органами с физических лиц и корпораций для финансирования расходов государства, а также в качестве средства проведения фискальной/бюджетной политики» [96, с. 413]. Авторы большинства работ, относимых к данному научному направлению, не видят необходимости в использовании более детализированного определения налога, не выделяют принцип принудительного взимания, отсутствие возмездности, отличие налога от сбора.

Третий подход к определению налога исповедуется отечественной финансовой наукой и определён в российской финансовой литературе в конце XIX века. Это определение гласит, что налог

представляет собой обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с физических лиц и организаций, установленный органами законодательной власти, предназначенный для финансового обеспечения деятельности государства и органов местного самоуправления. Такое определение в различных вариациях встречается в большинстве современных учебников по финансам и налогообложению [45, 97–98].

Налоговый кодекс РФ даёт следующее определение налога. «Под налогом понимается обязательный индивидуально безвозмездный платёж, 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 п. 1 НК РФ). В этом определении заложены не только экономические нормы, но и правовые, порождающие соответствующие правовые и экономические последствия [52].

Различные юридические аспекты, важные для понимания сути налогообложения, отражены в определении налога Налоговым кодексом и заключаются в следующем:

- прерогатива законодательной власти утверждать налоги;
- главная черта налога – односторонний характер его установления;
- налог является индивидуально безвозмездным;
- уплата налога – обязанность налогоплательщика, она не порождает встречной обязанности государства;
- налог взыскивается на условиях безвозвратности;
- целью взимания налога является обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода.

Таким образом, в определении налога переплелись экономический смысл и конкретная форма правовых взаимоотношений, закреплённых в законодательных актах. Как правовая категория, налог – это система отношений, включающая в себя ряд взаимодействующих составляющих, каждая из которых имеет самостоятельное юридическое значение. В теории права эти составляющие именуются как элементы налога, элементы налогового обязательства: налогоплательщик (субъект налогообложения); объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога – это обязательные элементы каждого налога. Кроме того,

законодательством могут предусматриваться налоговые льготы; ответственность за налоговые правонарушения; установленная отчётность по налогу и др. В совокупности элементы налогового обязательства характеризуют структуру каждого налога. Все элементы налога по каждому налогу должны быть определены Налоговым кодексом. Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Таким образом, используемое определение налога уточняется за счёт включения в него некоторых детализирующих подробностей в зависимости от использования его в экономической теории, управлении финансами, финансового права, учёте и др.

Одним из ключевых вопросов современной экономической теории, связанной с налогообложением, является проблема определения оптимального (допустимого, целесообразного) уровня налогообложения или масштаба налогового бремени в экономике. Предлагается множество подходов к расчёту этого показателя от простых соотношений до сложных математических формул. Самый традиционный показатель налогового бремени или налоговой нагрузки на государственном уровне – это отношение налоговых доходов бюджетной системы к валовому внутреннему продукту. Говоря о налоговых теориях и рассматривая налоговую систему той или иной страны, нельзя обойти вопрос о налоговом бремени. Следует отметить, что в России этот показатель снизился с 36,5% в 2005 г. до 31,7% в 2010 г. Самый высокий показатель налогового бремени в высокоразвитых европейских странах: Дании – 48,2%, Швеции – 46,4, Италии – 43,5, Финляндии – 43,1% в 2009 г. В США этот показатель составлял 24%, в Японии – 28,1%, в Польше – 21,9% в 2009 г. [60, 67] (табл. 1.1.1).

Изучая проблемы определения налогового бремени с некоторой долей условности можно выделить два направления исследований данной проблемы. Первое представляет собой попытки нащупать оптимальный уровень налогообложения исходя из теоретических конструкций с использованием разнообразного (зачастую весьма сложного) математического аппарата. Второе направление представлено также довольно широким кругом исследований, в рамках которых делается попытка определить этот уровень исходя из имеющейся практики налогообложения и налоговых систем различных стран. К числу ключевых вопросов, вокруг которых развёртывается дискуссия, можно отнести вопрос

Таблица 1.1.1

Налоговые доходы в некоторых странах Организации экономического сотрудничества и развития в 1965–2009 гг., % к ВВП [67]

Страна	1965	1975	1985	1995	2000	2005	2009
Австрия	33,9	36,6	40,8	41,4	43,2	42,1	42,8
Великобритания	30,4	34,9	37,0	34,0	36,4	36,3	34,3
Дания	30,0	38,4	46,1	48,8	49,4	50,9	48,2
Италия	25,5	25,4	33,6	40,1	42,2	40,9	43,5
Канада	25,7	32,0	32,5	35,6	35,6	33,4	31,1
Корея		14,9	16,4	20,0	22,6	25,5	25,6
США	24,7	25,6	25,6	27,8	29,5	27,3	24,0
Франция	34,1	35,4	42,8	42,9	44,4	43,9	41,9
Швейцария	17,5	23,9	25,5	27,7	30,0	29,2	30,3
Швеция	33,4	41,3	41,3	47,5	51,4	49,5	46,4
Япония	18,2	20,8	27,1	26,8	27,0	27,4	

о доле налоговых доходов во внутреннем валовом продукте, о применяемых критериях оптимизации, соотношении налогообложения доходов и налогообложения расходов, различные аспекты оптимизации налогообложения доходов, модели налогообложения товаров и многие другие [46].

В научной литературе нет единства в вопросе выбора показателя налоговой нагрузки (налогового бремени) для уровня промышленных предприятий. Так, в работах [53, 64, 91] такой показатель определяется отношением начисленных налогов к выручке с учётом прочей реализации. В [15, 22] расчёт налогового бремени находится как отношение общей суммы налогов к добавленной стоимости, которая создана предприятием. К проблеме определения показателя налоговой нагрузки (налогового бремени) для уровня промышленных предприятий вернёмся при практических расчётах.

На уровне государства – отношение суммы уплачиваемых налогов к валовому внутреннему продукту (ВВП) [64] или к совокупному национальному продукту [50, 102].

Критерии оптимизации, традиционно используемые при таких исследованиях, исходят из принципов налогообложения, сформулированных ещё А. Смитом. Это принципы справедливости, эффективности и минимизации административных издержек. При введении любого налога приходится маневрировать между этими принципами. В рамках теории оптимального налогообложения эти принципы принимают форму критериев оптимизации. Под принципом справедливости обычно понимается соразмерность распределения налогов между налогоплательщиками. Принцип эффективности предполагает минимизацию искажающего воздействия, которое оказывает тот или иной налог на размещение ресурсов в частном секторе. Теоретически предполагается, что размещение ресурсов в системе, не обремененной налогами, оптимально и, соответственно, чем меньший сдвиг в размещении ресурсов приносит налогообложение, тем выше эффективность такого налога.

В рамках любой конкретной национальной системы (а не теоретической конструкции) приходится маневрировать между справедливостью, эффективностью и администрируемостью. Вероятно, можно построить справедливую налоговую систему (или хотя бы один налог), однако в этом случае велика вероятность того, что такая система или налог будут неэффективными или плохо администрируемыми. Попытки построить налоговую систему (налог) на основе принципа эффективности приводят к утрате справедливости. В реальной действительности всегда приходится чем-то жертвовать – справедливостью ради эффективности, эффективностью ради справедливости или и тем и другим ради администрируемости. В российской налоговой системе имеется ряд примеров такого рода жертв. Один из таких примеров – налог на доходы физических лиц в России, когда ради эффективности и повышения качества администрируемости (сокращения уклонения уплаты от налога и прямых издержек его взимания) в значительной мере произошёл отказ от реализации принципа справедливости [46].

Исследования в области оптимального налогообложения, как правило, акцентируют своё внимание на первых двух критериях, которые чаще формализуются в терминах «индивидуальная полезность» и «общественное благосостояние». Моделирование отношений, связывающих воедино налоговые ставки и административные издержки, очень сложно, поэтому третий критерий вклю-

чается непосредственно в анализ довольно редко. Для теорий оптимального налогообложения является характерным преобразование всех трёх критериев в различные аспекты общественного благосостояния и тем самым приведение их всех к некоей единой размерности. Теоретически такой подход довольно удобен, так как позволяет сформулировать рекомендации для проведения налоговой политики с точки зрения динамики общественного благосостояния. На следующем этапе в качестве показателя (или критерия) общественного благосостояния используется некая мера национального дохода, скорректированная на величину предложения труда, и это, казалось бы, приближает оценку соотношения налогов с продуктом или национальным доходом. Однако в большинстве публикаций в рамках теории оптимального налогообложения необходимый объём налоговых доходов, который должен быть получен с помощью оптимальной налоговой системы, фактически представляет собой экзогенную величину и определяется уровнем государственных расходов [46].

Следует отметить, что в работах данного направления разрабатывается оптимальная налоговая система для фиксированного уровня налоговых доходов, а не для исчисления величины этого уровня. В результате вновь возникает проблема определения объёма общественных благ, финансируемых за счёт налогов, но уже на качественно ином уровне исследования.

Однако в некоторых работах, которые с определённой степенью условности можно отнести к теории оптимального налогообложения, всё же делается попытка увязать объём налоговых доходов и расходов государства и выстроить модель, оптимизирующую эти соотношения. В этих работах исследуются проблемы эндогенного роста. Но результаты таких исследований очень сильно зависят от используемых моделей, носят довольно абстрактный характер и не дают конкретного ответа на вопрос об оптимальной величине налогового бремени (доли налогов в ВВП).

Альтернативу теоретическому подходу в определении оптимальной доли налоговых доходов в ВВП составляет подход, учитывающий опыт различных стран, с позиций компаративистики. Такие работы известны и внимательно изучаются российскими специалистами. Однако следует отметить, что разброс значений показателей по налоговой нагрузке при данном подходе довольно широк как в экономически развитых и благополучных странах,

так и в развивающихся странах и в странах с переходными экономиками [46].

При оптимизации налоговой нагрузки, введении новых налогов, установлении ставок по налогам широко используется кривая Лаффера, с помощью которой устанавливается графическое отображение зависимости между налоговыми поступлениями и динамикой налоговых ставок. Попытку доказать наличие такой зависимости предпринял в 1974 г. американский экономист А. Лаффер. Он заметил, что существует некоторая оптимальная величина ставки налога. В качестве доказательства была предложена гипотетическая кривая, в соответствии с которой доходы бюджета растут при не слишком высоких ставках налога. С увеличением ставки налога с предприятий от нуля, при которой поступления в бюджет нулевые, растёт доля дохода каждого предприятия, отчисляемая в бюджет, но подрываются стимулы трудовой активности и развития производства. Была установлена следующая экономическая закономерность: повышение налоговой ставки обеспечивает большую величину налоговых поступлений лишь до определённого момента, а после него дальнейшее повышение ставки налога ведёт к снижению стимулов производства, и таким образом общая сумма налоговых поступлений от предприятий сокращается. Если ставка подоходного налога превышает некий предельно допустимый уровень, равный, по оценкам Лаффера, 50%, это вызывает резкое снижение деловой активности населения и фирм. Вследствие уменьшения стимулов к производственной деятельности сокращается база налогообложения, объём налоговых поступлений и замедляется экономический рост.

Анализ кривой Лаффера основывается на следующих отправных точках: при нулевой ставке налога поступлений в бюджет нет. Если ставка налога равна 100%, то поступления в бюджет также отсутствуют, поскольку в этом случае легальная экономика трансформируется в теневую. Если ставка налога установлена в пределах 50%, то при определённом её оптимальном значении достигается оптимальная величина налоговых поступлений.

Суть так называемого эффекта Лаффера состоит в том, что уменьшение ставки подоходного налога до оптимального уровня приведёт в краткосрочном периоде к временному сокращению налоговых поступлений в бюджет, а в долгосрочном – к их увеличению, так как возрастут стимулы к трудовой и предпринима-

тельской деятельности, сократится теневой оборот, и в связи с этим увеличится сфера легальной экономики [3, с. 320].

Для практического использования идеи Лаффера необходимо решить две задачи. Во-первых, требуется теоретическое доказательство наличия кривой Лаффера не только для общей массы налогов, но и для отдельных их видов. Во-вторых, важно определить, на какой стороне кривой (слева или справа от отметки 50%) находится система налогообложения страны в данный момент. Это далеко не всегда учитывалось при использовании кривой Лаффера, поэтому не всегда были получены ожидаемые результаты. Так, например, расчёты Лаффера послужили теоретическим обоснованием крупного сокращения налогов в начале 1980-х годов после прихода к власти в США администрации Р. Рейгана. Однако широкомасштабное сокращение налогов хотя и стимулировало деловую активность, но отрицательно отразилось на социальных программах, так как ожидаемого роста поступлений в бюджет США не произошло. Эффект Лаффера не сработал и в России. В 2002 г. собираемость налога на прибыль с организаций снизилась на 13 млрд руб. из-за снижения ставки налога на прибыль с 35 до 24% [70, с. 272].

Таким образом, при рассмотрении налога с точки зрения финансовой, экономической и правовой категорий необходимо учитывать значимость налогов для формирования доходов бюджета с целью покрытия расходов государства. И логика выработки определения экономической сущности налога должна строиться на основе исходного пункта – государства с его обязательствами в отношении круга общественных услуг, а затем уже характера отношений, обеспечивающих финансирование предоставления этих услуг. Исходя из этого подхода, можно дать определение налога с точки зрения его формальных признаков.

