

На правах рукописи



**ДУБИНИН ИГОРЬ ВЛАДИМИРОВИЧ**

**ПОЛИТИКО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ  
И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**

Специальность 08.00.01 - экономическая теория

**АВТОРЕФЕРАТ**

**диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук**

Ярославль - 2004

Работа выполнена на кафедре экономической теории Тверского государственного университета

Научный руководитель кандидат экономических наук,  
доцент  
Карасева Людмила Аршавировна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук,  
профессор  
Разумов Игорь Владимирович

кандидат экономических наук,  
доцент  
Кальсин Андрей Евгеньевич

Ведущая организация Ивановский государственный  
энергетический университет

Защита состоится 28 мая 2004 г. в 15-00 часов на заседании диссертационного Совета К 212.002.03 в Ярославском государственном университете им. П. Г. Демидова по адресу: 150000, г. Ярославль, ул. Комсомольская, 3

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Ярославского государственного университета им. П. Г. Демидова

Автореферат разослан 26 апреля 2004 г.

Ученый секретарь диссертационного Совета



Л.А. Маматова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Налоги и налоговая система – это не только источники бюджетных поступлений, но и важнейшие структурные элементы экономики рыночного типа. Без формирования налоговой системы, влияющей на развитие реального сектора экономики и позволяющей проводить эффективную бюджетную политику, невозможны полноценные преобразования экономики России.

Реформирование налоговой системы осуществляется на стыке административных и рыночных механизмов. С одной стороны, установление и взимание налогов является функцией государства, а с другой стороны, формирование налоговой системы, ее структура, функциональный потенциал объективно обусловлены условиями рынка, социально-экономическим уровнем развития страны.

В настоящее время *контуры* налоговой системы государства обозначены в Налоговом кодексе РФ. По своей структуре и принципам построения российская налоговая система в основном соответствует общераспространенным канонам мировой практики. Однако достаточный опыт ее применения показал, что она экономически неэффективна и нуждается в реформировании.

Налогообложение в Российской Федерации не представляет собой рациональную систему, так как появление многих налогов спровоцировано желанием государства обеспечить все возрастающие расходы бюджета.

Результативность функционирования налоговой системы зависит не от каждого налога в отдельности, а от их сочетания, интегрального, функционального действия. Социально-экономический результат ее деятельности является выражением объективных экономических условий и интересов ведущих хозяйствующих субъектов. При большом количестве публикаций прикладного характера эти и другие такого рода проблемы должны разрабатываться в первую очередь фундаментальной экономической наукой, так как социально-экономические критерии оптимальной налоговой системы не стали еще, к сожалению, объектами должного внимания отечественной экономической науки.

**Степень разработанности проблемы диссертационного исследования.** В современной экономической и юридической литературе преимущественно анализируются вопросы прикладного характера. Теоретическая сторона представлена в основном анализом проблем эволюционного развития налогообложения в разных экономических системах. Налоговые теории разрабатывались и обосновывались крупнейшими мыслителями своего времени: С. Ле Претр де Вобан и Ш. Монтескье (атомистическая теория как разновидность теории обмена); А. Тьер и Д. Мак-Куллох (теория налога как страховой премии); А. Смит и Д. Рикардо (классическая теория налогов); С. де Сисмонди (теория наслаждения); Н. Канар, Н.И. Тургенев, С.Ю. Витте, И.И. Янжул (теория жертвы); А.А. Буковецкий, А. Соколов, П.В. Микеладзе (теория коллективных потребностей).

Также в диссертационной работе учитывались идеи кейнсианской теории (Дж. Кейнс), согласно которой налоги являются главным рычагом регулирования экономики и выступают одной из слагаемых ее успешного развития; идеи теории монетаризма (М. Фридмен), согласно которой налоги, как и в кейнсианской теории,

уменьшают неблагоприятные факторы развития экономики; идеи теории предложения (М. Бернс, Г. Стайн и А. Лаффер), в которой налогам еще в большей степени, чем в кейнсианской теории, придается роль фактора экономического развития и регулирования.

Помимо основных налоговых теорий в работе рассматривается ряд частных, наиболее значимыми из которых являются: теория о едином налоге (Ф.Кенэ, А.Тюрго, О.Мирабо); теория соотношения прямого и косвенного обложения (А. Смит и Д. Рикардо, М. Фридмен); теории пропорционального (П. Леруа-Болье и Р. Стурм) и прогрессивного налогообложения (Ж.-Ж. Руссо и Ж.Б. Сэй); теория прогрессивного обложения с учетом социальных мотивов (К. Маркс и Ф. Энгельс, А. Вагнер и А. Исаев); теория переложения налогов (Д. Локк, Э. Селигман).

При написании диссертации также были использованы работы современных зарубежных исследователей: Э.Б. Аткинсона, Д. Дорнбуша, Д.Д. Дэниелса, А. Лаффера, В.Д. Нордхауза, Л.Х. Радебы, П.А. Самуэльсона, Дж. Э. Стиглица, Р. Шмалензи, С. Фишера, К. Эклунда.

В конце прошлого века российскими экономистами делались попытки теоретического обоснования эффективной налоговой системы государства. Среди отечественных исследователей выделяются труды Л.И. Абалкина, А.В. Бузгалина, И.В. Горского, Н.В. Милякова, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, А.П. Починка, В.М. Пушкаревой, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной.

Однако до сих пор в отечественной экономической литературе не уделяется должного внимания системному анализу налоговой системы в целом, объективным факторам оптимальной реализации ее функционального потенциала, без чего невозможно разработать такую налоговую систему, которая являлась бы базой для стабилизации и дальнейшего развития экономики России.

Таким образом, актуальность темы данного диссертационного исследования подтверждается недостаточной проработанностью политико-экономических основ формирования и функционирования налоговой системы.

