

Российская система налогообложения в зеркале научной литературы¹

С.Н. Сайфиева

*Сборник научных трудов «Теория и практика институциональных преобразований в России» Под редакцией д.э.н., проф. Б.А. Ернзкяна. Выпуск № 14.
– М.: ЦЭМИ РАН, 2009. – С. 79-104.*

На основе анализа широкого массива литературных источников по проблеме повышения эффективности российской системы налогообложения делается вывод о необходимости ее серьезного реформирования, а также предлагаются некоторые возможные решения.

Изучение представительного массива научной литературы о российской системе налогообложения, сопоставлении уровня налогового бремени России с зарубежными странами, исчислении и распределении совокупной отраслевой налоговой нагрузки, в частности, после реформы 2001 г.², позволяет констатировать, что научным сообществом была проделана большая скрупулезная работа по обобщению и анализу статистической информации; предложены интересные теоретические разработки (например, расчет налоговой нагрузки по отраслям кругом учитываемых налогов и определение доходов, по отношению к которым рассчитывается нагрузка); и практические методики оценки изменения налоговой нагрузки по основным видам налогов в динамике.

Особого внимания заслуживают работы по оценке эффективности налоговой нагрузки Л.Н. Лыковой. В ее исследовании изучается изменение структуры валового внутреннего продукта с точки зрения того потенциала налогообложения, который она представляет в каждый конкретный момент времени. Автором приводится структура ВВП России с 1991 по 2002 включительно и проводится анализ в соответствии с тезисом, что «различные составляющие как оплаты труда, так и валовой прибыли и валовых смешанных доходов имеют различный налоговый потенциал или налоговую отдачу»³. По мнению Л.Н. Лыковой, «в настоящее время действующая модель налоговой системы в качестве опорного элемента использует компоненты ВВП, доля которых либо имеет тенденцию к сокращению (собственно чистая прибыль), либо относительно постоянна с незначительной тенденцией к росту (оплата труда). Наиболее же динамично развивающийся элемент ВВП – чистый смешанный доход – наиболее слабо задействован в рамках действующей налоговой системы России»⁴.

Далее Л.Н. Лыкова исследует зависимость налоговых доходов бюджетной системы от отраслевой структуры ВВП. Согласно приведенной в монографии отраслевой структуры с 1989 по 2003 годы, автор констатирует сокращение доли машиностроения в ВВП (с 39% до 28%), сельского хозяйства (с 11% до 5%) и строительства (с 11% до 7%), незначительно транспорта и связи. Наибольший рост доли в ВВП имеет торговля и общественное питание (с 5% до 23%). Автор также акцентирует внимание на росте доли рыночных услуг в ВВП (транспорт, связь, торговля и общественное питание, здравоохранение, образование, культура и

¹ Работа выполнена при поддержке Российского гуманитарного научного фонда, проект № 08-02-00252а

² Васильева А.А., Гурвич Е.Т., Субботин Б. «Экономический анализ налоговой реформы». Вопросы экономики, 2003. №6

³ Лыкова Л.Н. «Налоговая система России: общее и особенное». Институт экономики РАН. – М.: Наука, 2006. С. 289

⁴ Там же. С. 294

искусство) и отмечает, что с одной стороны - это «вполне закономерный и позитивный процесс, а с другой – существенно усложняет и сами налоговые механизмы, и процесс их администрирования»⁵.

С помощью расчета коэффициента налоговой нагрузки⁶ Л.Н. Лыкова показывает, что наибольшая налоговая нагрузка в 2003 году лежала на машиностроении (1,778) и связи (1,471), наименьшая – в торговле и общественном питании (0,722). Далее автор анализирует отраслевой налоговый потенциал с точки зрения структуры валовой добавленной стоимости: доли оплаты труда в добавленной стоимости, доли потребления основного капитала, доли чистой прибыли и чистых смешанных доходов. «Фактически наиболее значительный налоговый потенциал имеют отрасли с высокой долей чистой прибыли и чистых смешанных доходов»⁷. Чем выше доля потребления капитала и доля расходов на оплату труда, тем ниже отраслевой налоговый потенциал. Однако существует важное замечание: «чем выше доля амортизации, тем выше издержки, соответственно тем менее конкурентоспособна продукция. Поэтому увеличение амортизационных отчислений, несмотря на то, что это снижает налог на прибыль, далеко не всегда выгодно хозяйствующим субъектам»⁸.