Показано, что существует проблема оптимизации системы налогообложения, когда выполняются потребности бюджета и растёт эффективность функционирования налогоплательщиков-организаций и экономики страны в целом. Так, в табл. 1.1 показано, что в наиболее развитых странах мира (США, Япония, Корея, Канада) налоговая нагрузка (налоговые отчисления к ВВП) минимальная. Низкая налоговая нагрузка и в Китае, 25,3%, но в налоговой системе Китая отсутствуют налоги, формирующие систему государственного пенсионного обеспечения и страховых платежей.

1.2. Налоговые системы зарубежных стран

Государства различаются формами государственного устройства: унитарные и федерации, а также разные их модификации. В унитарных государствах их части являются административно-территориальными единицами и не имеют статуса государственного образования. В отличие от федерации, в унитарном государстве есть единые для всей страны высшие органы государственной власти, единая правовая система, единая конституция. На сегодняшний день большинство суверенных государств являются унитарными. Как правило, крупные по численности населения государства являются федерациями (Китайская Народная Республика является исключением). Субъекты федеративного государства не могут быть унитарными, поскольку они не имеют суверенитета в полном объёме, а обладают лишь некоторыми его признаками.

Основными признаками унитарного государства являются: единый для всего государства учредительный нормативный правовой акт (или совокупность таких актов), нормы которого имеют верховенство для всей территории страны; единые для всей страны высшие органы власти; единая система законодательства; единое гражданство; единая денежная единица; единый государственный язык; составные части унитарного государства не обладают признаками суверенитета. Унитарные государства могут быть централизованными и децентрализованными в зависимости от характера взаимоотношений между высшими и местными органами власти и от объёма полномочий, предоставляемых административным территориальным единицам или автономным образованиям в составе унитарного государства. Примером централизованного унитарного государства является Туркменистан, децентрализованного – Королевство Испания. Иногда выделяют: государство с одной автономией (например Украина с автономной республикой Крым); государство со многими автономиями (например Испания с автономными сообществами (областями)); государства с автономиями разного уровня (например Китайская Народная Республика с автономными округами, автономными уездами, автономными районами и особыми административными районами).

В федеральных государствах, исходя из определения федерации как формы объединения ряда государств, сохраняющих опре-

делённую юридическую государственную самостоятельность, создают новое единое государственное образование. Форма федерации предполагает единые: союзное гражданство, армию, союзные государственные органы. В свою очередь, конфедерация – это союз отдельных государств, сохраняющих независимое (суверенное) существование, но объединённых одним или несколькими органами управления. В мировой практике примерами федеративных государств являются США, ФРГ и Канада, а конфедеративного – Швейцария. Различие между этими формами объединения ярко иллюстрируется страницами истории США, когда в войне между Севером и Югом одна часть (северяне) боролась за федерацию, другая – за конфедерацию.

Современный федерализм принято квалифицировать как конкурентный федерализм. Его основой является принцип субсидиарности, означающий, что конкретные задачи сравнительно небольших административных единиц должны решаться на возможно более низком уровне власти. И только такой подход может обеспечить высокую степень независимости и, следовательно, подлинный демократизм управления. В свою очередь, каждое движение в сторону централизации ведёт к ограничению гражданских и избирательных прав населения, когда усиливается «анонимность» власти [54, с. 413].

Принцип субсидиарности включает в себя несколько принципов:

1. Принцип происхождения относится к свободной торговле товарами и услугами и означает, что местные власти не должны проверять и лицензировать подлежащие продаже товары, поставщики которых получили лицензии в другом районе страны. Тогда у местных властей появляются возможности расширения базы налогообложения за счёт привлечения «чужих» предпринимателей и стимул к соперничеству в области установления правил, наилучшим образом отвечающих нуждам граждан.
2. Принцип «исключительности», т.е. эксклюзивное, чёткое и определенное возложение ответственности за коллективные действия на данный уровень власти.
3. Принцип фискальной эквивалентности означает, что каждая административная территория должна финансировать свои властные функции, переданные ей или взятые ею на себя, за счёт средств, полученных от налогов, сборов и заимствований,

за которые она несёт ответственность. Таким образом, государственные расходы «дисциплинируются» благодаря необходимости собирать налоги или брать в долг.

4. Фискальная децентрализация в сочетании с фискальной эквивалентностью (платить за все государственные услуги) создает для местных органов власти стимул к расширению доходной базы и развитию. Этот принцип означает, что все уровни власти имеют большие права в построении собственных налоговых систем.

Перечисленные принципы определяют конкурентный федерализм и имеют тенденцию усиливать друг друга. При нарушении хотя бы одного из них страдает конкуренция между территориями. Например, право центра усиливать все ставки налогов наносит серьёзный удар по независимости и ответственности местных властей и т.д. Таким образом, подлинный конкурентный федерализм может быть понят только как взаимосвязанное целое [40].

Система налогообложения при федеральном государственном устройстве должна быть структурирована на основе указанных принципов и поэтому серьёзно отличается от подхода к её формированию в унитарном государстве, политическая воля которого сосредотачивается в едином центре, а местные самоуправляемые корпорации всё-таки не имеют статуса государственного суверенитета. В федеративном государстве имеются, по крайней мере, два уровня с подлинным государственным суверенитетом – центральный и региональный. Однако для соблюдения целостности государства необходимо обеспечить единое налоговое законодательство с двухканальной системой. Рассмотрим конкретные налоговые системы наиболее типичных представителей унитарных и объединённых федераций государств.

Налоговая система Франции

Одним из крупнейших унитарных государств современной Европы является Франция, в которой в отдельных отраслях доминирует государственная собственность, и Правительство делает серьёзные шаги в изменении налоговой политики. Среди развитых стран Францию отличает высокая доля налоговых поступлений в валовом внутреннем продукте и взносов в фонды социального значения. Основными принципами налоговой системы

являются: системность, гибкость, социальная направленность. Особенность Франции – низкий уровень прямого налогообложения и одновременно высокий уровень – косвенного. Отличительными особенностями являются также стимулирование роста вложений в науку, налогообложение доходов от перепродажи имущества. Налогообложение в этой стране можно условно разделить на три крупных блока: косвенные налоги, включаемые в цену товара, или налоги на потребление; налоги на прибыль (доход); налоги на собственность [54, с. 400].

Основным источником доходов бюджета Французской Республики в настоящее время служат косвенные налоги, которые обеспечивают около 60% доходов общего бюджета, а среди них наиболее важным является налог на добавленную стоимость (НДС), введённый во Франции с 1954 г. Поступления от НДС составляют 45% от всех налоговых поступлений. По НДС применяется стандартная ставка – 19,6%; предельная ставка на предметы роскоши, машины, алкоголь, табак – 22%; 7% – на книги и пониженная – 5,5% (для некоторых видов продуктов, медикаментов, перевозок, культурных мероприятий, туристических гостиничных услуг). Предусматривается законодательством также ряд льгот по освобождению от НДС некоторых малых предприятий; операций с экспортом; банковской и финансовой деятельности; услуг частных врачей и преподавателей; сельского хозяйства и рыболовства и др. [67, 71, 95].

Важным источником доходов бюджета также являются акцизы. Перечень подакцизных товаров во Франции достаточно широк. Акцизы взимаются с нефтепродуктов, электроэнергии, крепких спиртных напитков и пива, табачных изделий, драгоценных и ювелирных изделий, игорного бизнеса и др.

К числу налогов на потребление относятся таможенные пошлины, которые могут взиматься по специфическим или адвалорным ставкам и выступают помимо источников доходов бюджета важным инструментом экономической политики государства, направленной на защиту национальной промышленности и сельского хозяйства.

Среди прямых налогов наибольшую роль играют налог на прибыль (доход) корпораций и физических лиц. Налог на прибыль корпораций взимается с частных и государственных компаний, ассоциаций и партнёрств, занимающихся предпринимательской деятельностью и не освобождённых от его уплаты. Его

уплачивают как резиденты, так и нерезиденты в части прибыли, полученной от деятельности во Франции. Налогооблагаемой базой является годовая прибыль корпорации, декларация по которой представляется в налоговые органы до 2 апреля года, следующего за отчётным. До окончательного расчёта с бюджетом корпорации вносят квартальные авансовые платежи. Ставка налога составляет 34% от налогооблагаемой прибыли и 42%, если этот доход идёт на выплату дивидендов, а не на развитие. Кроме того, пониженные ставки от 10 до 24% применяются к доходам от земельных участков, сельскохозяйственных ферм и ценных бумаг. При соблюдении некоторых условий от этого налога могут быть освобождены сельскохозяйственные кооперативы и инвестиционные компании.

Подходный налог с физических лиц взимается со всех доходов, полученных физическим лицом в течение года, включая заработную плату, пенсию, ренту, вознаграждений, всех видов деятельности как коммерческого, так и некоммерческого характера и составляет 20% налоговых доходов бюджета. Причём облагаются доходы, полученные как во Франции, так и от источников за рубежом. Важная особенность: обложению подлежит доход не физического лица, а доход семьи. Налог уплачивается начиная с 18-летнего возраста. Ставки налога имеют прогрессивный характер – от 0 до 54% в зависимости от доходов. Ежегодно шкала уточняется, позволяя учесть инфляционные процессы. Законодательством предусмотрены необлагаемый минимум, вычеты из налогооблагаемой базы, специальные скидки для инвалидов и пенсионеров.

С начала 90-х годов XX века введены специальные социальные начисления в размере 2,4% от доходов физических лиц-резидентов.

По особым правилам облагаются доходы, полученные от операций с собственностью – недвижимостью, движимым имуществом и ценными бумагами. Объектом налогообложения является прибыль от их продажи.

Работодатели обязаны уплачивать следующие налоги, объектом налогообложения которых служит фонд оплаты труда работников: социальный налог на заработную плату; налог на развитие профессионального образования; сбор на профессиональную подготовку; сбор на строительство жилья.

Третьим крупным источником государственных доходов Франции являются налоги на собственность и имущество – здания, промышленные и сельскохозяйственные предприятия, движимое имущество, фондовые активы. Налог имеет прогрессивный характер, но существует ограничение: сумма подоходного налога и налога на собственность не должна превышать 85% всего дохода. Кроме того, существуют и другие налоги на собственность: налог на доходы, полученные от сдачи имущества в аренду; налог на транспортные средства; регистрационный налог.

Во Франции достаточно развита также и система местного налогообложения. Общий объём местных бюджетов достигает 60% бюджета страны. Местные органы власти могут дополнительно вводить на своей территории следующие местные налоги и сборы: налог на уборку территорий; земельный налог; налог на жилье; профессиональный налог; сбор на установку электроосвещения и др. [67].

Правительством Франции проводятся изменения в налоговом законодательстве, направленные на защиту местных компаний от поглощения иностранными компаниями и на пересмотр некоторых льгот.

Налоговая система Японии

Из унитарных стран особый интерес представляет налоговая система Японии [18, 41, 67, 93]. Для неё характерны следующие особенности:

- относительно невысокий по сравнению с другими промышленно развитыми странами совокупный уровень налогового бремени. Например, доля налогов в национальном доходе Японии в 2009 г. – 28%, тогда как во Франции – 41,9, в Дании – 48,2, в Швеции – 46,4% [67];
- общая ориентация налоговой системы на прямые налоги в отличие от преимущественной роли косвенных в большинстве промышленно развитых странах;
- высокое бюджетное значение налога на доходы физических лиц и на прибыль корпораций; они приносят наибольший доход государству в отличие от стран Европы;
- последовательное проведение политики экономического стимулирования посредством предоставления налоговых льгот;
- щадящий режим налогообложения крупных корпораций;

- в отличие от многих стран в Японии довольно высокая доля неналоговых поступлений в государственном бюджете – более 16% (арендная плата, продажа земельных участков, пени, штрафы, доходы от лотерей, займы и др.);

- более 64% всех налогов образуется за счёт государственных налогов, что характеризует финансовую мощь федерального правительства и сравнительно малую финансовую базу нижестоящих органов власти [54, с. 407].

Налоговая система Японии, как США и стран Европы, включает множество налогов: 25 государственных и 30 местных. Их можно классифицировать по трём крупным группам: первая – это прямые подоходные налоги как с физических, так и с юридических лиц; вторая – прямые налоги на имущество; третья – прямые и косвенные потребительские налоги.

Налог на прибыль корпораций в Японии поступает в национальный и местные бюджеты. Общий объём изъятий по данному налогу составляет около 40% прибыли корпораций, однако для малого бизнеса введены льготные пониженные ставки. В последние годы объём поступлений от налога этого налога в общем объёме доходов национального бюджета составляет около четверти.