**Цель исследования.** Целью диссертационной работы является выявление политико-экономического содержания налоговой системы, механизма и проблем реализации ее функционального потенциала для обеспечения стабилизации и развития экономики.

В соответствии с поставленной целью определены следующие **задачи диссертационного исследования**:

- Разграничить экономико-теоретическое, правовое и организационное содержание налога и налоговой системы.
- Раскрыть экономико-теоретическое содержание налога и налоговой системы через специфические механизмы взаимосвязи сущностей разных порядков, реальные уровни строения налога и налоговой системы.
- Выявить механизм формирования функционального потенциала налоговой системы, обозначить основные элементы его структуры.
- Рассмотреть механизм опосредования в реализации функционального потенциала налоговой системы и определить критерии его оптимального осуществления.
- Проанализировать структуру и факторы формирования налоговой системы (на примере налоговой системы РФ).

- Провести критериальный анализ функционирования налоговой системы (на примере налоговой системы РФ).

- Предложить направления оптимизации функционального потенциала налоговой системы как инструмента стабилизации и развития экономики (на примере налоговой системы РФ).

**Предметом исследования** являются *экономические отношения по формированию и функционированию налоговой системы.*

**Объектом исследования** является *налоговая система с ее структурой и функциями.*

**Методологическое основание исследования** представлено дедуктивным и индуктивным методами, логико-историческим методом, методом структурных уровней и абстракции, применением системного и функционального, статического и динамического подходов.

**Теоретическим основанием исследования** послужили идеи основоположников налоговой теории, фундаментальные труды современных отечественных и зарубежных ученых по вопросам налогообложения.

**Практическое основание исследования** составили данные Государственного комитета по статистике РФ, Тверского областного комитета государственной статистики, администрации Тверской области, публикации о налогах в экономической периодике и средствах массовой информации. В работе также использованы законодательные и нормативные документы РФ, органов власти и управления Тверской области по рассматриваемому кругу вопросов.

#### **Научная новизна диссертационной работы и ее степень:**

1. Впервые применен *метод выделения социально-экономических структурных уровней к анализу налога и налоговой системы*, что позволило раскрыть экономико-теоретическое содержание и реальные уровни строения налога и налоговой системы через специфические механизмы *взаимосвязи сущностей разных порядков*. Обозначенные уровни соотнесены друг с другом *мерой опосредования отношений между государством и экономическими субъектами как субъектами налога*.

2. Обоснована необходимость применения социально-экономической категории *«нормативная налоговая система»*. Нормативная природа налоговой системы - результат объективирования состояния социально-экономической системы: меры разделенности, дифференцированности субъектов налога; потребностей, роли и меры вмешательства государства в социально-экономические процессы; противоречий государства и субъектов налога. Предложено рассматривать нормативную налоговую систему в качестве критерия анализа законодательной и действующей налоговой системы.

3. Введены и раскрыты различия экономически *нормативно заданной, законодательной и реально функционирующей* налоговой системы. Обосновано, что *правовое оформление* нормативной налоговой системы как процесс, опосредованный особым способом осуществления государственной власти, модифицирует качественную определенность нормативной налоговой системы. Раскрыто *реальное функциональное бытие* законодательной налоговой системы как процесса, опосредованного структурой исполнительной власти и поведением субъектов налогов, реализующих свои интересы, что приводит к углублению разрыва между нормативной, законода-

тельной и реальной налоговыми системами, *трансформируя реализацию ее нормативного функционального потенциала.*

4. Сделан вывод о том, что фискальный и регулирующий (экономический) потенциалы налоговой системы формируют *не столько отдельно взятые налоги, сколько их сочетание, взаимодействие.* В соответствии с этим выводом выделены комплексные составляющие регулирующего (экономического) потенциала: *инвестиционный, отраслевой, конкурентный и региональный.*

5. Раскрыто, что законодательно установленная в ходе реформы налоговая система России в настоящее время устроена таким образом, что сохраняется *высокое налоговое бремя* на производителей. Обосновано в связи с этим установление *стойкой обратной зависимости* между уровнем реализации регулирующей и фискальной функций налоговой системы.

6. Предложен авторский вариант системы налогов, который основан на объективной потребности повышения эффективности механизма налогового регулирования и способен обеспечить оптимизацию экономических интересов государства и налогоплательщиков.

**Теоретическое значение диссертационного исследования** состоит в разработке теоретического подхода, основанного на методе структурных уровней, к анализу структуры и функционального потенциала налоговой системы.

**Практическое значение диссертационного исследования** в том, что его результаты могут быть использованы государственными органами при разработке и осуществлении ими налоговой политики.

**Апробация работы.** Основные положения и результаты диссертационного исследования

- опубликованы в сборниках научных трудов Тверского государственного университета (2000-2004 гг.);
- докладывались на межрегиональных конференциях «День науки» (Тверь, 2000-2001 гг.)
- докладывались и обсуждались на заседаниях кафедры экономической теории Тверского государственного университета.

По теме диссертационного исследования автором опубликовано 6 работ (объем 2,05 п.л.).

Настоящее исследование выполнено на 161 странице, содержит 18 таблиц, 6 рисунков и 20 приложений. Список литературы представлен 132 источниками. Общий объем диссертации составляет 179 страниц.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**В первой главе** рассматриваются методологические и теоретические основания анализа налоговой системы. Вопросы методологии служат наиболее общими отправными моментами для формирования системного взгляда на объект исследования - *налоговую систему и реализацию ее функционального потенциала.*

В рамках поставленных задач дан критериальный, с позиции главной цели исследования, анализ существующих подходов к определению содержания и функций налоговой системы. Делается вывод, что определения «налоговой системы» отра-

жают ее объективную многомерность, разнородность ее связей, а следовательно, необходимость многоаспектного подхода к ее анализу.