С учетом теневой экономики налоговый пресс на добросовестных налогоплательщиков в промышленности повышается с 43% до 47% валовой добавленной стоимости, в сельском хозяйстве с 3,4% до 3,5%, в строительстве с 20,6% до 21,6%, на транспорте – с 21,3% до 25,2%, в торговле и общественном питании с 17,6% до 27,4%. Автор просит не воспринимать выше указанные данные как предложение усилить налоговую нагрузку на соответствующие элементы, а предлагает учитывать их для перераспределения налогового пресса с целью его возможного выравнивания.

Практически по всем основным параметрам, применяемым в исследовании Л.Н. Лыковой, наиболее привилегированное положение при налогообложении занимает торговля и общественное питание, наибольший налоговый пресс испытывает промышленность. К сожалению, автор не проводит разделение промышленности на добывающий и обрабатывающий сектора и не учитывает перемещение торгово-посреднической наценки в валовой добавленной стоимости из торговли в добывающую отрасль. Представляется, что в этом случае результаты были бы еще более достоверными.

Мы в полной мере разделяем мнение Л.Н. Лыковой, что «действующая в настоящее время российская налоговая система все еще не вполне соответствует структуре ВВП с точки зрения, как доходов, составляющих его, так и отраслевой структуры ВВП. ... Из этого объективно следует необходимость долгосрочной макроэкономической корректировки действующей налоговой системы в рамках следующих направлений. Во-первых, необходим более точный и дифференцированный учет элементов, составляющих смешанный доход. Это касается таких налогов, как налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, единые налоги для малого бизнеса. Во-вторых, участие сектора услуг в формировании доходов бюджетной

⁵ Там же. С. 297

⁶ Отношение доли отрасли в налоговых платежах к доли отрасли в ВВП. Л.Н. Лыкова отмечает, что хотя прямое сопоставление отраслевых данных из СНС с данными Федеральной службы по налогам и сборам не вполне корректно, ввиду несовпадения круга экономических агентов, относимых к соответствующим отраслям в СНС и в практике статистической и налоговой отчетности, оно может дать общее представление о соотношении налоговых нагрузок в отраслевом разрезе

⁷ Там же. С. 300

⁸ Там же. С. 303

системы должны быть более или менее адекватным его доле в валовом внутреннем продукте. Прежде всего, это относится к торговле и общественному питанию»⁹.

Не вызывает сомнения утверждение Л.Н. Лыковой, в российских условиях (при слабом развитии межотраслевой конкуренции, низком уровне развития финансовых рынков, обеспечивающих перелив капитала и инвестиционных ресурсов и т.д.) «попытки вести **унифицированную** налоговую систему приводят к обратному эффекту – существенной дифференциации последствий единого налогового режима между отраслями экономики. Чем дальше рынки конкретной страны от своего эффективного теоретического аналога, тем более существенные искажения могут возникать в рамках различных отраслей и сегментов экономики»¹⁰. Другими причинами высокой дифференциации отраслевой налоговой нагрузки являются: мощное лоббирование интересов некоторых отраслей в исполнительной и законодательной власти, макроэкономической спецификой, т.е. особенностью формирования в них добавленной стоимости.

Следует отметить, что принцип дифференцированного налогообложения применялся в советский период в конце 80-х годов, период развития полного хозрасчета и самофинансирования, при распределении прибыли. «Были дифференцированы нормативы платы за фонды, нормативы отчисления в бюджет, нормативы образования фондов экономического стимулирования. Причем эти нормативы не только дифференцировались по предприятиям, но и колебались по годам для одних и тех же предприятий. В результате коллективы различных предприятий за равные достижения получали различное вознаграждение...»¹¹. Автор отмечает, что после неоднократных выступлений в печати, были чисто арифметически усреднены нормативы отчислений в фонды экономического стимулирования, причем воспроизводственные параметры не учитывались вовсе. Иными словами, принципы финансового планирования применялись в условиях перехода к самофинансированию; все нововведения «укладывались в рамки» финансового плана предприятия, и не могли выступить стимуляторами экономического развития.