Ещё более велико для бюджета Японии значение налога на доходы физических лиц, доля которого в объёме национального бюджета страны в разные годы составляла от 35 до 42%. Средства от этого налога поступают также в бюджеты всех трёх уровней. Подоходным налогом облагаются все доходы физических лиц, однако имеются льготы или освобождения от уплаты налога: «базовая льгота» – необлагаемый минимум дохода налогоплательщика (350 тыс. иен) и аналогичная льгота распространяется на супругу (супруга) и на каждого иждивенца. Кроме того, такие виды доходов, как заработная плата, пенсии и выплаты социального страхования, имеют специальные налоговые освобождения. Необлагаемый минимум для семьи из 4 человек в Японии гораздо выше, чем в США, Германии, Англии, Франции. Семейные пары с одинаковым годовым доходом платят различный подоходный налог в зависимости от того, работает ли один супруг в семье или двое. Современная налоговая система Японии приветствует семьи, где работают оба супруга с примерно одинаковыми доходами, а семейные пары, где работает только один супруг, несут более тяжёлое налоговое бремя, нежели семьи, где работают оба супруга. Кроме того, независимо от величины дохода каждый

житель Японии обязан уплачивать налог на проживание в размере 3200 иен в год [51].

Налоги на имущество в Японии как юридические, так и физические лица уплачивают по единой ставке – 1,4% от стоимости имущества. Подлежит налогообложению также и передача имущества в порядке наследования и дарения, причём стоимость имущества в таких случаях оценивается по рыночным ценам или по цене приобретения. Для родственников предусматриваются различные льготы.

Косвенное налогообложение Японии представлено таможенными пошлинами, налогом на добавленную стоимость, взимаемым по ставке 5%, и акцизами. Косвенное налогообложение в Японии имеет некоторые особенности. Во-первых, целью введения акцизов является увеличение поступлений в бюджет (в США и странах Западной Европы акцизы на алкоголь и табачные изделия вводились для контроля уровнем за потреблением этих товаров). Во-вторых, налогообложение предметов роскоши. В-третьих, существование специальных налогов на нотариат, гербовый сбор, сбор на деятельность фондов и бирж и операции с ценными бумагами.

На протяжении последних лет налоговая система Японии подвергалась существенному реформированию. Целями проводимой реформы были объявлены реструктуризация японских корпораций и повышение их глобальной конкурентоспособности. Для обеспечения поддержки экономического подъема на 2007–2008 гг. были введены дополнительные льготы: продление льготы на прирост капитала для частных инвесторов фондовой биржи; меры, позволяющие инвесторам использовать убытки от продажи акций для вычета из доходов от других видов финансовой деятельности в 2009–2010 гг. финансовых годах; увеличение лимита амортизационных отчислений до 100% от стоимости капитальных вложений в оборудование; возможность снижения срока амортизации отдельных видов основных средств с 8–10 до 5 лет; дополнительные льготы для малых и семейных предприятий [51, 54].

Краткий обзор налоговых систем даже двух унитарных индустриальных стран позволяет сделать вывод об их значительном разнообразии. Каждая страна осуществляет свою налоговую политику, решает задачи её эффективности с учётом собственного опыта исторического развития, особенностей национальной эко-

номики и традиций, взаимоотношений правительства, бизнеса и профсоюзов. Поэтому вопрос гармонизации налоговых систем является проблемой достаточно сложной.

Система налогов в США

В силу того что США являются федеративным государством, налоги на доходы взимаются как на федеральном уровне, так и на уровне штатов, а в некоторых случаях – муниципалитетами. Через налоговую систему США в государственный бюджет в среднем поступает свыше 90% всех доходов. Налоговое бремя в США довольно низкое по сравнению с другими развитыми странами (в 2009 г. составило 24%) [67].

Характерными особенностями системы налогов в США являются:

- налоговое законодательство США, в отличие от российско-го, не содержит перечня федеральных, региональных и местных налогов, более того, штаты США обладают правом на установление на своей территории любых налогов и это право ограничено лишь обязанностью соблюдать при ведении налогов конституционные принципы налогообложения;

- в США не существует налога на добавленную стоимость, но практически все штаты взимают налог с продаж;

- компании являются плательщиками федерального корпоративного налога, но в большинстве случаев они платят и корпоративный налог штатов;

- налог на социальное обеспечение уплачивают как работники, так и работодатели;

- система налогов США в большей степени ориентирована на прямые налоги, а поступления от налога на доходы физических лиц существенно превышают объём средств, получаемых от сбора корпоративного налога.

Основную часть доходов федерального бюджета составляет подоходный налог с населения (около 40%), субъектами которого выступают физические лица, индивидуальные предприятия и партнёрства, не имеющие статуса юридического лица. Подсчёт налога выполняется в три этапа. На первом – подсчитывается валовой доход, включающий зарплату, пенсии, алименты, доходы по ценным бумагам, вознаграждения, бонусы, ренты и роялти и др. На втором – валовой доход корректируется за счёт вычетов

из него разрешённых затрат и льгот (торговые и производственные затраты, пенсионные взносы лиц, алименты, убытки от продажи или обменных операций с ценными бумагами, авансовые налоговые взносы и др.). На третьем – из суммы скорректированного валового дохода исключаются стандартные вычеты: необлагаемый минимум на каждого иждивенца налогоплательщика; дополнительные скидки для лиц старше 65 лет и инвалидов; командировочные; благотворительные взносы и др. Полученная величина составляет налогооблагаемый доход. Ставки устанавливаются по прогрессивной шкале от 15 до 39,6% и зависят от категории налогоплательщика [17].

Следующий важнейший налог в системе подоходного налогообложения – налог на прибыль корпораций. Налог взимается с чистой прибыли. Плательщиками являются акционерные компании. Примерно 85% налога взимается на федеральном уровне, а 15% – штатами и местными органами власти. Налогооблагаемая прибыль определяется в три этапа: на первом – определяется валовой доход компании; на втором – из валового дохода вычитаются расходы компании, которые тщательно оговариваются в налоговом законодательстве; на третьем – вычитаются льготы и решаются вопросы двойного налогообложения, связанные с выплатой дивидендов. Огромные льготы имеют фермерские хозяйства и инвесторы. Для фермеров в неблагоприятные годы налогооблагаемая база сводится к нулю. Фактическая ставка прироста капитала находится на уровне 14%. Особое внимание уделяется также вопросу льготного налогообложения индивидуальных инвесторов, вкладывающих средства в малый инновационный бизнес. Для инвесторов обычная ставка равна 15%, фактически она составляет 7,5%. Основная ставка налога на корпорации установлена в размере 34% и вносится по следующей схеме: корпорация уплачивает 15% за первые 50 тыс. долл. налогооблагаемого дохода, 25% – за следующие 25 тыс. долл., свыше 75 тыс. долл. – 34%. Кроме того, на доходы от 100 до 335 тыс. долл. установлен дополнительный сбор в размере 5%.

Взносы на социальное страхование уплачивают работники и работодатели. Комбинированная ставка составляет 15,3%. Налоги с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения, физические лица платят по ставке от 18 до 55%. Доля их в объёме федеральных налоговых поступлениях невысока (1–2%) [17]. Структура налоговых доходов 50 штатов существенно отличается

от федеративной. В целом собственные поступления составляют приблизительно 80%, оставшиеся 20% – это федеральные субсидии (гранты). Доля в общем объёме поступлений налога с продаж достигает 30–40%. Объектом его налогообложения является стоимость товаров и услуг. Ставки налога устанавливаются штатами в диапазоне 4–8%. Подоходный налог с населения взимается в 44 штатах. Ставки варьируют от 2 до 10%. Налог на прибыль с компаний установлен почти во всех штатах, так же как и налоги на имущество с юридических и физических лиц (ставки от 0,5 до 5%). Кроме того, штатами взимаются всевозможные акцизы, налог на капитал и лицензионные сборы, а работодатели производят обязательные отчисления на выплату пособий по безработице.

Кроме того, муниципальные образования для пополнения местных бюджетов имеют право вводить дополнительно имущественные налоги и местный налог с продаж, доходы которого собираются в штате, а затем возвращаются тому органу местного самоуправления, на территории которого они получены [55].

Налоговая система Швейцарии

Швейцария – конфедеративное государство, состоящее из конфедерации (центрального штата), 26 кантонов и входящих в них 2800 муниципалитетов. Кантоны являются суверенными административно-территориальными единицами, а степень муниципальной автономии определяется законодательством кантона. В соответствии с принципом швейцарского федерализма в стране существует трёхуровневая система налогообложения. Швейцария занимает 2-е место в мире по уровню налогового гнёта после Дании – доля налогов в ВВП в 2009 г. составила 46,4% [67].

Структура налоговых доходов конфедерации примерно такова: НДС – около 30%, прямые налоги – 24, таможенные пошлины – 15, расчётный налог – 10, гербовые сборы – 4,5, прочие – 4,5, неналоговые сборы – 12%. НДС введён с 1 января 1995 г. Налоговые ставки три: стандартная – 5%, специальная – 3% на услуги гостиниц, специальная 3%– для продуктов и др. [56].

Из прямых налогов наибольшее значение имеют подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль и капитал юридических лиц. Подоходный налог с физических лиц платят все лица, осуществляющие прибыльную деятельность в Швейцарии. Ставки налога на прибыль варьируют от 11 до 29%. Федеральный

налог на прибыль является прогрессивным и взимается по трёх-уровневой шкале. Базовый налог взимается по ставке 3,63%. Максимальная ставка не может превышать 9,8% суммарной прибыли. Однако дивиденды облагаются по ставке 35% в отличие от России (9%).

Кантоны сами формируют своё законодательство. В кантонах платят также подоходный налог с физических лиц, налоги на прибыль и капитал, налоги с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения, налоги на недвижимость и на транспортные средства и др. [56].

Таким образом, формированию налоговых систем в федеративных государствах можно дать следующую общую характеристику.

γ Во всех государствах субъекты федерации (штаты, провинции, кантоны) имеют высокий уровень самостоятельности в налоговых инициативах.

γ Властные полномочия, обстоятельства по расходам и права на налоговые доходы имеют хорошее правовое обеспечение и четкое разграничение.

γ Налоги, несущие основную фискальную нагрузку, обычно «повторяются» на всех трех уровнях.

γ Достаточно сложная система налогообложения с часто высоким суммарным уровнем ставок всегда предполагает стимулирующую роль основных налогов, однозначно фискально-конфискационная направленность отсутствует, а реальная величина оценки налогооблагаемого объекта всегда ниже уровня первоначальной.

γ Отсутствие реальных источников налогообложения, необходимых для обеспечения достаточного финансирования расходов, всегда дополняется различными методами финансового выравнивания со стороны федерального органа, что обеспечивает тесную взаимосвязь и взаимообусловленность составных частей государства как единого целого.

γ Во всех государствах ведется постоянная работа в сферах совершенствования теории и практики федерализма, гармонизации налоговых систем [54].

При общих закономерностях в каждой стране, безусловно, имеются свои особенности, специфика, которые учитываются при принятии решений по налогообложению.

Налоговые системы и налоговые реформы в странах с переходной экономикой к рыночным отношениям

Страны бывшего социалистического лагеря оказались в разной степени готовности к использованию рыночных механизмов в экономике и налоговых механизмов в финансовой системе, что проявилось особенно в первые годы развития рыночных отношений и оказало влияние на успешность проводимых преобразований в налоговой сфере. С точки зрения хода развития и характера реформирования налоговых систем можно выделить основные четыре группы стран, которые не оставались неизменными в ходе рыночных преобразований [46].

1. Страны Центральной и Восточной Европы (страны бывшего социалистического лагеря). Некоторые из них имели возможность и фактически приступили к преобразованиям своих налоговых систем ещё до 1992 г. Для этих стран период социалистического развития был относительно непродолжителен, и восстановление налоговых систем опиралось на не полностью утраченные довоенные традиции. Действенным фактором в странах этой группы было то, что налоговые системы здесь сохранились в большем масштабе и обслуживали существенно более значительные сегменты экономики, чем в республиках бывшего СССР.

2. Страны Балтии. Эта группа стран имела общие черты как с другими республиками бывшего СССР, так и со странами Центральной Европы. В период социалистического строительства налоговая система здесь почти полностью была уничтожена. Однако этот период был относительно непродолжительным, и восстановление налоговых систем происходило в условиях не полностью утраченных налоговых традиций.

3. Республики бывшего СССР (кроме прибалтийских). Эта группа стран очень неоднородна как по уровню экономического развития, так и по характеру политического устройства. Их можно объединить в одну группу по признаку существенно более продолжительного периода социалистического строительства в условиях отсутствия налоговой системы и почти тотального огосударствления экономики, локализации налоговых механизмов в узком сегменте взаимоотношений населения с государством (при низком уровне оплаты труда).

4. Страны Дальнего Востока и Юго-Восточной Азии (Китай, Вьетнам, Лаос). Они объединены в одну группу по географиче-

ческому признаку. Информация о налоговых системах в этой группе стран относится в основном к Китаю, о других странах бывших социалистических носит фрагментарный и эпизотический характер.

Остановимся наиболее подробно на ситуации в странах третьей группы, поскольку Россия ближе всего к этим странам в развитии налоговой системы.

К началу рыночных реформ (1991–1992 гг.) в группе стран «социалистического блока» налоговые системы практически отсутствовали. В СССР основным источником формирования бюджетной системы были платежи государственных предприятий, носившие неналоговый характер (только часть этих платежей формировалась по нормативам и имела некоторое сходство с налогами). Вторым важным источником доходов был налог с оборота, который представлял собой фактически два уровня цен, устанавливаемых директивно. Налог на прибыль в СССР был введён только в 1991 г. для союзных предприятий, республики имели право вводить свои налоги на прибыль, что носило конкурентный характер. В 1991 г. в СССР был введён налог с продаж, просуществовавший всего год. Подоходный налог с физических лиц действовал на протяжении всего послевоенного времени (исчислялся по прогрессивной шкале), его роль в формировании доходов бюджетов была невелика.