Проведенный анализ существующих точек зрения на налоговую систему показал, что в определениях налоговой системы правильно зафиксированы определенные ее существенные черты. Однако рассмотренные определения некорректны с точки зрения характеристики категории сущности, так как не учитывают разнорядковость самих сущностей. Поэтому в них скорее перечислены существенные, с точки зрения авторов, признаки налоговой системы.

Автором обоснован функциональный аспект анализа налоговой системы, актуализирующий особый вид соотношения сущности и явления через развертывание более глубокой сущности для разных уровней и порядков (см. рис. 1):

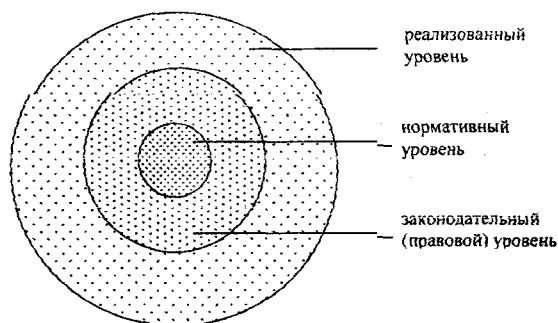


Рис. 1. Содержание налоговой системы

С целью выявления экономической сущности налога рассмотрено его понятие в исторической динамике. Делается вывод, что трактовки налога едины в том, что рассматривают налог как эквивалент за оказываемые государством коллективные услуги, откуда и вытекает, что принудительный характер налога - это наиболее характерный признак, отличающий налог от пошлин, от доходов с доменов и от regalий.

Определено, что идея эквивалентности присутствует и в современной трактовке налога, которая, хотя и в разных вариациях, сводится к тому, что налогом является любой вид обязательного платежа государству и его институтам.

Предложен авторский подход к анализу экономического содержания налога и налоговой системы. Исследование налога требует сочетания статического и динамического подходов в анализе. При статическом подходе в самом общем виде налог можно определить как *отношение по изъятию государством в свою собственность части доходов экономических субъектов*. Указание на отношение изъятия позволяет в обобщенном виде удерживать такие специфические признаки налога, как *принудительность* и *отсутствие непосредственной возмездности*. Субъекты указанного отношения специфичны. Государство как налогоплательщик представляет и реализует интересы общества, а экономические субъекты как субъекты налога - представители частных интересов. Государство - особый субъект, обладающий общепризнанным и исключительным правом внеэкономического принуждения, которое в

данном отношении используется для формирования доходов государственной казны. Для другой стороны отношения (экономических субъектов) налог – навязанный им фактор уменьшения доходов.

Как видно, во-первых, анализируемое отношение выражает противоречие интересов его субъектов и, во-вторых, при рассмотрении налога как единичного акта в нем не обнаруживается *ничего экономического*. Однако если учесть, что в рыночной экономике деятельность ее субъектов независимо от сферы осуществления имеет экономический аспект в той мере, в которой она обеспечивает их благосостояние и может быть измерена доходом, то становится очевидным *потенциально экономическое содержание налога*.

Если рассмотреть налог не как единичный акт, а как непрерывно возобновляющееся отношение, то раскроются его весьма важные экономические признаки и характеристики. Так, если поставить вопрос о том, что позволяет снова и снова воспроизводиться отношению изъятия, то обнаруживается *опосредованная возмездность* как признак налога. В экономике, основанной на разделении труда и обособленности производителей, обобществляющий момент рынка превращает затраты экономических субъектов в общественные результаты, то есть признанные рынком расходы превращаются в доходы. Отсюда для экономических субъектов становятся объективной потребностью поддержание и защита рыночной системы (рынка и конкуренции). Реализация данной потребности может быть обеспечена самими субъектами, государством или кем-то другим. Иными словами, имеет место выбор на основе транзакционных издержек. Государство в данном случае можно рассматривать как инструмент, обеспечивающий экономическим субъектам уменьшение транзакционных издержек посредством использования принуждения. Через принуждение, через навязывание совместной деятельности путем ограничения свободы их выбора, создаются условия большей свободы, более свободного выбора.

Поэтому повторение *равновесного состояния* отношения изъятия предполагает, что государство обеспечивает экономическим субъектам социально-экономические условия в виде упорядоченного пространства для принятия хозяйственных решений и получения доходов. Как видно, социально-экономическая потенция налога выражается в обеспечении функций государства на благо налогоплательщика. В этом смысле «налоги для того, кто их выплачивает, - признак не рабства, а свободы».

Использование статического подхода в анализе налога позволило обозначить его *фискальную функцию*, в которой заложены смысл, внутреннее предназначение, логический и исторический движитель налога, а также его *регулирующий потенциал*, связанный с изъятием части доходов экономических субъектов.

Определено, что реализация регулирующего потенциала осуществляется через запуск и развертывание механизма функционирования налога как элемента налоговой системы, конкретные параметры которой и задают весь спектр влияния на экономические и социальные процессы. Но это иные уровни развертывания сущности налога, на которых процессуальный подход к анализу является ключевым, а предметом анализа становится *налогообложение как процесс осуществления изъятия части доходов экономических субъектов*.



На последующих уровнях анализа обнаруживается нормативная сущность налога и весьма важную роль начинают играть элементы налогообложения: объект, субъект, налоговая база и налоговая ставка.

Выход на новый уровень исследования позволил сделать принципиальным различие субъектов налога *как домашних хозяйств и фирм*. Тем самым задается простейшая структура налоговой системы, ее простейшая определенность. В рамках данного уровня анализа не берутся во внимание *социально-экономические различия* самих домашних хозяйств и фирм как субъектов производственных отношений, осознающих свои интересы и выгоды и принимающих хозяйственные решения. Но как только актуализируется *их социально-экономическая дифференциация*, обозначается следующий уровень анализа. Здесь на первый план выдвигаются проблемы учета многообразия доходов; различного воздействия налогов на экономических субъектов; размеров выгод, получаемых ими от государства, и т.п.