В порядке эксперимента, для предприятий Министерства химического машиностроения «нормативы платы за фонды были дифференцированы в зависимости от уровня рентабельности к фондам, а отчисления в бюджет взимались по нормативам, дифференцированным в зависимости от уровня рентабельности к себестоимости. Это обеспечило некоторую активизацию стимулирующего воздействия указанных платежей, что не происходило и не происходит при индивидуальных нормативах»¹². То есть для предприятий Минхиммаша сумма отчислений в бюджет зависела от прибыли и рентабельности продукции. В условиях планового ведения хозяйства фактическая рентабельность имела иной экономический смысл: она практически не зависела от деятельности предприятия, а приближалась к уровню установленного предприятию норматива рентабельности в цене. По мнению Л.Н. Лыковой, «хотя принцип, положенный в основу дифференциации нормативов для предприятий Минхиммаша, спорный, фактическая реализация единого подхода ко всем предприятиям заслуживает положительной оценки. Вариант последовательного проведения нормативного метода распределения прибыли (доходов) хозрасчетного предприятия, по существу, на основе единой ставки и льгот по уровню рентабельности продукции (к себестоимости) представляет собой шаг в сторону перехода к налоговым методам распределения

⁹ Там же. С. 307

¹⁰ Там же. С.309

¹¹ Лыкова Л.Н. «От нормативов к налогообложению (распределение доходов предприятий)». М.: Наука, 1991. С. 46

¹² Там же

доходов, адекватным рынку»¹³. На основе анализа предложений в области налогообложения, представленных в двух монографиях Л.Н. Лыковой, написанных в разное время для различных экономических условий, вывод однозначен: при формировании налоговой системы необходимо учитывать способ ведения хозяйства: то, что применимо при плане, не работает в рыночных условиях.

В работе¹⁴ анализируются изменения, происходящие в настоящее время в сфере налогообложения, некоторые из них заслуживают пристального внимания. Например, автор рассматривает возможность введения налога с продаж одновременно или параллельно с налогом на добавленную стоимость – предложение, которое довольно широко обсуждается в последнее время. И.В. Караваева считает такое мероприятие нецелесообразным ввиду следующих причин: 1) неудачный опыт введения в 1991 и 1998 годах; 2) сходная база налогообложения, что ведет к дополнительному росту цен и, как следствие, снижению жизненного уровня населения; 3) введение налога с продаж взамен НДС в России противоречит практике стран Евросоюза, где действует этот унифицированный налог. По нашему мнению, бездумное копирование зарубежной системы налогообложения без учета национальных особенностей и экономических условий развития страны приводит как раз к такому результату, каким и является существующая российская налоговая система. В нашей стране, во времена введения налога с продаж, он и НДС всегда существовали параллельно, усугубляя инфляцию и приводя к каскадному эффекту, что вообще противоречит экономической логике. В настоящее время одновременно эти налоги никто вводить не собирается, а в научной литературе присутствует достаточно математически и экономически обоснованных предложений по введению налога с продаж, тем более что накоплен серьезный логистический опыт, который не только способен предотвратить ценовое «наслоение», но и затронуть интересы посредников, искусственно создающих цепочки движения товарных стоимостей, тем самым, увеличивая цены.

Не вызывает сомнения утверждение И.В. Караваевой, что «в российском налоговом законодательстве до сих пор не сложилось четкого подхода к общему пониманию и видовому содержанию инвестиционных налоговых льгот, отсутствует развернутая классификация видов налогового льготирования. Наряду с изменением массы налоговых начислений, манипуляций способами и формами обложения, **дифференциацией ставок налогов**, изменением сферы их распространения и системой налоговых трансфертов, налоговое льготирование является одним из основных инструментов государственного налогового регулирования. ... Механизм налогообложения прибыли предприятий должен включать в себя элементы льготирования всей собственной прибыли, инвестируемой на расширение и техническую реконструкцию производства»¹⁵.