В странах первой и второй групп (бывшие страны СЭВ) ситуация была несколько иной. Существенным фактором, повлиявшим на формирование налоговых систем в этих странах, оказался факт принятия решения о присоединении к Евросоюзу. С самого начала проведение налоговых реформ было ориентировано на VI Директиву ЕС, предполагающую введение налога на добавленную стоимость, определённый порядок формирования налоговых баз и уровень налоговых ставок, хотя это принималось иногда в ущерб интересам национальных производителей.

В начале 1990-х годов в странах с переходной экономикой стали формироваться и сформировались (первоначально в довольно сыром виде) достаточно близкие по структуре основных налогов налоговые системы, базирующиеся в основном на тех налогах, на которых базируются налоговые системы большинства экономически развитых европейских стран и США. В результате практически всеми странами с переходной экономикой стали использоваться такие налоги, как НДС; налог на прибыль юриди-

ческих лиц (предприятий, корпораций); подоходный налог (налог на доходы физических лиц); акцизы; таможенные пошлины; сборы и платежи (налоги) на социальное страхование; налоги на имущество (собственность, недвижимость); земельный налог; налоги, связанные с эксплуатацией природных ресурсов; специальные налоговые режимы для субъектов малого предпринимательства и сельскохозяйственных товаропроизводителей.

В то же время налоговые системы практически всех стран содержали специфические элементы (в основном это касается стран третьей и четвертой групп). В России к числу специфических элементов можно отнести активное использование оборотных налогов (налог на пользователей автодорог и др.), параллельное с НДС применение налога с продаж, активное использование целевых налогов на финансирование дорожных фондов и специального налога. Последнее было характерно для Беларуси и Таджикистана. В налоговой системе Узбекистана существенную роль играл акциз на хлопок. В Китае параллельно с НДС применяется налог с оборота (налог на предпринимательскую деятельность), действуют различные налоги на прибыль для отечественных предприятий и предприятий с иностранными инвестициями.

Однако для всех стран с переходной экономикой, несмотря на существенные различия и специфику применения тех или иных налогов, общим было то, что основными налоговыми источниками для бюджетных систем стали НДС, акцизы, налог на прибыль и подоходный налог с населения. Для всех этих стран было характерно отсутствие адекватной инфраструктуры и опыта работы с налогами – как со стороны налогоплательщиков, так и налоговых служб. Лучше ситуация была в восточноевропейских странах и Прибалтике, хуже – в бывших республиках СССР. Практически все основные налоги вводились по довольно высоким ставкам, которые впоследствии постепенно снижались. При этом при введении налогов предусматривалось множество налоговых льгот. Это относилось и к индивидуальному подоходному налогу, и к налогу на прибыль, и даже к НДС, не говоря уже о более мелких налогах. Значительную роль в налоговых системах играли целевые налоги.

Практически для всех стран с переходной экономикой в первые годы трансформации было характерно падение объёма налоговых доходов относительно ВВП, а также существование

значительного по масштабам теневого сектора экономики [46, с. 392, 394].

По характеру проведения и результатам реформ обычно выделяют три группы стран. Во-первых, страны Восточной Европы и Балтии. Во-вторых, Российская Федерация, Беларусь, Таджикистан и Туркмения. В-третьих, остальные страны – бывшие республики СССР.

В процессе реформирования налоговых систем в указанных странах в разные годы на первое место выдвигались различные цели. Так, для Прибалтийских государств большую роль играли (и продолжают играть) задачи гармонизации их налоговых систем с таковыми стран Евросоюза, а также обеспечение соответствующих требований по дефициту бюджета, хотя периодически эти задачи вступали в противоречие. Для других стран в качестве задач выдвигалось снижение избыточного налогового бремени и необходимость обеспечить экономический рост (Россия, Украина, Казахстан). Для некоторых стран существенную проблему представляло повышение собираемости налогов относительно ВВП для сокращения чрезмерных уровней дефицитов.

Рассмотрим некоторые особенности налоговых реформ в этих странах. Практически для всех этих стран основным налогом при пополнении бюджетов стал НДС: доля его в налоговых поступлениях колебалась от 20 до 50%. В процессе реформирования налоговых систем практически во всех странах наблюдалось понижение налоговых ставок (с 28 до 16%) и сокращение общего числа налоговых льгот. Существенную проблему представляла необходимость исчислять выручку для целей исчисления НДС методом начислений. Практически во всех странах происходило расширение налогооблагаемой базы путём сокращения списков видов деятельности, не подлежащих обложению НДС.

Вторым налогом в большинстве стран является налог на прибыль. Доля этого налога в налоговых доходах бюджетов колебалась от 20 до 5% в разных странах и в разные годы. Ставки по налогу на прибыль варьируют от 31% в Чехии до 24% – в России и Украине и до 15% – в Венгрии [46, с. 398]. Основными направлениями налоговых реформ в области налогообложения прибыли являются подбор фактических ставок и сокращение общего числа налоговых льгот, а также изменение способов начисления амортизации.

Индивидуальное подоходное налогообложение играет различную роль в формировании доходов этих стран. Для поступлений от этого налога в налоговых доходах бюджетов колеблется от 27 до 6%. При установлении ставок используются разные режимы: прогрессивное налогообложение в Беларуси, Армении, Грузии (9–30%); пропорциональное – в России, Украине и Латвии. Во всех странах применяются различные системы вычетов при формировании налогооблагаемой базы. Наиболее сложной является проблема выбора между справедливостью налогообложения физических лиц и его эффективностью. Самостоятельную проблему представляет и в целом низкий уровень доходов основной части населения. В большинстве стран наблюдается тенденция к сокращению ставок по этому налогу.

Как и в большинстве развитых стран в странах с переходными экономиками вводятся самые разнообразные налоги и страховые платежи по социальному и пенсионному страхованию. Ставки варьируют от 35 до 26%. Высокий уровень обложения приводит к существенному удорожанию рабочей силы, что, в свою очередь, повышает эффективность уклонения от уплаты налогов и страховых взносов.

Большинство рекомендаций международных финансовых организаций по формированию налоговых систем для развивающихся стран и стран с переходной экономикой носят довольно общий характер и не всегда увязываются с фактическим состоянием дел соответствующих стран.

Отдельно следует остановиться на развитии налоговой системы Китайской Народной Республики, потому что она существенно отличается от описанных выше налоговых систем. Первой отличительной чертой китайской налоговой системы, в значительной мере результирующей всю налоговую политику этой страны, является низкий уровень налоговых доходов в ВВП – 25,3% (в России снизилось с 36,5% в 2005 г. до 31,7% в 2010 г. [45, 62]). Это является следствием целого ряда специфических элементов.

В налоговой системе Китая отсутствуют налоги, формирующие систему государственного пенсионного обеспечения и страховых платежей. Незначительную роль в формировании доходов бюджетной системы играет подоходный налог – 3%. Спецификой этого налога является установление различных налоговых ставок для различных категорий доходов физических лиц.

На территории страны действуют фактически два налога на прибыль: для отечественных предприятий и предприятий с иностранными инвестициями.

С территориальной точки зрения налоговая система Китая также дифференцирована. Помимо основной налоговой системы фактически полностью самостоятельно существуют налоговые системы Гонконга, а также для отдельных прибрежных особых экономических зон.

В целом налоговая система этой страны имеет и определённые черты сходства с российской налоговой системой – обе они базируются преимущественно на косвенных налогах: за счет НДС и акцизов в Китае формируется около 65% налоговых доходов бюджета [57].

Существенной проблемой большинства переходных экономик является низкий уровень развития или отсутствия в них системы институтов, обеспечивающих эффективное и прогнозируемое функционирование налоговых систем, основанных на рыночных принципах. Так, в переходных экономиках не наблюдается высокой эластичности предложения труда, сбережений и инвестиций, а это, в свою очередь, блокирует большинство эффектов от снижения налоговых ставок и расширения налоговой базы – ограничиваются масштабы эффекта замещения и в меньшей степени эффект дохода [46, с. 405].

Помимо этого, для развивающихся стран и стран с переходной экономикой в отличие от развитых стран характерно следующее: отсутствие необходимой рыночной инфраструктуры; низкий уровень развития рынков труда и капитала; довольно высокие темпы инфляции; относительно высокая доля сельского хозяйства в валовом выпуске; значительная инфраструктурная безработица и высокие характеристики бедности населения, которые объективно требуют проведения социально-ориентированной политики; значительная дифференциация населения по уровню доходов. Все это искажает результаты и эффекты по применению опыта развитых стран в организации налоговых систем и проведению налоговых реформ.

Таким образом, конкретные налоговые системы наиболее типичных представителей унитарных и объединенных федерацией государств существенно различаются. Такое различие для отдельных стран представлено в табл. 1.2.1. При этом речь идёт о

наиболее важных налогов, связанных с работой предприятий и организаций.

Таблица 1.2.1

**Различие налоговых систем в отдельных странах
(проценты налоговых отчислений к базе налогообложения)**

Налоги	Россия	США	Франция	Япония	Китай
1. НДС	18		19,6	5	13 и 17
2. Страховые платежи	30	6,2–12,4	4–13,6	7	
3. Налог на прибыль	20	15–45	34–42	40	18–33
4. Налог с доходов физических лиц	13	15–50	до 54	до 42	5–45
5. Налог на имущество	2.2	0,5–5	до 1,5	1,4	1,2 и 12
6. Налог с продаж		4–8			

Как показано в табл. 1.2.1, в зарубежных странах велики налоги на прибыль и на доходы физических лиц, при этом минимальны страховые платежи предприятиями, что уменьшает налоговую нагрузку на них. Не все страны используют НДС. Всё это важно для совершенствования налоговой системы в России.

1.3. Развитие налоговой системы России

История налогообложения в России – сложное переплетение и взаимодействие нескольких основных тенденций и особенностей. Некоторые из них встречаются в налоговых системах других стран [5, 8].

Одной из особенностей российской налоговой системы является периодическое постепенное разрастание числа налоговых платежей, заканчивающееся налоговой реформой, цель которой – упрощение податной системы и сокращение общего числа налогов. Спустя некоторое время после завершения реформы число налогов вновь начинает возрастать, давая начало следующему циклу реформирования. Другая особенность – постоянное противопоставление прямых и косвенных налогов, попытки увеличить долю прямого налогообложения, которые, в конечном счете, приводили к обратному результату – росту косвенного обложения.

Третья – постоянные колебания между акцизным обложением алкогольной продукции и винно-водочных изделий, государственной монополией на эту группу товаров и их комбинацией (винные откупа, казенная монополия, акцизы). Ещё одна особенность или характерная черта системы налогообложения в России – существенные различия в режимах налогообложения, типах налогов и способов их исчисления на разных территориях российского государства, имевшая место на протяжении всего хода исторического развития. К числу особенностей российской налоговой системы можно также отнести постоянную, но малоуспешную борьбу с коррупцией и мздоимством в системе сбора дани, податей, налогов на протяжении большей части исторического развития. Характерны также при построении системы налогообложения колебания между общими налогами и целевыми из-за постоянно существовавшей проблемы финансирования отдельных категорий расходов. Постоянный (в некоторые периоды валлообразный) рост недоимки, приводивший к очередному пересмотру отдельных элементов налоговой системы, сопровождавшемуся налоговой амнистией большего или меньшего масштаба, был присущ отечественной налоговой системе на протяжении всего периода её развития [46, с. 42].

В отечественной науке к изучению истории налогообложения обращались такие известные историки, как Д.И. Иловайский, Н.М. Карамзин, В.О. Ключевский, С.М. Соловьев, И.Г. Прыжов, В.Н. Татищев, а также маститые экономисты – Э.Я. Брегель, И.Я. Горлов, В.П. Дьяченко, И.П. Лященко, И.Х. Озеров, В.Т. Твердохлебов. Среди юристов, в той или иной мере обращавшихся к исследованию этих вопросов, – С.В. Завадский, Б.П. Распопов, Г.Ф. Шершеневич, А.Ф. Кисляковский, Ф.В. Тарановский.

В современной науке отдельные периоды истории налогообложения и налогового права рассматриваются в работах М. Буланже, А.В. Брызгалина, И.С. Зуйкова, Л.В. Зуйковой, А.Д. Мельника, Л.Н. Лыковой, В.Г. Панскова, В.А. Парыгиной, С. Г. Пепеляева, А.А. Тедеева, В.А. Тимошенко, Ю.П. Титова, А.В. Толкушкина, И.В. Торопицина, Н.И. Химичевой, Д.Г. Черника и др. Одним из первых системных исследований отечественной истории налогов и налогообложения стала опубликованная в 2001 г. работа А.В. Толкушкина «История налогов в России» [94].

Рассмотрим кратко некоторые этапы развития налоговой системы России [5, 8].