Сделан вывод, что обозначенные уровни функционирования рассматриваемых отношений отличаются друг от друга мерой опосредования отношений между государством и экономическими субъектами как субъектами налога. Опосредование отношений означает дифференциацию экономических субъектов. Поэтому *характер целостности налоговой системы в данном случае раскрывается через меру раздельности, дифференцированности субъектов налога*.

Определено, что налоговую систему следует рассматривать как *целостность, обусловленную совокупностью связанных между собой налогов*. Налоги как элементы этой целостности, обнаруживая свою социально-нормативную сущность, выполняя фискальную функцию, через взаимосвязь выявляют свое *социально-экономическое содержание*. Участвуя через налоговую систему в перераспределении новой стоимости, являясь частью единого процесса воспроизводства, налоги выступают как специфическая форма *производственных отношений*, одна из форм *отношений по обобществлению части доходов экономических субъектов*.

Сделан вывод, что через функционирование, через взаимосвязь налогов реализуется регулирующий потенциал налогов. Как активный элемент перераспределительных отношений, налоги серьезно влияют на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос, и т.п. Однако подчеркивается, что формы и виды налогов важны не сами по себе, а в их определенном соединении, сочетании в налоговой системе, формирующем ее *фискальный и регулирующий (экономический) потенциалы, ее нормативное системное качество*.

Делается вывод, что в зависимости от целей, которые ставит перед собой государство, налоговая система может перекладывать основную налоговую нагрузку на тех или иных субъектов налоговых отношений. Реализация указанных целей достигается посредством соотношения *прямого и косвенного, пропорционального, прогрессивного или регрессивного налогообложения*.

Проведен анализ полемики соотношения прямого и косвенного налогообложения, а также основополагающих прямых и косвенных налогов. Делается вывод, что только посредством сочетания прямого и косвенного налогообложения можно выстроить налоговую систему, отвечающую и фискальным интересам государства, и экономическим интересам налогоплательщиков. Это возможно только при условии, когда косвенные налоги не составляют главной основы, не являются высокими

и не затрагивают предметов первой необходимости. Приведено соотношение прямых и косвенных налогов, сложившееся после завершения налоговых реформ в ряде стран мира.

В работе поставлена и исследована проблема ставок прямых и косвенных налогов. Перечислены причины нежелательности множественности ставок.

Проведен анализ пропорционального, прогрессивного и регрессивного налогообложения. Проанализированные аргументы позволили сделать вывод, что конструкция налоговой шкалы должна устанавливать баланс между справедливостью и негативными стимулами, выполняя тем самым как фискальную, так и экономическую функцию.

Делается вывод, что проведенный обзор по соотношению прямого и косвенного, пропорционального, прогрессивного или регрессивного налогообложения лишь подтвердил нашу мысль о том, что формы и виды налогов важны не сами по себе, а в их определенном соединении, сочетании в налоговой системе, формирующем ее фискальный и регулирующий (экономический) потенциал.

В рамках регулирующего (экономического) потенциала выделены инвестиционный, региональный, отраслевой и конкурентный потенциалы. Выделены основные инструменты их реализации.

Нормативное качество налоговой системы представлено через *созидательность и эффективность* как выражение *результативности* ее фискального и регулирующего потенциалов. Созидательность может быть обнаружена в обеспечении стабильности экономической системы и влиянии на ее развитие и развитие производства (в том числе на развитие способностей к труду, предпринимательской деятельности). Эффективность налоговой системы - в степени сокращения неравенства распределения доходов, в налоговом бремени, обеспечивающем минимальное неравновесие интересов государства и субъектов налога при минимизации затрат, связанных с обеспечением ее функционирования.

Нормативно заданная объективными социально-экономическими условиями налоговая система может быть осуществлена, реализована лишь на основе *правового оформления* путем принятия политических решений. При переходе на данный уровень анализа налоговой системы рассмотрены правовые признаки налога: императивно-обязательный характер, индивидуальная безвозмездность, денежная форма, публичный и нецелевой характер.

Определено, что новый уровень опосредования отношений между государством и экономическими субъектами как субъектами налога определяется *особым способом осуществления государственной власти*. Государство - это люди, которые взаимодействуют, учитывают ожидаемые издержки и выгоды, связанные с осознаваемыми ими альтернативными возможностями. *Здесь политика рассматривается как взаимодействие личных интересов определенного круга лиц и правил политической игры*, когда люди в любом социальном качестве - избирателей, официальных лиц, законодателей - могут действовать, как правило исходя из интересов личной выгоды, так же как они делают это в своей частной жизни.

Делается вывод, что в результате процесса правового оформления (преобразования) *нормативной налоговой системы* происходят *определенная модификация, превращение (деформирование) ее качественной определенности*.

Тем самым обнаруживаются *несводимость в чистом виде* нормативной налоговой системы к налоговой системе, представленной в законодательстве (законодательная налоговая система), и *ограниченная* созидательность принудительных действий государства, выражающаяся в налоговой системе, служащей интересам меньшинства, занятого поисками ренты за счет большинства.

Реальная практическая деятельность государства на всех уровнях выполняется множеством государственных органов, которые можно условно назвать «бюрократией». В условиях ограниченного контроля за их деятельностью со стороны избирателей и налогоплательщиков, отсутствия жесткой конкуренции государственные органы в лице руководящего состава, как иерархически организованная структура, заинтересованы в получении личной выгоды. Достижение бюрократами личной выгоды ведет к тому, что их действия часто приходят в противоречие с общественными интересами. Следовательно, выявляет себя еще один уровень *модификации* (деформирования) *качественной определенности нормативной налоговой системы*.