Представляется целесообразным предложение И.В. Караваевой о восстановлении прогрессивной системы ставок при взимании налога с доходов граждан с одновременным уменьшением совокупной налоговой нагрузки на фонд оплаты труда за счет снижения суммарных отчислений в страховые социальные фонды. Автор указывает на необходимость дифференциации величины социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов, которые должны быть сопоставимыми с уровнем получаемых доходов налогоплательщиками. Безусловно, новаторским является предложение об изменении объекта налогообложения подоходным налогом: «не доход отдельного физического лица, а доход семьи, поскольку это позволит через налог осуществлять финансовую поддержку семьи, стимулировать ее рост. Подобная

¹³ Там же. С. 47

¹⁴ Караваева И.В. «О тенденциях изменений в налоговой сфере». Финансы, № 5, 2008

¹⁵ Там же. С. 37

практика существует во Франции, Германии, Великобритании, других европейских государствах, США и Канаде»¹⁶. По мнению автора, в качестве налогооблагаемой базы подоходного налога необходимо использовать не абсолютный доход, а следующие виды потребительских бюджетов, рассчитываемых во Всероссийском центре уровня жизни: «прожиточный минимум семьи» (ПМ), поддерживающий здоровье человека и его жизнедеятельность на физиологически необходимом уровне; «минимальный потребительский бюджет семьи» (МПБ), который позволяет менять гардероб, прибегать к различным услугам, откладывать на отдых; «бюджет высокого достатка» (БВД), который обеспечивает рациональное питание, широкое приобретение товаров и услуг, высокий уровень сбережений. Соотношения между бюджетами таковы: ПМ = 1, МПБ = от 2 до 3 ПМ, БВД = от 3 до 7 ПМ. И.В. Караваева считает, что бюджет семьи свыше 7 ПМ следует рассматривать как бюджет семьи полного достатка.

Представляют научный интерес в области налогообложения работы А.А. Васильевой и Е.Т. Гурвича, Н.Н. Михеевой, М. Соколова; построение двухпараметрической модели совокупной налоговой нагрузки А.В. Игнатовым. Выводы авторов весьма красноречивы: «Проводимые в последние годы налоговые реформы привели к частичному перераспределению налоговой нагрузки в нефтегазовый сектор, однако для ресурсного сектора в целом налоговая нагрузка не отличается существенно от нагрузки на обрабатывающий сектор и не создает приоритетных условий для его развития»¹⁷. «Проведенная реформа несколько снизила общую нагрузку на капитал, сделав капиталовложения более привлекательными. Она также частично сгладила разрыв между инвестиционной привлекательностью сырьевого и несырьевого секторов. Однако последствием значительной части реформ стало не стимулирование экономического роста, а лишь уменьшение доли ВВП, перераспределяемой через бюджет»¹⁸. «В целом, оценивая результаты последней налоговой реформы в России (1999-2002 гг.), можно сказать, что, за исключением упорядочения налогообложения и улучшения налогового администрирования, позволивших заметно повысить собираемость налогов, она не решила многих серьезных проблем, которые изначально были присущи налоговой системе, введенной в стране в начале 1990-гг. По-прежнему в большинстве отраслей налоговая нагрузка на производителей составляет 70-100% по отношению к прибыли. И выживают только те производства, которые поставляют продукцию на экспорт, имеют дело с наличными деньгами и у которых оборачиваемость денежных средств значительно превышает среднеотраслевые показатели. А такие отрасли как легкая промышленность, машиностроение и металлообработка, продолжают деградировать»¹⁹. Двухпараметрическая модель совокупной налоговой нагрузки, построенная А.В. Игнатовым с учетом четырех основных налогов: налог на добавленную стоимость (НДС), налог на доходы физических лиц (НДФЛ), единый социальный налог (ЕСН), налог на прибыль (НП), доказала, что разброс налоговой нагрузки в экономике «поистине астрономический» и «составляет ориентировочно от 10 до 50 копеек на 1,18 руб. брутто-выручки»²⁰.

¹⁶ Там же. С. 38

¹⁷ Михеева Н.Н. «Ресурсный сектор российской экономики: масштабы и межотраслевые взаимодействия». Проблемы прогнозирования, 2006. № 2. С. 54

¹⁸ Васильева А.А., Гурвич Е.Т. «Отраслевая структура российской налоговой системы». Проблемы прогнозирования, 2005. № 3. С. 115

¹⁹ Соколов М. «Налоговая нагрузка и ее регулирование». Экономист, №3, 2008. С. 60-62

²⁰ Игнатов А.В. «Справедливость налогообложения – фактор экономического». ЭКО, 2005 г. № 2. С. 26

Поскольку «великое зло налогового обложения заключается не столько в том, что оно падает на те или другие объекты, сколько в его действии, взятом в целом»²¹, особое место в научной литературе занимает расчет совокупной отраслевой налоговой нагрузки, в т.ч. с учетом воздействия многочисленных налоговых реформ.