Начало развития налоговой истории России можно отнести к X–XI веку. В XIV–XVII веках налоги взимались в виде даней, податей и различных сборов. В период правления Петра I было проведено множество мероприятий по совершенствованию налоговой и податной системы того времени. Основной особенностью того периода явилось введение подушной подати и акцизного налогообложения алкогольной и табачной продукции. На протяжении второй половины XVIII – начала XIX века продолжалось совершенствование налоговой системы. Наиболее значительные мероприятия были связаны с совершенствованием налогообложения купечества: были введены налог на имущество (фабрик, заводов), частные промысловые сборы с торговых и промышленных предприятий и гильдейский сбор с объявленных капиталов. Основы налоговой системы российского государства конца XIX – начала XX века были заложены при проведении ряда преобразований налоговой системы в 1863–1865 гг. и в 1885–1887 гг. К наиболее существенным из них следует отнести дальнейшее совершенствование промыслового обложения, которое именно в этот период оформилось в самостоятельную модель и приобрело относительно завершённую форму. Были отменены соляной налог (1880 г.) и подушная подать (1882–1886 гг.). Активно совершенствовалась система акцизного обложения и государственного земельного налога. В этот период на долю налогов приходилось менее 33% обыкновенных доходов.

Фактически к началу 1917 г. в России действовали следующие основные налоги: акцизы; поземельный налог, который носил раскладочный характер; поземельные сборы, существовавшие на территории польских губерний, Сибири и некоторых других местностях; налоги с недвижимых имуществ; подымная подать, которая взималась в посадах и селениях польских губерний; кибиточная и оброчная подати в некоторых местностях; квартирный налог; пошлины с застрахованных имуществ; простой гербовый сбор; временный военный налог; промысловый налог; таможенные пошлины и сборы; налог на прирост прибылей и др. Существенной характеристикой российской налоговой системы того времени было разнообразие налогов, применявшихся на различных территориях Российского государства [94].

В налоговой истории России послереволюционного периода можно выделить следующие этапы.

Первый этап – довольно короткий довоенный период, продолжительностью несколько месяцев (конец 1917 г. до осени 1918 г.) относительно мирного существования, прерванного войной. Для этого периода было характерно как использование действовавших в предшествующие годы налогов с некоторым пересмотром основных налогоплательщиков и размеров ставок (акциза, госпошлина), так и введение новых налогов. В этот период были установлены следующие налоги: подоходный налог, который отличался от дореволюционного; промысловый налог, которым облагались мелкие не национализированные предприятия; акцизы; государственная пошлина; 5%-ный сбор с оборота торговых предприятий; сбор с частных предприятий в фонд обеспечения семей красноармейцев; сбор в фонд детского питания.

Второй этап был связан с начавшейся Гражданской войной и мероприятиями военного коммунизма. Его основными характерными чертами были следующие: ориентация на использование натуральных форм обложения, так называемый классовый подход к определению круга налогоплательщиков; принудительные военнизированные формы изъятия ресурсов; постепенный отказ от денежных налогов; введение «чрезвычайных налогов» (фактическая экспроприация имущества и средств у городского населения) и натурального налога с сельских хозяев, на практике вылившегося в продразверстку. В 1918 г. доля налоговых доходов составляла 76,5% в общих доходах, причём 64,64% приходилось на чрезвычайные революционные налоги с имущих классов населения [46, с. 56].

Третий этап охватывает годы новой экономической политики, когда активно использовались налоговые инструменты, и постепенно ослаблялась налоговая активность государства, что закончилось проведением налоговой реформы 1930 г., когда роль налоговых механизмов в стране была существенно ограничена. На протяжении всего указанного периода в налоговую систему вносились изменения. Основными налогами этого периода были следующие: натуральные налоги для сельскохозяйственных производителей, позднее частично замененные денежными; промысловый налог, состоявший из патентного и уравнительного сборов; подоходный налог; подворно-денежный налог; косвенные налоги

(в основном – акцизы); гербовый сбор и государственные пошлины; таможенные пошлины; попенная плата и др.

Таблица 1.3.1

Налоговые поступления в бюджет в 1925/26 году

Налоги и сборы	Млн руб.	% к итогу
Акцизы	841,6	38,4
Промысловый налог	482,9	22,0
Подоходный налог	185,9	8,5
Сельскохозяйственный налог	251,8	11,5
Гербовый сбор	131,9	6,0
Таможенные пошлины	150,6	6,9
Прочие государственные налоги и сборы	43,3	1,9
Местные налоги и сборы	104,9	4,8
Итого налогов и сборов	2192,9	100,0

В 1930 г. было издано новое положение по промышленному налогу, уже исключительно для частных предприятий. В результате этих и других мероприятий для большей части отечественной промышленности 53 разных платежа было агрегировано в налог с оборота.

Структура налоговых поступлений в государственный бюджет в 1925/26 хозяйственном году показана в табл. 1.3.1.

В 1926 г. был введён налог на сверхприбыль, если фактически полученная прибыль превышала установленную нормативную. Ставки данного налога составляли от 6 до 50% в зависимости от суммы превышения. Уже после налоговой реформы в 1934 г. режим налогообложения данным налогом предприятий частного сектора был ужесточён.

Логически завершением данного этапа в развитии системы налогообложения стала налоговая реформа 1930–1931 гг., представлявшая собой часть проводимых в этот период мероприятий общей финансовой реформы. К началу 1930-х годов общее количество платежей, которые уплачивало среднее предприятие, достигло 86. Проведение реформы было нацелено на упрощение налоговой системы, унификацию платежей, которые должно было уплачивать предприятие [46, с. 62–63].

Доля налоговых доходов в составе доходов бюджетной системы перед реформой 1930-х годов составляла 51,6%. По сравнению с 1918–1920 гг. роль налогов существенно выросла. По-прежнему основную роль в составе налоговых доходов играли акцизы, а доля прямого обложения существенно отставала от них, несмотря на использование подоходного налога. Существенным отличием от дореволюционной структуры налоговых доходов является рост доли промыслового налога в структуре доходов бюджета.

Основные мероприятия этой реформы были направлены на перестройку отношений между предприятием и бюджетом: предприятия промышленности должны были отчислять в бюджет 81% прибыли, торговли – 84%, водного транспорта – 30%. Таким образом, государство распределяло прибыль предприятий, так как основная их часть находилась в государственной собственности. Это означало переход к качественно иной модели формирования доходов бюджетной системы – отказ от налогообложения и переход к прямому распределению прибыли предприятий.

Однако уже в 1931 г. был изменён принцип определения размеров отчислений от прибыли. Они стали устанавливаться дифференцировано в зависимости от объёмов полученной предприятием прибыли и его потребности в собственных средствах для развития производства, что определялось по финансовому плану предприятия. В результате фактические ставки отчислений от прибыли в этот период колебались в пределах от 10 до 81% прибыли.

Налог с оборота, сформировавшийся в результате объединения промыслового налога, акцизов и ряд других налогов, стал устанавливаться в форме платежа, взимаемого в твёрдых ставках к обороту или валовой выручке. Реальные суммы платежа включались в цену товара и представляли собой разницу между оптовой ценой предприятия и оптовой ценой промышленности. Существенным результатом налоговой реформы 1930–1931 гг. стало чёткое разграничение порядка обложения для общественного и частного секторов.

В результате структура доходов государственного сводного бюджета СССР в 1931–1932 гг. выглядела следующим образом (в процентах ко всем поступлениям в бюджет – табл. 1.3.2).

Таким образом, основную роль в формировании доходной части советского бюджета в этот период начинает играть налог с

оборота, на долю которого приходилось более 60% всех поступлений [46, с. 64].

Таблица 1.3.2

Структура доходов сводного бюджета СССР в 1931–1932 гг., %

Показатель	1931	1932
Всего поступлений в бюджет	100,00	100,00
В том числе:		
налог с оборота	60,20	64,76
отчисления от прибылей	11,13	6,69
доходы транспорта и связи	9,13	9,80
средства соцстраха	11,56	11,82
подоходный налог	0,99	1,18
налог с нетоварных операций	0,15	0,44
поступления от госимущества и угодий	0,40	0,67
таможенный доход	1,45	0,93
местные налоги и сборы	3,32	2,03
прочие доходы местного значения	0,53	0,59
прочие поступления	1,14	1,09

Вплоть до конца 80-х годов XX века в данную систему неоднократно вносились изменения и уточнения, которые, однако, не меняли её существа.

Наиболее значительными событиями в развитии системы налогообложения с конца 30-х годов XX века и вплоть до начала активных рыночных преобразований в 1992 г. можно считать следующие.

1. В период Великой Отечественной войны был принят комплекс мер по увеличению объёма доходов государственного бюджета: новый порядок налогообложения доходов колхозов, надбавки к сельскохозяйственному и подоходному налогам и ряд других мероприятий. Однако в этот период основная нагрузка по формированию доходов бюджетной системы приходилась на неналоговые поступления (займы, денежная эмиссия, изменение режима изъятия налога с оборота и др.).

2. Экономическая реформа 1965 г. и отдельные мероприятия в 1979 и 1987 гг. были нацелены на сближение действовавших схем распределения прибыли государственных предприятий с моделями налогообложения прибыли. Существенными компонентами мероприятий в эти годы были попытки введения нормативов распределения прибыли.

3. Налогообложение доходов физических лиц и колхозов также неоднократно пересматривались вплоть до конца 1980-х годов, однако качественных изменений оно не потерпело.

С 1987 г. начинается новый этап в развитии механизмов хозяйствования. Центр тяжести переносится на перестройку отношений собственности и осознание необходимости перехода к рыночным условиям функционирования экономики. Законом СССР «О государственном предприятии (объединении)» от 30 июня 1987 г. ряд предприятий переводились на так называемые условия полного хозрасчёта и самофинансирования, разрешалась индивидуальная трудовая деятельность граждан на основе патента. Однако проблема установления специальных нормативов распределения прибыли так и не была решена [35].

Первый крупный шаг к возврату налоговых инструментов, экономическую практику управления отечественной экономикой, был связан с принятием в 1990 г. Закона СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г., который вступил в силу с 1 января 1991 г. (отменен с 1992 г.). Центральное место в рамках предлагаемой данным законом налоговой модели отводилось налогу на прибыль предприятий с его максимальной ставкой 45%. При этом ставка отчислений в союзный бюджет жёстко фиксировалась в размере 22%, а ставка отчислений в республиканские и местные бюджеты не должна была превышать 23%. Этот подход к формированию ставок налога на прибыль в общих чертах сохранился до настоящего времени. В соответствии с этим законом налог на прибыль должны были платить предприятия союзного подчинения. Предприятия республиканского подчинения должны были платить налог на прибыль, устанавливаемый аналогичным образом республиканскими законами, по ставке 38%. В течение 1991 г. союзная ставка была снижена до 35%, а республиканская – до 32%. Ставки налога на прибыль были дифференцированы по типам налогоплательщиков (предприятий, банков, совместных предприятий с участием иностранного капитала, общественных организаций, для малых

предприятий). Данным законом устанавливалась система льгот и предельный уровень рентабельности (20–40%) [33].

Одной из особенностей налогообложения прибыли предприятий в 1991–1993 гг. было нормирование расходов на оплату труда, включаемых в себестоимость при исчислении налогооблагаемой прибыли. Средства, направленные на оплату труда, превышающие нормативные значения, фактически увеличивали налогооблагаемую прибыль. Нормативы устанавливались с помощью дифференцированных коэффициентов (от 0,9 до 0,4 по различным отраслям). Это преследовало цель – сдерживать рост заработной платы.

Система налогообложения в 1991 г. включала кроме налога на прибыль также косвенные налоги (налог с оборота и налог с продаж), налоги на экспорт и на импорт, индивидуальный подоходный налог и др. В структуре доходов государственного бюджета в 1991 г. наибольшая доля приходилась на налог на прибыль – 28,4%. Доля налога с оборота составляла 22,2% (чуть ниже, чем в 1990 г. – 25,7%), налога с продаж – 5,3%, налоги с населения – 12,6% (подоходный налог с заработной платы и от предпринимательской деятельности) [46, с. 74].

Современная налоговая система России начала формироваться с 1992 г. с началом активных рыночных преобразований в стране. С 1992 г. вступил в действие Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г., а также ряд законов по отдельным налогам: о налоге на добавленную стоимость; об акцизах; практически новые версии законов по налогу на прибыль и подоходному налогу с физических лиц; сформированы поимущественные и другие налоги. Закон «Об основах налоговой системы РФ» был центральным элементом налоговой системы (её нормативно-правовой базы). Он определил ключевые понятия налогового законодательства, установил порядок введения и отмены налогов, определил понятия, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, установил перечень налогов РФ и определил целый ряд других вопросов общего характера. Роль этого законодательного акта в становлении российской налоговой системы трудно переоценить, несмотря на недостатки и критику [34].

На протяжении всего периода рыночных преобразований российская налоговая система подвергалась множеству измене-

ний, уточнений и модификаций, но основные элементы и принципы построения этой системы сохранились и в настоящее время. Остановимся кратко на некоторых особенностях налоговой системы, действовавшей в России в 1992–1999 гг., т.е. до введения Налогового Кодекса РФ.