Наконец, какой бы совершенной не казалась налоговая система, субъекты налогов, реализуя прежде всего свои частные интересы, как правило, стремятся переложить их на плечи других, если это удастся: на потребителей («сдвиг вперед»), на производителей («сдвиг назад») в зависимости от эластичности спроса и предложения на товары и услуги. Этот и другие факторы приводят к углублению разрыва между нормативной, законодательной и реальной налоговыми системами, *искажая реализацию ее нормативного фискального и регулирующего потенциалов*. Поэтому если даже правовые преобразования налоговой системы явились бы объективной необходимостью, вызванной потребностями экономической системы, и осуществлялись бы в целях ее развития, в интересах созидательных слоев общества, то однозначно утверждать, что результатом будет развитие экономической системы, было бы весьма опрометчиво. Не исключен откат или осложнение в ее функционировании.

Делается общий вывод, что следует различать *нормативно заданную* объективными социально-экономическими условиями *налоговую систему, законодательную (установленную правом)* и *реально функционирующую* и не сводить анализ проблем налоговой системы, как это часто делается, к их юридическому аспекту. Не юридические законы определяют сущность налогов и налоговой системы, не дозволенные или недозволенные налоги, а экономическая сторона дела, их природа, позволяющая налоговой системе функционировать в той или иной правовой форме.

Таким образом, созидательность и эффективность функционирования сложившейся налоговой системы являются результатом объективных экономических условий и политико-экономических интересов ведущих субъектов экономики.

Логика диссертационного исследования приводит к необходимости рассмотрения налоговой политики, ее месте в теориях экономических школ и проводимых реформах.

С целью осмысления состояния экономики и перспектив ее развития в работе рассмотрены основные направления налоговой политики, предложенные классической школой, кейнсианством, монетаристами, школой экономического предложения.

Делается вывод, что при внешней противоречивости классической, кейнсианской, монетаристской и некейнсианской теорий каждая из них являлась «парадок-

сальным» продолжением предыдущей с учетом изменявшихся исторических обстоятельств; ни одна новая концепция не отбрасывала теоретические достижения предыдущей. Более того, все теории обнаруживают методологическое родство: все концепции преследовали одну и ту же цель – реализацию регулирующего (экономического) потенциала налоговой системы рыночной экономики; все концепции исходили из приоритета общерыночных ценностей (индивидуальность, конкуренция, цена); все концепции опирались на одни и те же исходные положения – ограниченность, выбор, рациональность, альтернативность, предельность и равновесие.

**Содержание второй главы** представляет собой анализ структуры и функционирования налоговой системы (на примере российской модели). В главе рассматриваются выявленные закономерности содержания налоговой системы, а также реализация функционального потенциала налоговой системы на примере структуры налоговой системы России.

Констатируется, что в российской экономике в годы, предшествующие реформам, налоговые регуляторы в сфере государственного управления практически не применялись, отсутствовала практика использования налоговых инструментов. В финансовой сфере налоги заменялись нормативами; обязательными платежами и отчислениями от прибыли, регулирующая и стимулирующая роль которых была незначительна – они выполняли *узкую фискальную задачу*. Дано пояснение на примере рассмотрения налога с оборота.

Трансформация национального хозяйства России в экономику рыночного типа поставила задачу формирования *рациональной налоговой системы, служащей источником наполнения государственного бюджета и одновременно выполняющей ряд регулирующих функций*.

Делается вывод, что отсутствие собственного опыта в области налогообложения и необходимость формировать налоговую систему с нуля привели к тому, что она создавалась путем механического перенесения некоторых черт современных западных налоговых систем, ориентированных на преобладающие на всем протяжении XX века в экономической теории направления бюджетно-кредитного регулирования: классического, кейнсианского и монетаристского. При этом были потеряны специфические черты российской экономики, не приняты во внимание особенности того исторического этапа, на котором она находилась. Поэтому становление налоговой системы в России происходило в обстановке, которая лишала возможности создавать ее исходя из перспективных задач реформирования экономики. Скорее она создавалась исходя из сиюминутной целесообразности.

В динамике проведен анализ основных бюджетообразующих налогов, формирующих налоговую систему РФ. Сформулированы несколько основных причин, по которым дилемма «налоги с продаж – НДС» решилась именно в пользу последнего.

Проведенный анализ основных бюджетообразующих налогов, формирующих фундамент налоговой системы Российской Федерации, позволил сделать ряд выводов:

1. Косвенное налогообложение, представленное в основном НДС и акцизами, призвано обеспечить фискальный потенциал налоговой системы; прямое налогообложение через взимание налога на доходы юридических, физических лиц и налога на имущество посредством предоставления инвестиционных и социальных льгот

должно формировать регулирующий (экономический) потенциал налоговой системы;

2. В российской налоговой системе преимущественно установлены пропорциональные ставки налогообложения, то есть ставка налога действует в одинаковом проценте к объекту обложения без учета изменения его величины. В частности, по всем проанализированным бюджетообразующим налогам применяются именно такие ставки. Использование пропорциональных ставок закладывает в налоговую систему преимущественно фискальный потенциал, регулирование в этом случае возможно только путем непосредственного изменения ставок налогообложения;

3. Регрессивное налогообложение в России стало применяться только с 2001 года по единому социальному налогу. Использование регрессивного налогообложения было вынужденной мерой с целью стимулирования работодателей в части реального отражения производимых работникам выплат и ликвидации получивших широкое распространение в стране теневых форм выплаты заработной платы;

4. Прогрессивное налогообложение в российской модели применяется только в ряде второстепенных налогов (транспортный налог, налогообложение имущества физических лиц), не играющих существенных фискальных и регулирующих (экономических) ролей в налоговой системе, поэтому можно с уверенностью констатировать, что оно не является существенным;