- После реформы 2001 г. совокупная налоговая нагрузка снизилась во всех отраслях, кроме топливной, с 30-40% добавленной стоимости в 2000 г. до 25-30% в 2003 г. Меньшее, чем в других отраслях, снижение налогового бремени в машиностроении, электроэнергетике и промышленности строительных материалов объясняется тем, что в них произошло самое сильное (с учетом сдвигов в структуре налоговых баз) снижение нагрузки на капитал, наличием существенной ранее накопленной налоговой задолженности.²²

- В условиях построения НДС по типу налога на потребление относительный выигрыш имеют отрасли с наиболее значительными объемами инвестиций. ... Большой объем инвестиций в основной капитал традиционно приходится на такие отрасли как нефтедобывающая промышленность и транспорт – 13 и 18% соответственно по итогам 2003 г, в то время как на машиностроение приходится около 3%²³.

- Основным источником снижения налогов в большинстве отраслей стало сокращение налогов на предпринимателей (за счет снижения налога на прибыль и отмены оборотных налогов). Однако при этом повысились налоги на использование природных ресурсов и во многом на потребление. В первом случае это связано с переносом налогового бремени в ходе реформы на сырьевой сектор, во втором - с расширением базы таких налогов из-за сдвигов в структуре экономике. В частности, удельный вес потребления домашних хозяйств в ВВП возрос с 45% в 2000 г. до 49% в 2003 г.²⁴

- Налоговая реформа сохранила в неизменном виде «плоскость» налоговых ставок для основной массы налогоплательщиков, независимо от капиталоемкости и материалоемкости производства, от доли живого труда в общих затратах производства, от оборачиваемости оборотных средств, от условий разработки природных ресурсов²⁵.

- Доля налогов на продукты наиболее высока в обрабатывающем секторе экономики, где основным налогом является НДС, а в ресурсном свыше 40% всех поступлений от налогов на продукты дают экспортные пошлины, около 36% - акцизы²⁶.

- Налогоплательщики различаются и по доле фонда оплаты труда и по доле материальных затрат в нетто-выручке. Это означает, что наименьшую налоговую нагрузку испытывают отрасли с низкой долей заработной платы и, наоборот, с высокой долей материальных затрат: нефте- и газодобыча, энергетика, черная и цветная металлургия, другие добывающие отрасли.... Отрасли с высокой долей заработной платы и низкой долей материальных затрат: ЖКХ, транспорт, строительство, машиностроение, отрасли высоких технологий, легкая и пищевая промышленность – испытывают уже не налоговую нагрузку, а самый настоящий налоговый пресс. ... Таким образом, и НДС, и ЕСН в силу их зависимости от отраслевой специфики нетто-выручки, оказывают негативное влияние на экономику в целом, давая одним отраслям

²¹ Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. С. 130-131

²² Васильева А.А., Гурвич Е.Т. «Отраслевая структура российской налоговой системы». Проблемы прогнозирования, 2005. №3. С. 110

²³ Лыкова Л.Н. «Налоговая система России: общее и особенное». Институт экономики РАН. – М.: Наука, 2006. С. 313

²⁴ Там же. С. 111

²⁵ Соколов М. «Налоговая нагрузка и ее регулирование». Экономист, №3, 2008. С. 62

²⁶ Михеева Н.Н. «Ресурсный сектор российской экономики: масштабы и межотраслевые взаимодействия». Проблемы прогнозирования, 2006. №2. С. 50

(ТЭК и первичная переработка) односторонние налоговые преимущества за счет других отраслей (машиностроение, строительство, транспорт, ЖКХ, сфера услуг, высокие технологии). Отсюда уродливые деформации в экономике: последние 12 лет – наглядное тому подтверждение²⁷.

Особое место в научной литературе занимают математические расчеты в области налогообложения, поскольку эта сфера легко поддается описанию и аналитике различными математическими способами. Например, в работе²⁸ автором рассматриваются два класса методов оценки эффективности государственной фискальной политики: эконометрические и аналитические (трехпараметрический и двухпараметрический методы), проведен их сравнительный анализ. По мнению Е.В. Балацкого, фактическое налоговое бремя в российской экономике переходного периода (1990-1998 гг.) было чрезмерным, незначительные отдельные налоговые послабления в отдельные годы не меняли пессимистической картины; разработанный им двухпараметрический метод может быть распространен на конкретные налоги. Например, можно построить динамические ряды валовой добавленной стоимости, налога на нее, а затем, по описанному алгоритму установить связь между ними. Такие детализированные расчеты помогли бы определить более рациональную фискальную политику²⁹.