Система налогов и сборов связана с бюджетным устройством страны. Бюджетная система России включает три уровня: 1) федеральный бюджет, 2) бюджет субъектов федерации, 3) местные бюджеты (бюджеты муниципальных образований). Соответственно, система налогов и сборов состоит из трёх подсистем, включающих в себя федеральные, региональные и местные налоги и сборы – в зависимости на какой территории эти налоговые платежи вводятся и взимаются.

Перечень налогов в России в течение 1992–2005 гг. определялся законом «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [34].

К числу федеральных налогов в 1992 г. относились: налог на добавленную стоимость; акцизы на отдельные группы и виды товаров; налог на доходы банков; налог на доходы от страховой деятельности; налог на доходы от биржевой деятельности; налог на операции с ценными бумагами; таможенная пошлина; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; платежи за пользование природными ресурсами; подоходный налог (налог на прибыль) предприятий; подоходный налог с физических лиц; налоги, служащие источником образования дорожных фондов (на реализацию горюче-смазочных материалов, на пользователей автомобильных дорог, с владельцев транспортных средств, акцизы с продажи автомобилей); гербовый сбор; государственная пошлина; налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения; сбор за пользование наименования «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе словосочетаний.

К налогам республик в составе Российской Федерации и налогам краев, областей, автономных областей и округов были отнесены налог на имущество с предприятий; лесной доход; плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем.

К местным налогам были отнесены следующие: налог на имущество физических лиц; земельный налог; регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица; налог на

строительство объектов производственного назначения в курортной зоне; курортный сбор; сбор за право торговли; целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, благоустройство территории и другие цели; налог на рекламу и ещё 14 различных налогов [34].

В течение рассматриваемого периода перечень налогов во всех трёх группах периодически корректировался. Так, позднее в состав региональных налогов был включён сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц, а перечень местных налогов был пополнен налогом на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы и некоторыми другими.

В период 1992–1998 гг., несмотря на рост общего числа налогов, наблюдалось существенное падение налоговых доходов консолидированного бюджета относительно ВВП – до 20,8% в 1998 г. Следует отметить, что в данный период и вплоть до середины 1999 г. происходило кризисное падение объёмов ВВП, и это, по сути, означало следующее. Во-первых, в действительности расходные возможности бюджета сокращались быстрыми темпами. Во-вторых, налоговая система в значительной мере переносила бремя кризиса с экономики на бюджетную систему и тем самым хотя бы отчасти демпфировала кризисные последствия падения ВВП для экономики.

Сокращение налоговых поступлений относительно ВВП происходило в основном за счёт двух основных налогов – налога на прибыль и НДС, которые являлись основными налогами в российской налоговой системе. Эти два налога на протяжении первых пяти лет анализируемого периода давали более 50% налоговых доходов консолидируемого бюджета (по итогам 1995 г. – 58,9%, а в 1999 г. – 50,5%). Однако если в 1993–1995 гг. доля налога на прибыль в доходах бюджетной системы превышала долю НДС, то с 1996 г. НДС устойчиво занимает первое место среди формирующих бюджет налоговых доходов. Наиболее выраженным было падение относительно ВВП поступлений налога на прибыль (с 1993 г. по 1998 г. на 6%). Поступления НДС сократились за эти годы на 5,27%. Относительная устойчивость поступлений подоходного налога и некоторый рост акцизов не компенсировали сокращение налоговых доходов по двум ключевым доходным источникам [46, с. 79].

Причины такого падения налоговых поступлений были связаны не только с действующей налоговой системой. К факторам, лежащим на стороне налоговой системы и связанным с самим характером её построения, можно отнести следующие. Принципиальная модель налоговой системы РФ формировалась в 1991–1992 гг. на базе структуры доходов хозяйствующих субъектов, сложившейся в рамках экономики административного типа. Эта модель предполагала, что, во-первых, основная масса облагаемого дохода формируется в рамках государственного сектора экономики; во-вторых, основными налогоплательщиками выступают юридические лица; в-третьих, основной источник налоговых поступлений – промышленность (сельскохозяйственное производство имеет налоговые льготы, сектор услуг незначителен, роль строительства невелика); в-четвертых, основными налогами для населения являются косвенные налоги, а прямые носят вспомогательный характер. Переход к экономике рыночного типа повлёк за собой весьма существенные изменения в структуре доходов хозяйствующих субъектов. При создании налоговой системы предполагалось, что основные налоговые доходы будут поступать от промышленных предприятий. Экономический кризис затронул в первую очередь промышленность. Произошло сокращений налоговых поступлений в бюджет.

НДС является косвенным налогом и возможностью уклонения от его уплаты гораздо меньше, чем по налогу на прибыль, хотя в этот период было разработано множество различных схем уклонения от уплаты НДС (создание фирм-однодневок, нерегистрируемого бартера, расчётов наличными и др.). НДС был и остаётся сейчас одним из сложных и тяжёлых налогов для налогоплательщиков. Особенно изначально, когда в налогооблагаемую базу включались все авансовые платежи, пени и неустойки, средства, передаваемые другим предприятиям, доходов от управления ресурсами; постоянный пересмотр облагаемой базы; отнесение НДС на издержки; отсутствие зачёта по нему и ряд других особенностей исчисления налога.

При исчислении налога на прибыль наиболее сложными для налогоплательщиков были авансовые платежи (рассчитываемые исходя из величины планируемой прибыли в условиях высокой инфляции) и невозможность учесть при формировании облагаемой прибыли реальные затраты и убытки ни путём отнесения

этих расходов на себестоимость, ни путём их вычета из налогооблагаемой прибыли.

Обложение доходов физических лиц подоходным налогом в этот период имело ряд особенностей. Во-первых, существовала прогрессивная шкала налогообложения доходов, которая пересматривалась один-два раза в год. Во-вторых, применялся необлагаемый налогом минимум доходов. В-третьих, льготы и налоговые изъятия применялись лишь к доходам от определённых источников. В-четвёртых, практически отсутствовала возможность уменьшить сумму облагаемого дохода на произведенные налогоплательщиком расходы.

Таким образом, основными характерными чертами налоговой системы России в начале рыночных преобразований (1992–1999 гг.) были следующие.

1. Налоговые доходы российского бюджета опирались на два ключевых налога – НДС и налог на прибыль предприятий, которые на протяжении всего рассматриваемого периода и в дальнейшем в течение длительного времени оставались лидерами по объёмам поступлений в бюджет.

2. Доминирующее положение в системе налогообложения начинают занимать косвенные налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины). Эта тенденция продолжает развиваться и в настоящее время.

3. Роль прямых налогов с населения оставалась на относительно невысоком уровне на протяжении всего рассматриваемого периода, что в значительной мере было связано с невысокой долей оплаты труда в ВВП.

4. В эти годы были введены поимущественные налоги, которые ранее в России в явном виде не применялись. Это налог на имущество предприятий, налог на имущество физических лиц, налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

5. В этом периоде начинает формироваться, как и во всех странах с развитыми рыночными отношениями, налогообложение внешнеэкономической деятельности: отменяются налоги на экспорт и импорт, и вводятся таможенные пошлины как основной налоговый инструмент в этой сфере.

6. На протяжении всего рассматриваемого периода существенным элементом налоговой системы было использование край-

не тяжёлых для большинства налогоплательщиков «оборотных налогов» [45, с. 79–80].

Наиболее существенные изменения были внесены в налоговую систему России в 1999–2001 гг., когда были приняты и вступили в действие часть первая Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.) и несколько глав части второй кодекса. В последующие годы и до настоящего времени в Налоговый кодекс РФ были внесены существенные дополнения и изменения в соответствии с особенностями развитием экономики страны в условиях рыночных отношений.

Функционирование и состояние налоговой системы России зависит от состояния экономики страны, а также от дефицита или от профицита бюджета страны. С 2000 г. Россия имела профицитный бюджет, при этом налоговая политика продолжала ориентироваться на изыскание дополнительных возможностей для привлечения налоговых доходов при некотором параллельном снижении налоговых ставок, что частично компенсируется по отдельным налогам сокращением налоговых льгот. За последние годы величина налоговых доходов (рассчитываемая как сумма поступлений всех налогов, сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих платежей) в структуре доходов правительства РФ снизилась с 36,45% в 2005 г. до 35,61% в 2011 г. [61].

Следует отметить, что доля поступления налоговых доходов в бюджет страны в разные годы значительно колебалась. Так, в 1995 г. дефицит консолидированного бюджета составлял 15% налоговых доходов, а в 1997 г. отмечался самый низкий уровень этого показателя – 20,7%. Начиная с 1998 г. ситуация улучшается – общий дефицит составляет 12% налоговых доходов. С точки зрения эффективности налоговой системы это означает, что в середине 1990-х годов налоговая система аккумулировала на 15–20% меньше налоговых доходов, чем требовалось для финансирования расходов. В 2000 г. и объём полученных налоговых доходов уже превышал необходимые размеры на 12%, а в 2004 г. – на 17%. В последующие годы эта тенденция сохранилась [46, с. 90].

В 2004 г. был создан Стабилизационный фонд РФ, целью которого является формирование государственного резерва средств в условиях высоких цен на энергоносители (на нефть) для компенсации последующего сокращения доходов бюджета, когда цены на энергоносители упадут. Возникает естественный вопрос,

может ли и должна ли налоговая система сглаживать или демпфировать зависимость бюджетных доходов от мировой конъюнктуры товарных рынков (фактически рынка одного продукта – нефти). Решение этого вопроса находится за пределами действия налоговой системы и находится на путях структурной перестройки экономики.

Основные направления налоговых преобразований последних лет связаны с попытками сформировать универсальную налоговую систему с относительно невысокими налоговыми ставками и минимумом налоговых льгот. В этом направлении в последние годы проводились реформы налогообложения прибыли, НДС, налога на имущество организации, налога на доходы физических лиц и других налогов. Такой подход к налоговой системе в значительной степени основывается на двух основных положениях налоговых теорий. С одной стороны, это поддержка хозяйственной и инвестиционной активности с помощью маневрирования предельными и средними налоговыми ставками, предложенная и проанализированная основоположниками «экономики предложения» ещё в 80-х годах прошлого века, о чем было изложено выше. С другой – это общий либеральный подход к построению налоговой системы, предполагающий минимизацию роли государства в формировании приоритетов частного сектора при размещении ресурсов.

В современных условиях существенное влияние на развитие налоговой системы, на характер и последствия действия традиционных налоговых механизмов оказывают процессы глобализации экономики. Такие последствия предопределяются следующими обстоятельствами:

- 1) изменением структуры компаний, расширением числа компаний, имеющих филиалы и структурные подразделения;
- 2) увеличением роли этих филиалов в результатах деятельности национальных или уже транснациональных компаний;
- 3) ростом числа экономических субъектов (как юридических, так и физических лиц), связанных с внешнеторговыми операциями, в том числе тех, кто просто использует импортные комплектующие;
- 4) увеличением числа экономических субъектов, выходящих на зарубежные, мировые финансовые рынки (выпуск еврооблигаций, размещение займов в зарубежных банках и в российских банках с иностранным капиталом и др.);

- 5) расширением сферы страхования с использованием зарубежных страховых и перестраховочных компаний;
- 6) активным использованием Интернет-торговли;
- 7) активным использованием услуг зон с пониженным уровнем налогообложения («налоговых оазисов»), несмотря на все усилия мирового сообщества [46, с. 90].

Эти и другие обстоятельства и процессы, связанные с глобализацией, оказывают существенное влияние на проведение налоговых мероприятий. Следствием этого же процесса в налоговой сфере являются международная налоговая конкуренция и налоговая гармонизация.

Сложившаяся к настоящему времени налоговая система России регулируется Налоговым кодексом РФ и состоит из двух режимов налогообложения: общего, в составе которого установлены 8 федеральных, 3 региональных, и 2 местных налогов, и пяти специальных режимов. К федеральным налогам относятся НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина. К региональным налогам относятся налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог. К местным налогам относятся земельный налог и налог на имущество физических лиц [52].

Введение в систему налогообложения России специальных налоговых режимов было ориентировано на субъекты малого и среднего предпринимательства – как поддержка их развития. К специальным налоговым режимам относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); упрощенная система налогообложения; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; патентная система налогообложения, введенная с 1 января 2013 г. [52].

Доходы бюджета правительства Российской Федерации в последние годы в процентах от ВВП представлены в табл. 1.3.3 [61].