5. Сложившаяся законодательная составляющая налоговой системы России подразумевает подразделение всех налогов на федеральные, налоги и сборы субъектов РФ и местные. Разделение налогов по данному критерию обеспечивает *региональный* потенциал налоговой системы. Налоги, реально приносящие в бюджет доходы, закреплены в основном за федеральным бюджетом, региональным и местным бюджетам приходится довольствоваться мелочными налогами и дотациями из федерального бюджета;

6. Анализ номенклатурного состава льгот действующей налоговой системы свидетельствует о преобладании льгот социального характера над производственными, в составе которых общестимулирующие льготы преобладают над инвестиционными. Инвестиционный налоговый кредит (ИНК), предусмотренный Налоговым кодексом, не изменяет общую норму прибыли, рассчитанную за весь срок службы объекта. Причиной такого положения является отвлечение ресурсов при возврате кредита в последний год действия льготы. Стимулирующее воздействие повышения нормы прибыли в первые годы эксплуатации оборудования в значительной мере снижается ее падением ниже средней величины в последний год. Все это позволяет констатировать, что *законодательное оформление налогового стимулирования инвестиций посредством предоставления ИНК заметно искажает идеи нормативной налоговой системы.*

Во втором параграфе второй главы проведен критериальный анализ реализации налоговой системы (на примере российской модели). В рамках данного направления на примере основных бюджетообразующих налогов проведен анализ реализации фискального и регулирующего (экономического) потенциала.

Делается вывод, что причина, негативно влияющая на поступления от НДС, кроется не в нем самом, а в системе в целом.

Сравнение доли поступлений от налога на прибыль, призванного реализовывать *регулирующий (экономический) потенциал налоговой системы*, с поступле-

ниями от НДС, призванного реализовывать исключительно ее фискальный потенциал, позволяет сделать вывод, что в настоящее время налог на прибыль выполняет скорее всего фискальную функцию, чем экономическую.

Анализ реализации подоходного налога позволяет предположить, что главная проблема незначительных поступлений от него кроется не в нем самом, в его налоговой базе или субъектах его уплаты. Главная проблема в том, что налог слабо увязан с действующими неразрывно с ним в налоговой системе другими налогами, в частности, с единым социальным налогом, который по сути является его дублером, с той лишь разницей, что подоходный налог ложится на физических лиц, а единый социальный налог – на юридических.

Анализ реализации налога на имущество показал фискальный перегиб, который, по самым оптимистическим прогнозам Госкомстата привел к тому, что степень износа основных фондов в российской промышленности составила 47,9%, а по ряду исследований независимых экспертов - 70%. Причем показано, что проблема опять-таки упирается не только в неэффективную реализацию регулирующего (экономического) потенциала только налога на имущество, но и ряда других налогов, неразрывно связанных между собой в налоговой системе. В частности, огромное значение помимо налога на имущество в стимулировании механизма обновления основных фондов может оказывать налог на прибыль (доход юридических лиц), например, через механизм реализации инвестиционной налоговой льготы.

Анализ реализации регионального потенциала показал, что налоговая политика абсолютно не учитывает не то что интересов, а насущных и необходимейших потребностей субъектов Российской Федерации. В подтверждение этого приведена динамика основных показателей регионов.

Анализ реализации отраслевого потенциала показал, что он представлен отраслевыми налоговыми льготами, которые имеют бессистемный характер и часто лишены экономического смысла, что позволило предположить, что происхождение льгот носит лоббистский характер. Приведена структура налоговых платежей в бюджетную систему РФ в разрезе базовых отраслей экономики. Сделан вывод, что основная налоговая нагрузка ложится на промышленное производство, то есть фактически на те производства, которые в силу специфики своей деятельности и масштабов не могут рассчитывать на получение льгот, предусмотренных налоговым кодексом.

Анализ конкурентного потенциала позволил констатировать, что он весьма низкий. Об этом свидетельствует, например, отсутствие даже таких механизмов, как прогрессивное налогообложение доходов предприятий; система налоговых санкций за недобросовестную ценовую конкуренцию, что представляется весьма важным для формирования равных условий конкуренции. В рамках анализа конкурентного потенциала рассмотрены рентные платежи. Делается вывод, что изъятие природной ренты не только и не столько фискальная проблема, сколько необходимое условие создания предпосылок для эффективного развития экономики. Причем задача государства состоит в аккуратном изъятии природной ренты, а вовсе не в обогащении за ее счет; в выравнивании конкурентных позиций нефтяных компаний с разными по качеству запасами углеводородов, в создании предпосылок для рациональной разработки недр.

С целью проведения анализа результативности налоговой системы, оценки степени тяжести налогового бремени проведен расчет приростных полных ставок налогообложения добавленной стоимости на прирост фонда оплаты труда, основного и оборотного капитала в налоговых системах, действовавших с 2000 по 2004 годы. Делается вывод, что *законодательно установленная (правовая) налоговая система России* до сих пор построена таким образом, что реальное налоговое давление на предприятия в значительной мере выше, чем в большинстве странах с развитой рыночной экономикой. В российской налоговой системе налоговое бремя перекладывается на определенный, все сужающийся круг налогоплательщиков, вследствие чего они испытывают чрезмерное налоговое давление. А это продолжает подрывать налоговую базу, порождать ситуацию, в которой производственные инвестиции и расширенное воспроизводство невыгодны. Поэтому проблема снижения налогового бремени до сих пор остается открытой.