В работе³⁰ изложена методика оценки уровня предельно допустимого налогового бремени для юридических лиц, при котором хозяйственная структура может осуществлять расширенное воспроизводство. Исследование базируется на утверждении, что увеличение налогового бремени ведет к снижению нормы прибыли, поэтому на 1 этапе автор предлагает определить минимальный уровень нормы прибыли, при котором предприятие сможет если не расширять свою деятельность, то хотя бы поддерживать ее масштабы как в предыдущий период. В работе выведена формула минимального уровня нормы прибыли, при котором возможно поддержание простого воспроизводства как для предприятия, имеющего основные фонды, так и для «бесфондовой фирмы»; коэффициент θ – относительный показатель совокупного налогового бремени, который зависит от структуры затрат фондоемкости и прибыльности производства, скорости износа основного капитала и темпа роста выпускаемой продукции; коэффициент θ^* – предельно допустимый уровень совокупного налогового бремени. Иными словами, при $\theta < \theta^*$ – экономика переживает экономический рост, при $\theta > \theta^*$ – экономика находится в рецессии. Далее Е.В. Балацкий выводит формулу номинальной ставки налогового бремени μ , показывающей сколько налогов предприятие должно заплатить. Для оценки истинного масштаба налоговых выплат он предлагает использовать фактическую ставку налогового бремени η ³¹, информация для расчета которой содержится в официальной статистике. Далее необходимо сравнить предельное и номинальное налоговое бремя. Если $\theta^* > \mu$, налоговый пресс нормальный, если наоборот, фискальное давление слишком высоко. Далее сравниваются показатели μ и η , после чего можно оценить фискальную эффективность налоговой системы, т.е. какова собираемость налогов. Если μ и η сильно различаются, можно утверждать о высокой степени уклонения от налогов. В предлагаемой Е.В. Балацким модели, θ^* , μ и η – «первичные» показатели, коэффициент

²⁷ Игнатов А.В. «Справедливость налогообложения – фактор экономический». ЭКО, 2005 г. № 2. С. 26

²⁸ Балацкий Е.В. «Эффективность фискальной политики государства». Проблемы прогнозирования, № 5, 2000

²⁹ Там же. С. 43-44

³⁰ Балацкий Е.В. «Воспроизводственный цикл и налоговое бремя». Экономика и математические методы, №1, том 36, 2000

³¹ Определяется как отношение фактических налоговых поступлений от юридических лиц (все налоговые поступления минус подоходный налог, выплачиваемый физическими лицами) к добавленной стоимости

налогового прессинга – V и коэффициент собираемости налогов – U – «вторичные»³². Проведенное исследование позволило сделать весьма противоречивый вывод: ставки системы налогообложения (до 2000 г.) находятся в области допустимых значений, вместе с тем предприятия несут запредельное налоговое бремя. Парадоксальность ситуации автор объясняет несовершенством российской схемы изъятия налогов. «Без изменения механизма уплаты налогов любые манипуляции с уровнем налоговых ставок будут бессмысленны и не дадут практически никакого положительного результата»³³.

В работе³⁴ автор, опираясь на объективно существующие формально-математические зависимости между изучаемыми экономическими переменными, производит расчеты с использованием статистических данных, близких к реальным, в целях изучения влияния налоговых ставок на прибыльность хозяйственной деятельности юридических лиц, на производственную активность фирм (соответственно, на темпы экономического роста), на динамику накопления основного капитала, на величину фискальных сборов. По нашему мнению, исследование, проведенное в 1999 году актуально и в настоящее время, поскольку кардинальных изменений при исчислении налога на имущество не произошло (1999 г. – налоговая база - среднегодовая стоимость основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, находящихся на балансе плательщика (остаточная стоимость), ставка 2,0%; 2007 г. – налоговая база - среднегодовая стоимость имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, ставка 2,2%; 2008 г. – налоговая база - среднегодовая стоимость имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, за исключением имущества, переданного в доверительное управление и приобретенного в рамках договора доверительного управления в соответствии со статьей 378 НК РФ, ставка 2,2%),³⁵ а выявление его влияние на функционирование предприятий представляет серьезный научный интерес. Е.В. Балацкий отмечает, что «при заданных производственных и фискальных параметрах безубыточное функционирование фирмы возможно только при строго определенной стратегии развития, выражающейся в конкретных темпах роста объема добавленной стоимости»³⁶ и выводит формулу расчета критического индекса роста производства j^* , из которой становится понятна роль налога на имущество при регулировании деловой активности предприятия: «с одной стороны, он подстегивает экономический рост, а с другой – подрывает финансовые возможности предприятий. Оказывая стимулирующее влияние на передовые хозяйственные структуры, он приносит в жертву слабые, статичные фирмы»³⁷. Автором математически обосновано, что для получения прибыли в условиях