Сложившаяся к началу 2005 г. налоговая система России базируется на пяти основных налогах, на долю которых в последние годы приходится около 90% всех налоговых доходов бюджета

расширенного правительства РФ. В число этих налогов входят налог на прибыль организации, налог на доходы физических лиц (НДФЛ), налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). До 2005 г. в состав налогов входили таможенные пошлины, которые в соответствии с внесенными в Налоговый кодекс РФ Федеральным законом

Таблица 1.3.3

Налоговые доходы в процентах к ВВП, %

Показатель	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Доходы всего	39,7	39,48	40,21	39,17	35,04	35,5	38,37
Налоговые доходы и платежи в том числе	36,45	36,13	36,61	36,15	31,0	32,13	35,61
Налог на прибыль организаций	6,17	6,21	6,53	6,09	3,26	3,93	4,18
НДФЛ	3,27	3,46	3,81	4,04	4,29	3,96	3,67
НДС	6,81	5,61	6,8	5,17	5,28	5,53	5,98
Акцизы	1,17	1,01	0,95	0,85	0,89	1,04	1,2
Таможенные платежи	7,59	8,38	7,06	8,51	6,52	6,91	8,38
НДПИ	4,21	4,32	3,6	4,14	2,72	3,11	3,76
ЕСН и страховые взносы	5,45	5,35	5,96	5,52	5,93	5,49	6,49
Прочие налоги и сборы	1,77	1,79	1,9	1,84	2,11	2,16	1,96

№ 95-ФЗ от 29.07.2004 перестали рассматриваться налоговым законодательством в качестве налогов. В период 1999–2001 гг. доля доходов консолидированного бюджета увеличилась от поступлений НДС, налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, акцизов и таможенных пошлин с 82 до 85% и с 18,29 до 21,94% ВВП. В 2002 г. ситуация несколько изменилась – доля указанных налогов составила всего 69%, главным образом из-за того, что в доход федерального бюджета стал частично зачисляться единый социальный налог (ЕСН), ранее направлявшийся непосредственно в государственные социальные внебюджетные фонды. ЕСН отменён с 1 января 2010 г., и страховые платежи теперь зачисляются в специальные внебюджетные фонды.

На протяжении всего рассматриваемого периода прослеживается зависимость бюджетной системы России от косвенных налогов (НДС, акцизов, таможенных пошлин), за счёт которых формируется более половины всех доходов консолидированного бюджета – в 1999 г. на их долю приходилось 49,98% налоговых доходов, в 2001 г. – 53,93%. С 2002 г. доля косвенных налогов формально сократилась до 42–45% за счёт поступления в федеральный бюджет части единого социального налога (ЕСН) и введения в 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) [2, с. 100–101]. В период 2005–2011 гг. доля этих косвенных налогов в доходах бюджета расширенного правительства колебалась в пределах 12–16%. Для федерального бюджета зависимость от косвенных налогов ещё более значительна, поскольку НДС и таможенные пошлины полностью зачисляются в доход федерального бюджета, а акцизы частично. Причём НДС с наиболее циклически устойчивой налоговой базой полностью поступает в федеральный бюджет. В поступлениях этого налога значительную роль играет составляющая, связанная с внешнеэкономической деятельностью. Так, доля НДС по импорту составляет около 20% всех поступлений НДС.

В последние годы возрастает зависимость федерального бюджета России от колебаний внешнеэкономической конъюнктуры. Доля доходов от внешнеэкономической деятельности увеличивается и составляет более одной трети федерального бюджета (в 2005 г. – 32,8%, в 2009 г. уже – 36,6%) [39, с. 594].

В отличие от федерального бюджета бюджеты субъектов Федерации и местного самоуправления формируются в значительной степени за счёт прямых налогов (налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, налогов на имущество и др.) и на прямую зависят от финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов и их имущественного положения.

В последние годы в России большое внимание уделяется бюджетному планированию на разных уровнях. В соответствии с этим вносятся изменения и дополнения в налоговую систему. Министерство финансов РФ разрабатывает, а Правительство РФ утверждает основные направления развития налоговой системы на очередной финансовый год и в перспективе на двухлетний плановый период. Нормативным правовым актом этот документ не является, однако на его основе разрабатываются изменения, которые вносятся в налоговое законодательство. Следовательно,

именно на этот документ могут ориентироваться субъекты предпринимательской деятельности при долгосрочном налоговом планировании. На сегодняшний день последний вариант такого документа утверждён Правительством РФ – «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов». В документе приводится подробный анализ итогов реализации налоговой политики в прошедшем периоде, а также внесённых изменений в законодательство о налогах и сборах [61].

В трёхлетней перспективе 2013–2015 гг. основными приоритетами в области налоговой политики являются, как и ранее – создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Такая же приоритетная задача поставлена и в основных направлениях налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 и 2016 гг. Она одобрена Правительством РФ 30 мая 2013 г. [58].

Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности.

Основными направлениями предусмотрен следующий перечень планируемых мер налогового стимулирования:

- поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала;
- совершенствование механизмов налогообложения при операциях с ценными бумагами;
- совершенствование специальных налоговых режимов для малого бизнеса;
- развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях.

Кроме того, в документах изложен ряд мероприятий, направленных на увеличение налоговых поступлений в бюджет, по следующим направлениям:

- налогообложение природных ресурсов;
- акцизное налогообложение;
- введение налога на недвижимость;
- сокращение неэффективных налоговых льгот и освобождений;
- совершенствование налога на прибыль организаций;
- совершенствование налогового администрирования;

- противодействие уклонению от налогообложения с использованием налоговых юрисдикций;
- страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование [61].

В целях поддержки инвестиций и развития человеческого капитала в Основных направлениях предлагаются следующие меры. В первую очередь предлагается освободить от налогообложения некоторые социально значимые выплаты физическим лицам (гранты, выплаты безработным гражданам и др.). Кроме того, планируется скорректировать порядок предоставления имущественного вычета по расходам на строительство и приобретение жилья. Предлагается также изменить порядок предоставления имущественного вычета у родителей в случае приобретения долевого жилья для несовершеннолетних детей.

В целях налогового стимулирования инвестиций предлагается уточнить действующий механизм восстановления амортизационной премии: в случае реализации объектов, по отношению к которым была применена указанная премия, ранее чем пять лет с момента их ввода в эксплуатацию взаимозависимому лицу, суммы указанных капитальных вложений подлежат восстановлению в доходах. Это направлено на создание механизма, предотвращающего злоупотребление указанной льготой.

В целях создания стимулов для обновления основных фондов из объекта обложения налогом на имущество организаций предлагается исключить объекты, относящиеся к движимому имуществу (машины, оборудование). С целью упрощения исчисления налога на имущество предлагается перейти к определению налогооблагаемой базы по налогу на имущество исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости.

В целях упрощения исчисления и подготовки отчётности по налогу на прибыль организаций предлагается внести ряд изменений в главу 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ, направленных на сближение налогового и бухгалтерского учёта (например предлагается отказаться от правил определения используемых при расчёте налоговой базы показателей, отличных от правил бухгалтерского учёта).

Большое внимание уделено совершенствованию специальных налоговых режимов. С 1 января 2013 г. введён новый специальный налоговый режим в виде патентной системы, и отменяется

патентная система в составе упрощённой системы налогообложения. Переход на систему налогообложения в виде единого налога на вменённый доход станет добровольным, и данный налоговый режим по мере расширения патентной системы налогообложения планируется отменить с 2018 г. При этом 90% поступлений от патентной системы налогообложения будет направляться в бюджет муниципальных образований и 10% в бюджеты субъектов РФ. Будут внесены также изменения в упрощённую систему налогообложения и систему налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей.

С целью увеличения поступлений в бюджет ежегодно проводится повышение акцизов. С 2015 г. должны ускориться темпы роста акцизов на алкогольные и табачные товары.

С этой же целью будет продолжена работа по выработке механизмов налогообложения природных ресурсов на основе результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций. Такая форма изъятия в виде ренты представляется наиболее эффективной с экономической точки зрения и применяется в налоговых системах ряда развитых нефтедобывающих стран. Введение указанных механизмов может повлечь за собой изменение всей системы налогообложения природной ренты – от НДС и вывозных таможенных пошлин до акцизов на нефтепродукты. Будет продолжена работа по повышению уровня налогообложения природного газа путём установления порядка исчисления НДС на добычу природного газа в зависимости от изменения мировых цен на газ.

Основными направлениями планируется также разработать методику оценки эффективности налоговых льгот, учитывающей наряду с выпадающими доходами бюджетной системы РФ создание благоприятных условий для инвестирования, а также результаты реализации налогоплательщиками полученных преимуществ. При этом обновление и актуализация перечня налоговых льгот будут проводиться ежегодно.

В целях развития взаимосогласительных процедур предусматриваются, в частности, введение для всех актов налоговых органов обязательных досудебных процедур, а также увеличение с 10 дней до одного месяца срока на подачу апелляционной жалобы в отношении не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности.

В основных направлениях чётко указано, что контролирующие органы собираются всерьёз взяться за офшорные компании: в ближайшие годы планируется ввести институт налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний. Он заключается в том, что такой доход при расчёте налога на прибыль организаций может рассматриваться как результат деятельности материнской компании. Выводить средства в офшоры при этом будет экономически невыгодно. Однако прежде чем такая система заработает, законодательно предстоит определить статус иностранной контролируемой компании, установить для российских организаций обязанность указывать в налоговых декларациях все свои иностранные аффилированные лица, скорректировать содержание многих действующих двусторонних и многосторонних договоров об обмене информацией по налоговым вопросам (или заключить новые договора), ввести в правовое поле понятия фактического получателя дохода и налогового резидента организаций и т.п.

Влияние мирового финансово-экономического кризиса на российскую экономику выявило ряд проблем в налоговой системе РФ. Особенность современного мирового экономического кризиса – одновременное развитие финансового и экономического кризисов, негативные последствия которых взаимно усиливают кризисные тенденции и во многом обуславливают усугубление друг друга. В этой связи возрастает роль национальной налоговой системы в конкуренции между странами за инвестиционные ресурсы.

Необходимо отметить, что налоговая система в первую очередь является инструментом мобилизации доходов в бюджеты всех уровней. Одним из существенных последствий кризисных явлений в российской экономике является уменьшение налогооблагаемой базы по основным налогам, что привело к сокращению налоговых поступлений в бюджеты разных уровней (особенно заметно по налогу на добавленную стоимость (НДС), налогу на прибыль, налогу на добычу полезных ископаемых – НДПИ). Сократился объём валютной выручки. В настоящее время наблюдается некоторое оживление мировой экономики.

Российская налоговая система должна учитывать национальную специфику экономики страны, способствовать достижению целей социально-экономического развития. В настоящее время налоговая система имеет выраженную фискальную направленность, не учитывает налоговый потенциал регионов.

В настоящее время налоговое бремя в России – вполне умеренное по сравнению с другими странами. С 2004 г. налоговое бремя снижалось неоднократно за счёт снижения НДС – с 20 до 18%, отмены налога с продаж, снижения ЕСН – с 35,6 до 26%. Кроме того, была введена амортизационная премия на уменьшение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на 10% при постановке на баланс объектов основных средств. Понижены коэффициенты для НДС для выработанных месторождений.

С 2008 г. предприняты следующие антикризисные меры налогового характера.

1. Снижена ставка по налогу на прибыль организаций с 24 до 20%.

2. Увеличена амортизационная премия с 10 до 30% от первоначальной стоимости амортизируемого имущества.

3. Сокращены экспортные пошлины на нефть и продукты её переработки. Сокращен период мониторинга и определения цен для целей исчисления НДС по нефти и экспортных пошлин с 2 до 1 месяца.

4. Разработаны меры, которые должны способствовать сокращению сроков возмещения НДС промышленным предприятиям и сокращению издержек на налоговое администрирование.

5. Регионам предоставлено право существенно снижать величину налогов для малого бизнеса (примерно втрое).

6. Повышена величина социальных и имущественных вычетов по налогу на доходы физических лиц.

7. Увеличены предельные размеры выручки, позволяющие применять упрощённую систему налогообложения для малого бизнеса – с 20 млн руб. до 60 млн руб.

Эти снижения и льготы привели к снижению налоговых поступлений в бюджетную систему РФ за 2009 г. на 1 657, 6 млрд руб. по сравнению с 2008 г. Лидерами снижения поступлений явились налог на прибыль организаций (снижение составило 1 248,6 млрд руб. или 49,7%) и НДС (снижение составило 654,2 млрд руб. или 38,3%). Несколько возросли лишь поступления по НДС, акцизам и налогам, базой которых является фонд оплаты труда за счёт повышения зарплаты бюджетников. В условиях 2010 г. бюджет недополучил доходов в размере 3,9% ВВП или 1,5 трлн руб. Эти средства были оставлены у организаций, чтобы помочь им в преодолении последствий финансового кризиса. Но дальнейшее снижение налогового бремени вряд ли возмож-

но. На сегодня потенциал снижения налогов исчерпан. Возможно лишь введение отдельных стимулов и налоговых льгот для поддержания тех видов деятельности, которые обеспечивают модернизацию и инновационный процесс в России.

Следует отметить, что не все перечисленные меры являются действенными. Например снижение ставки по налогу на прибыль организаций в условиях убыточности деятельности большинства российских организаций не может оказать стимулирующего воздействия. Гораздо значимее для стимулирования производства и инвестиционных процессов было бы снижение оборотных налогов.

В Бюджетном послании Президента РФ о бюджетной политике в 2011–2013 гг. большой интерес представляет раздел об основных направлениях налоговой политики, где отмечено, что доходы бюджетной системы должны увеличиваться прежде всего за счёт улучшения администрирования уже существующих налогов. В то же время по отдельным направлениям возможна оптимизация налогообложения в целях стимулирования и расширения предпринимательской деятельности в первую очередь инновационной направленности.

Необходимо осознавать, что для создания предпосылок развития российской экономики и изменения её структуры недостаточно «пожарных» антикризисных мер – необходима существенная модернизация налоговой системы. Рассмотрим комплекс возможных мероприятий по изменению налогового законодательства на перспективу модернизации налоговой системы, используя при этом мировой опыт и учитывая специфику России [5].