Проведенный анализ реализации функционального потенциала российской налоговой системы позволяет сделать ряд выводов:

1. Начиная с налоговой системы 2003 года, практически выровнялись доли поступлений в консолидированный бюджет РФ от прямых и косвенных налогов. Указанный факт позволяет сделать вывод, что российская налоговая система медленно, но верно начинает делать позитивные шаги к мировым тенденциям развитых стран. *Выравнивание долей прямых и косвенных налогов в общем объеме налоговых поступлений неоспоримо свидетельствует о смене приоритетов в отношении проводимой налоговой политики в сторону расширения регулирующего (экономического) потенциала.*

2. Основу всех налоговых доходов Российской Федерации составляют налоги, взимаемые с организаций (юридических лиц). Налоговый кодекс насчитывает около 20 налогов, однако фактически 5 налогов обеспечивают около 90% налоговых поступлений в консолидированный бюджет, причем 86,3% из них собираются с организаций. Это позволяет констатировать, что *налогообложение доходов физических лиц слабо вписывается в действующую модель налоговой системы, основной причиной чего является несбалансированность в действующей модели налоговой системы указанного налога с единым социальным налогом и рядом других.*

3. Действующая модель налоговой системы до сих пор реализует себя таким образом, что ее фискальная функция превалирует над регулирующей (экономической). Все это продолжает приводить к эффекту, описанному А.Лаффером: завышенные ставки по налогам подавляют экономическую активность, побуждают спад или приводят к уклонению от налогов, что ведет к снижению налоговых доходов. Поэтому можно с уверенностью утверждать, что *неоправданно завышенное налоговое бремя – одна из основных причин деформации нормативной (и правовой) налоговой системы при ее реализации.*

4. Основная масса налоговых стимулов (льгот), предоставляемых государством, имеет в большей мере отрицательный эффект, чем положительный. *Отсутствие инвестиционной льготы не позволяют реализовывать экономические интересы государства в росте налоговой базы и интересы налогоплательщиков в расширении производства.* Поэтому существующий на сегодняшний день механизм льготирования по своей структуре не соответствует требованиям, необходимым для осуществ-

ления регулирующего (экономического) потенциала налоговой системы, скорее он устанавливается путем лоббирования основными экономическими группами.

5. Результаты проведенного анализа свидетельствуют о *пренебрежении со стороны законодательных органов экономическими интересами налогоплательщика*, а данные о налоговых поступлениях - о *неудовлетворительной реализации функционального потенциала налоговой системы*. Все это позволяет сделать вывод о *недостаточной реализации как фискального, так и регулирующего (экономического) потенциала налоговой системы*.

**В третьей главе** диссертационной работы представлены направления оптимизации функционального потенциала налоговой системы как инструмента стабилизации и развития экономики (на примере российской модели).

Определены целевые ориентиры оптимальной налоговой системы, согласно которым оптимальная налоговая система – это система, построенная на принципах, позволяющих наилучшим образом обеспечить реализацию *всей совокупности* присущих налогам *функций* при сохранении баланса экономических интересов хозяйствующих субъектов и государства.

Определены промежуточные задачи оптимизации налоговой системы:

- расширение налогооблагаемой базы в результате подъема и развития ключевых отраслей реального сектора экономики;
- создание условий для мягкого инвестиционного климата внутри страны;
- создание благоприятных условий для качественного воспроизводства человеческого капитала, роста доходов и жизненного уровня населения;
- реализация налогового потенциала «теневой» экономики;
- повышение эффективности деятельности налоговых органов;
- повышение налоговой культуры, как государства, так и налогоплательщика, развитие доверительных отношений между ними.

Предложены и охарактеризованы направления достижения поставленной цели:

- определение узловых проблем социально-экономического развития, успешное решение которых тесно связано с реформированием налогообложения;
- определение оптимальной величины налогового бремени для отечественной экономики в условиях возобновления экономического роста;
- оптимизация структуры налогообложения с целью обеспечения баланса интересов экономических агентов и государства в экономической системе страны, а именно: определение оптимального количества налогов; формирование оптимальной структуры налоговой системы; оптимизация структуры отдельных видов налогов;
- повышение эффективности механизма налогового регулирования на основе использования научно-обоснованных принципов налогового регулирования и нахождения их оптимального соотношения, выбора эффективных методов налогового воздействия, наиболее гибко и адекватно реагирующих на изменение экономической конъюнктуры. Реализация регулирующей функции должна в полной мере использовать инвестиционный, региональный, отраслевой и конкурентный потенциалы налоговой системы;
- оптимизация распределения налогов между бюджетами.



Принимая во внимания все выявленные недостатки действующей налоговой системы и опираясь на предложенные направления оптимизации функционального потенциала налоговой системы, дан авторский вариант системы налогов, способный не только стабилизировать экономику российского государства, но и дать толчок для ее дальнейшего развития.

В рамках данного направления предложено оставить 6-10 системообразующих налогов, через которые в систему будет заложен как фискальный потенциал, способствующий росту налоговых доходов бюджета, так и экономический, посредством которого можно оказывать влияние на темпы и объем инвестиций в национальную экономику, на экономическое развитие отдельных регионов, на отраслевую структуру национальной экономики.

В главе последовательно предлагаются корректировки в основополагающие налоги (НДС, акцизы, налог на доходы юридических лиц, физических лиц, единый социальный налог, налог на имущество (недвижимость)), формирующие налоговую систему РФ. Делаются предложения по установлению ставок указанных налогов.

С целью оптимизации функционального потенциала налоговой системы наиболее существенные корректировки предлагаются по *налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу*.

В частности, предложен вариант шкалы, который, на наш взгляд, может привести к значительным поступлениям в бюджет и повышению распределительной функции налога.

Таблица 1

**Ставки по налогу на доходы физических лиц  
от уровня годового совокупного дохода, %**

Уровень дохода, руб.	Ставка налога, %
До 100 000	15
От 100 001 до 300 000	10
От 300 001 до 600 000	5
Свыше 600 000	2

В целях повышения уровня справедливости подоходного налогообложения предложено увеличить размер необлагаемого минимума дохода до величины прожиточного минимума, причем им можно будет пользоваться до тех пор, пока совокупный доход не превысит 75 тыс. руб.