³² $V = \mu/\theta^*$, при $V > 100\%$ - прессинг чрезмерен; $U = \eta/\mu$, при эмпирически определенном «нормальном уровне» U^* , если $U < U^*$, существуют сбои в фискальной системе, проявляющиеся в недостатке бюджетных сборов

³³ Балацкий Е.В. «Воспроизводственный цикл и налоговое бремя». Экономика и математические методы, №1, том 36, 2000. С. 14

³⁴ Балацкий Е.В. «Налог на имущество предприятия и накопление основного капитала». Мировая экономика и международные отношения, №3, 1999

³⁵ 1999 г. - Ст. 2, 3, 6 Закона об имуществе предприятий, № 2030-1, от 13 декабря 1991 г. (в ред. Законов РФ от 16.07.92 N 3317-1, от 22.12.92 N 4178-1, от 06.03.93 N 4618-1, от 03.06.93 N 5093-1; Федеральных законов от 11.11.94 N 37-ФЗ, от 25.04.95 N 62-ФЗ, от 23.06.95 N 94-ФЗ, от 22.08.95 N 151-ФЗ, от 08.01.98 N 1-ФЗ, от 10.02.99 N 32-ФЗ); 2007 г. – ст. 374, 375, 378, 380 НК РФ, часть вторая, №117-ФЗ от 5 августа 2000 г. (в ред. Федеральных законов от 05.08.2000 N 118-ФЗ, ..., от 30.12.2006 N 268-ФЗ). В 2008 году по сравнению с 2007 годом изменения произошли только в пункте 1 статьи 274 НК РФ.

³⁶ Там же. С. 87

³⁷ Там же

2%-ного налога на имущество (ставка 1999 г.), предприятие должно расширить производство примерно на 5%.

Поскольку динамика накопления капитала предприятия в значительной степени зависит от налоговой нагрузки, Е.В. Балацкий выводит формулу критической ставки налога на имущество λ^* , при которой имеет место простое воспроизводство. При 2%-ной величине налога на имущество (ставка 1999 г.) и при $m=0,8$ (наиболее типичное значение доли прибыли, направляемой на инвестиционные нужды), темп прироста основного капитала $\gamma=-0,4\%$. Иными словами, действующая в тот период ставка налога на имущество не позволяла предприятию перейти к расширению основного капитала и увеличению объемов производства, т.е. способствовала сохранению рецессии производства. Автор рассчитал оптимальную ставку налога на имущества, которая помогла бы перейти предприятиям к расширенному воспроизводству: $\lambda^*=1,6\%$.³⁸ Увеличение ставки налога на имущество является источником цикличности и экономической нестабильности.

В статье³⁹ излагается теория инвестиционных ожиданий, в рамках которой авторами строятся и исследуются модели поведения инвестора в реальном секторе в условиях риска и неопределенности. Особенно интересным с точки зрения данного исследования является то, что в предложенных моделях детально учитываются особенности российской системы налогообложения промышленных предприятий, анализируется опыт налоговых реформ в странах Восточной Европы и СНГ. Также с помощью этих моделей изучаются налоговые механизмы привлечения инвестиций: налоговые каникулы, снижение налоговых ставок, ускоренная амортизация.