С точки зрения стимулирования развития экономики НДС является оптимальным налогом, снижение которого в самое ближайшее время могло бы высвободить необходимые средства для инвестиций. Во-первых, плательщиками НДС являются практически все предприятия, в том числе и те, которые не имеют прибыли. Во-вторых, известно, что основная доля поступлений НДС приходит от предприятий промышленности, где нехватка инвестиционных ресурсов ощущается особенно остро. В-третьих, снижение НДС особенно благотворно скажется на высокотехнологичных отраслях, интенсивно использующих интеллектуальный труд, что создаст предпосылки для их ускоренного развития. Кроме того, у инвесторов появится возможность реализации тех инвестиционных проектов, которые до этого откладывались вви-

ду заградительного эффекта высокой ставки НДС. Особенно важно подчеркнуть, что текущий существующий уровень собираемости НДС предполагает значительный потенциал для его роста.

Консервативные сценарии увеличения собираемости НДС предполагают полную компенсацию прямых потерь от этого налога уже через 5–7 лет. Это является важным отличием снижения НДС в результате других налоговых инициатив, например, по снижению налога на прибыль организаций. Предлагается снизить ставку НДС (до 12–14%) и тщательнейшим образом рассмотреть вопрос о замене его налогом с оборота (налогом с продаж) [63].

Страны Евросоюза в качестве антикризисной меры снижали в 2009 г. ставку НДС в среднем на 2,5%. Расчёты показывают, что уровень нагрузки по НДС, действующий порядок возмещения этого налога из бюджета существенно сокращают возможности развития производства, инновационных преобразований, так как существенная часть возникающей добавленной стоимости изымается у производителя. В методологическом плане целесообразно рассмотреть возможность перехода от зачетного метода исчисления НДС к методу сложения. При использовании этого метода подлежащая уплате сумма НДС исчисляется предприятием путём сложения компонентов прибавочной стоимости (заработной платы, начислений на неё, арендной платы, процентов и чистой прибыли) и умножения полученной суммы на налоговую ставку. Кроме того, исчисление НДС методом сложения позволит повысить эффективность администрирования данного налога с одновременным сокращением отчётности [63].

Следует отметить, что введённые вместо единого социального налога страховые взносы являются одними из самых существенных по доле в общей налоговой нагрузке малых научно-исследовательских и инновационных компаний – это связано с высокой долей затрат на оплату труда в данной сфере деятельности, о чём было уже отмечено выше. В соответствии с Бюджетным посланием Президента РФ внесены изменения в ряд федеральных законов, регулирующих порядок исчисления и уплаты страховых взносов, в которых с 2011 г. на ряд последующих лет вводятся пониженные ставки на страховые взносы для таких организаций.

Необходимо стимулировать развитие малого и среднего предпринимательства. Это позволит увеличить занятость и, соответственно, снизить социальную напряжённость в обществе. Малое и среднее предпринимательство является одним из источни-

ков инновационного развития экономики РФ. Следует упростить отчётность для субъектов малого предпринимательства и упразднить обязанность применения кассовых машин при реализации товаров. Также эффективным представляется налоговое стимулирование создания системы бизнес-парков при муниципалитетах российских городов для желающих начать свой бизнес.

В работе [63] предлагается отказаться от определения ставки НДС по нефти на базе мировых цен на нефть. Для этого следует создать систему российских ценовых индикаторов, с помощью которых сформировать справедливую налоговую систему в сфере добычи нефти. Основным источником информации должна стать российская нефтяная биржа. Определённым шагом по совершенствованию механизма исчисления и уплаты НДС по нефти может стать изменение порядка применения коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$). Целесообразно применять коэффициент $K_{ц}$ к базовой ставке НДС только по экспортируемому углеводородному сырью. С точки зрения администрирования несложно отследить направления товарных потоков по добытой нефти, так как транспортная инфраструктура принадлежит государственной компании «Транснефть». Потребуется вменение в обязанность компании-недропользователю подавать соответствующие сведения, необходимые для обоснования применения ставки НДС без увеличения на коэффициент $K_{ц}$. Для этого необходимо включить соответствующие строки в информационную и расчётную части декларации по НДС. В дальнейшем эти сведения целесообразно сверять с данными центрального производственно-диспетчерского управления «Транснефти». Следует признать, что потребуются компенсация выпадающих доходов бюджета. Сделать это можно путём некоторого повышения базовой ставки НДС и повышения таможенной пошлины на вывоз нефти [63].

Необходимо упростить процедуру предоставления инвестиционных налоговых кредитов (ИНК). Инвестиционный налоговый кредит является самой сложной формой изменения срока уплаты налога (сбора). Он представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в течение определённого срока и в определённых пределах уменьшить свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Первостепенным значени-

ем данного вида кредитования является стимулирование деятельности предприятий наукоёмких отраслей. Инвестиционный налоговый кредит является наиболее выгодным в коммерческом плане: предоставляется на срок от одного года и более; ставки по ИНК устанавливаются от 1/2 до 3/4 ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ. Инвестиционный налоговый кредит может являться весьма эффективным средством стимулирования расширения и обновления основных фондов, финансирования перспективных научных программ и инновационной деятельности [9, 52].

Однако в настоящий момент количество организаций, реализовавших своё право на получение ИНК, крайне мало. Причиной этого является излишне сложная административная процедура его получения и необходимость разъяснения многих положений законодательства. Хотелось бы обратить внимание и на то, что поскольку сумма ИНК ограничена суммой налоговых платежей, зачисляемых в бюджет, то, соответственно, организации с высокой рентабельностью, у которых налоговые платежи незначительны, не могут рассчитывать на получение необходимых для инвестиционных проектов сумм кредита. В качестве возможных предложений по совершенствованию подходов к предоставлению налогового кредита и ИНК следует отметить, в частности, следующие: увеличение сроков предоставления ИНК, поскольку установленного срока часто может быть недостаточно для реализации отдельных инвестиционных проектов; ограничение максимальной ставки процентов, начисляемых на сумму кредита по региональным и местным налогам (по аналогии с федеральными – 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ); необходимо закладывать в бюджет суммы предоставляемых кредитов, достаточные для развития стимулирования инвестиционной активности [10].

Следует рассмотреть возможность введения одной из следующих мер налогового стимулирования наукоёмких отраслей промышленности: освобождение до 50% прибыли компаний от налога на прибыль организаций – при условии направления этих средств на инновации в научно-исследовательские разработки и перерабатывающие производства, а также инвестиции в мероприятия по повышению эффективности использования сырья и энергии, финансирование природоохранных мероприятий. Может быть, следует также ввести налоговые каникулы на

срок от 3 до 5 лет (50% от налогооблагаемой прибыли) для вновь создаваемых научно-исследовательских и перерабатывающих компаний, а также независимых инвесторов при обеспечении инвестирования высвобожденных средств в финансирование выпуска новой продукции и модернизации перерабатывающих мощностей.

Для целей начисления амортизации следует пересмотреть срок полезного использования некоторых видов технологического оборудования, используемого в научно-исследовательской деятельности и в промышленности. Также необходимо определить перечень оборудования, эксплуатируемого в агрессивной среде. Данные мероприятия позволят компаниям быстрее формировать амортизационный фонд и проводить реновацию технологического оборудования, что является важным фактором повышения качества выпускаемой продукции и повышению её конкурентной способности [10].

Следует рассмотреть также возможности совершенствования налогообложения физических лиц. В настоящее время налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является основным для большинства граждан России. Модификация его элементов способна оказать положительное действие на уровень жизни населения страны [63].

Необходимо установить на федеральном уровне порядок зачисления платежей по НДФЛ в бюджеты субъектов РФ по месту проживания налогоплательщиков, а не по месту их трудовой деятельности. Это позволит эффективнее реализовывать социальные программы, строить объекты социальной инфраструктуры и, в конечном итоге, качественно повысить уровень жизни граждан, так как основные социальные блага (здравоохранение, образование и пр.) человек потребляет в месте своего проживания.

Крайне необходимо (при современном уровне инфляции) пересмотреть систему и суммы социальных налоговых вычетов на обучение в образовательных учреждениях и лечение в медицинских учреждениях, а главное – порядок их предоставления (возмещения). Необходимо увеличить размеры вычетов до значений реального прожиточного минимума. Следует перейти от предоставления социальных имущественных вычетов по декларации к вычетам у источника выплаты доходов. Возможные выпадающие из бюджета доходы необходимо компенсировать введением про-

грессивного налогообложения. Целесообразно рассмотреть введение прогрессивной шкалы налогообложения по НДФЛ.

Учитывая внимание государства к социальным и демографическим вопросам, следует рассмотреть возможность введения налогообложения доходов по принципу «налогоплательщик-семья»; ввести льготы по НДФЛ для семей, имеющих двух и более детей.

Необходимо стимулировать расширение участия российских инвесторов на рынке ценных бумаг. В условиях дефицита инвестиций и высоких рисков на рынке ценных бумаг создание сильных налоговых стимулов, в значительной мере компенсирующие указанные риски, является одним из наиболее сильных инструментов побуждения населения к вложению накопленных валютных и рублевых сбережений в акции и облигации российских предприятий. Существование налоговой льготы по доходам населения от инвестиций в ценные бумаги положительно повлияет на уровень устойчивости национального финансового рынка к кризисным явлениям на мировом финансовом рынке.

Следует отметить, что любые нововведения в законодательстве по налогообложению требуют тщательного изучения и сопоставления влияния многих факторов на формирование и соблюдение баланса доходов и расходов бюджетов разных уровней.

Современная налоговая система России начала формироваться в 1992 г. С 1992 г. вступил в действие Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г., а также ряд законов по отдельным налогам: о налоге на добавленную стоимость; об акцизах; практически новые версии законов по налогу на прибыль и подоходному налогу с физических лиц; сформированы поимущественные и другие налоги. Роль этого закона в становлении российской налоговой системы трудно переоценить, несмотря на недостатки и критику.

Основными характерными чертами налоговой системы России в начале рыночных преобразований (1992–1999 гг.) были следующие.

1. Налоговые доходы российского бюджета опирались на два ключевых налога – НДС и налог на прибыль предприятий.

2. Доминирующее положение в системе налогообложения начинают занимать косвенные налоги (НДС, акцизы). Эта тенденция продолжает развиваться и в настоящее время.

3. Роль прямых налогов с населения оставалась на относительно невысоком уровне.

4. В эти годы были введены поимущественные налоги, налог на имущество предприятий.

Наиболее существенные изменения были внесены в налоговую систему России в 1999–2001 гг., когда были приняты и вступили в действие часть первая Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.) и несколько глав части второй кодекса.

На протяжении всего рассматриваемого периода прослеживается зависимость бюджетной системы России от косвенных налогов (НДС, акцизов), за счёт которых формируется более половины всех доходов консолидированного бюджета. В период 2005–2011 гг. доля этих косвенных налогов в доходах бюджета колебалась в пределах 12–16%.

В трёхлетней перспективе 2014–2016 гг. основными приоритетами в области налоговой политики являются создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, а также стимулирование инновационной деятельности.

Основными направлениями предусмотрен следующий перечень планируемых мер налогового стимулирования:

- поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала;
- совершенствование механизмов налогообложения при операциях с ценными бумагами;
- совершенствование специальных налоговых режимов для малого бизнеса;
- развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях.

Кроме того, в документах изложен ряд мероприятий, направленных на увеличение налоговых поступлений в бюджет.

Однако необходимо осознавать, что для создания предпосылок развития российской экономики и изменения её структуры

недостаточно «пожарных» антикризисных мер – необходима существенная модернизация налоговой системы.

Предлагаются следующие изменения налогового законодательства с учётом мирового опыта и специфики России [5].

С точки зрения стимулирования развития экономики НДС является оптимальным налогом, снижение которого могло бы высвободить необходимые средства для инвестиций. Особенно важно подчеркнуть, что текущий существующий уровень собираемости НДС предполагает значительный потенциал для его роста.

Предлагается снизить ставку НДС (до 12–14%) и тщательнейшим образом рассмотреть вопрос о замене его налогом с оборота (налогом с продаж) [63].

Страны Евросоюза в качестве антикризисной меры снижали в 2009 г. ставку НДС, в среднем на 2,5%.

Введённые вместо единого социального налога страховые взносы являются одними из самых существенных по доле в общей налоговой нагрузке научно-исследовательских и инновационных компаний – это связано с высокой долей затрат на оплату труда в данной сфере деятельности. Поэтому вводятся пониженные ставки на страховые взносы для таких организаций.

Необходимо упростить процедуру предоставления инвестиционных налоговых кредитов (ИНК).

Для целей начисления амортизации следует пересмотреть срок полезного использования некоторых видов технологического оборудования, используемого в научно-исследовательской деятельности и в промышленности.

Следует рассмотреть также возможности совершенствования налогообложения физических лиц.

Необходимо стимулировать расширение участия российских инвесторов на рынке ценных бумаг. В условиях дефицита инвестиций и высоких рисков на рынке ценных бумаг создание сильных налоговых стимулов, в значительной мере компенсирующие указанные риски, является одним из наиболее сильных инструментов побуждения населения к вложению накопленных валютных и рублевых сбережений в акции и облигации российских предприятий.