В результате такой структуры налога на доходы физических лиц должно произойти значительное снижение налогового давления как на низодоходные группы населения, так и на обеспеченные слои населения с последующим его значительным снижением по мере увеличения совокупного дохода. С одной стороны, это позволит обеспечить прогрессивность подоходного налога, с другой - выведет из-под налогообложения доходы значительной части населения, что существенно упростит администрирование налога.

*Единый социальный налог* также предлагаем сделать регрессивным, его предельная ставка будет составлять всего 24%. На наш взгляд, именно такое существенное снижение предельной ставки единого социального налога с 35,6% до 24% устроит практически всех хозяйствующих субъектов. Это неминуемо приведет к ле-

гализации доходов значительной доли предприятий, и, соответственно, росту доходов бюджета не только от рассматриваемого налога, но и от всех других, образующих налоговую систему.

Таблица 2

Ставки по единому социальному налогу  
от уровня годового совокупного дохода, %

Уровень дохода, руб.	Ставка налога, %
До 100 000	24
От 100 001 до 300 000	10
От 300 001 до 600 000	5
Свыше 600 000	2

Рассчитана экономическая эффективность от снижения ставок налога на доходы физических лиц и единого социального налога по отношению к действующей на сегодняшний день налоговой системе.

Предлагаемые корректировки по оптимизации налоговой системы значительно снижают налоговое бремя на фонд оплаты труда для всех уровней доходности по отношению к действующей на сегодняшний день налоговой системе. Причем наибольшее снижение налогового давления в процентном отношении затрагивает низкодходные слои населения.

Предложены *специальные налоговые режимы*, в частности для малых предприятий и сельхозпроизводителей.

С целью проведения анализа результативности предложенных корректировок в налоговую систему, рассчитана степень тяжести налогового бремени на основании приростных полных ставок налогообложения добавленной стоимости на прирост фонда оплаты труда, основного и оборотного капитала в скорректированной налоговой системе по отношению к налоговым системам, действовавшим с 2000 по 2004 годы.

Делается вывод, что предлагаемые корректировки приводят к снижению налогового бремени для всех элементов добавленной стоимости. Причем наиболее существенное снижение приростной полной ставки налогообложения произойдет на фонд оплаты труда за счет применения регрессивных ставок по налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу. Именно такое резкое снижение налогового бремени на этот показатель позволит вывести капитал из «теневой» сферы в сферу легального бизнеса посредством легализации выплат заработной платы.

Снижение налогового бремени на прирост основного капитала должно сыграть большую роль в стимулировании инвестиций, так как указанные суммы могут быть направлены на обновление устаревших фондов.

Одновременное снижение налогового бремени на основной и оборотный капиталы также позволит предприятиям значительно увеличить объемы продаж, и, соответственно, приведет к новым инвестициям.

Одновременное снижение налоговой нагрузки на все показатели добавленной стоимости, предложенное скорректированной моделью налоговой системы, создаст благоприятные условия для инвестиционной, производственной и иной экономической деятельности, для накопления капитала и расширенного воспроизводства.

Предлагаемые изменения позволяют увеличить количество недотационных регионов путем увеличения процентов (долей) зачисляемых в бюджеты регионов налогов. В частности, формирование региональных бюджетов будет опираться в основном на налоги на доходы юридических и физических лиц, акцизы, налоги на недвижимость, налоги на вмененный доход и поступления от упрощенной системы налогообложения.

Местные бюджеты будут формироваться из этих же налогов (кроме акциза), но доля, зачисляемая в местный бюджет, будет меньше региональной. Что касается федерального бюджета, то здесь, как и в действующей налоговой системе, основными налогами, формирующими его, останутся налог на добавленную стоимость, налог на доходы юридических лиц, акцизы, единый социальный налог и таможенные пошлины.

Внесение корректировок, связанных с оптимизацией существующей налоговой системы, позволит *ей эффективно выполнять не только заложенный в нее изначально фискальный, но и необходимый для стабилизации и дальнейшего развития экономики регулирующий (экономический) потенциалы.*

В заключении работы приведены основные выводы по результатам выполненного исследования налоговой системы как инструмента стабилизации и развития экономики.

#### **По теме диссертации опубликованы следующие работы:**

1. Дубинин И.В. Налоговая система России и чрезмерное налоговое бремя // Антикризисное управление предприятием: теория, практика, система несостоятельности /Материалы к всероссийской научно-практической конференции /Под ред. Г.А. Александрова. – Тверь, 2000. – С. 128-134.
2. Дубинин И.В. Налоговый кодекс РФ: Экономическая модель налоговой системы //День науки на экономическом факультете /Тезисы докладов научно-практической конференции, 15-16 мая 2001 года. - Тверь, 2001. – С. 84-88.
3. Дубинин И.В. Налоговое бремя: тенденция к снижению //Институциональный аспект регулирования переходной экономики: Сб. науч. тр. /Под ред. В.А. Петрищева. - Тверь, 2001. – С. 100-106.
4. Дубинин И.В. Налоговый механизм стимулирования инвестиций в России //День науки на экономическом факультете, 15-16 мая 2002 года. - Тверь, 2002. – С. 102-108.
5. Дубинин И.В. Налоги как инструмент регулирования экономики России. Столкновение классической и кейнсианской концепции //Инновационные процессы в регионах: экономика, образование, право: Сб. науч. тр. - Тверь, 2003. – С. 39-43.
6. Карасева Л.А., Дубинин И.В. Методологические основания экономико-теоретического анализа налоговой системы //Влияние собственности и предпринимательства на развитие экономики: Сб. науч. тр. /Под ред. В.А. Петрищева. – Тверь, 2004. – С. 86-95.