В указанной работе авторы проводят сравнительный математический анализ эффективности налоговых каникул, назначаемых в соответствии с 2 принципами: каникулы детерминированной длительности⁴⁰ и каникулы, основанные на сроке окупаемости начальных инвестиций⁴¹. По мнению авторов, «использование обычного срока окупаемости в качестве налоговых каникул ведет в большинстве случаев к занижению ожидаемых налоговых поступлений от создаваемых предприятий в региональный бюджет. Для ... такого бюджета самыми эффективными будут оптимальные налоговые каникулы, основанные на модифицированном сроке окупаемости. Они, в частности, на 10-20% эффективнее оптимальных детерминированных налоговых каникул. ... Для федерального бюджета и инвестора наиболее эффективными будут налоговые каникулы, связанные с обычным сроком окупаемости.... Оптимальные налоговые каникулы, основанные на модифицированном сроке окупаемости, стимулируют более ранний приход инвестора, чем оптимальные детерминированные каникулы»⁴².

По мнению В.И. Аркина и А.Д. Сластникова, задача регионов по привлечению инвесторов сводится к применению ими оптимальной амортизационной политики.⁴³ Расчеты авторов позволили сделать им следующий вывод: «оптимальная амортизация

³⁸ Там же. С. 88

³⁹ Аркин В.И., Сластников А.Д. «Инвестиционные ожидания, стимулирование инвестиций и налоговые реформы». Экономика и математические методы, №2, том 43, 2007. С.76-100

⁴⁰ Полное освобождение от налога на прибыль вновь созданных предприятий на 3 года (Налоговый кодекс РФ, льгота действовала до 2002 года) или наличие к предприятию дополнительных требований: тип отраслевой направленности, доля иностранного капитала и т.д.

⁴¹ Длительность налоговых каникул определяется сроком окупаемости проекта

⁴² Аркин В.И., Сластников А.Д. «Инвестиционные ожидания, стимулирование инвестиций и налоговые реформы». Экономика и математические методы, №2, том 43, 2007. С.87

⁴³ Среди всех допустимых (находящихся в распоряжении региона) амортизационных политик, регион выбирает ту, которая максимизирует региональный бюджетный эффект, т.е. ожидаемые приведенные налоговые поступления в региональный бюджет от будущего предприятия

способна принести значительный эффект (с точки зрения федерального бюджета и инвестора) для инвестиционных проектов, отличающихся: 1) высокой долей активных фондов; 2) «умеренной» трудоемкостью; 3) не очень большой волатильностью. Для таких проектов оптимальная амортизация обладает и стимулирующим эффектом для инвестора, заставляя его начинать инвестирование раньше. В других случаях эффект от оптимальной нормы амортизации (на уровне федерального бюджета и инвестора) может быть не выражен вообще»⁴⁴.

В указанной работе также рассмотрены отрицательные эффекты совместного влияния амортизации и налоговых каникул на инвестиционную активность, т.е. увеличение нормы амортизации не всегда стимулирует инвестора при наличии налоговых каникул; проблема компенсации риска с помощью налоговых механизмов. Авторы математически обосновали вывод, что «при достаточно больших рисках никакими налоговыми льготами невозможно привлечь инвестора в рискованную экономику. ... Амортизация имеет на порядок меньшие возможности для компенсации риска, чем механизмы снижения ставки налога на прибыль и налоговые каникулы»⁴⁵.

Особое внимание авторами уделяется модельному анализу российских налоговых реформ 2002-2005 годов и их влиянию на изменение инвестиционного климата. Так, дальнейшее снижение существующей ставки налога на прибыль (24%) «может принести дополнительные налоговые поступления в консолидированный бюджет лишь для проектов с малой волатильностью и не очень высоким темпом роста добавленной стоимости. ... Для «высоковолатильных» проектов снижение налоговой ставки ведет только к уменьшению налоговых поступлений».⁴⁶ «Эффекты от снижения ставок НДС существенным образом связаны с политикой возврата НДС на товары и услуги, необходимые для создания предприятия. При строгом соблюдении существующего законодательства, предусматривающего полный возврат НДС на капитальные вложения по окончании периода их освоения, в федеральный бюджет будет поступать меньше налогов, а в региональный бюджет – больше. При этом дальнейшее снижение ставки до 15% не принесет большого эффекта для региона, а лишь увеличит недобор в федеральный бюджет. Одновременный выигрыш для бюджетов обоих уровней может наступить лишь в условиях отказа от возврата НДС»⁴⁷. Дальнейшее снижение существующей ставки ЕНС (26%) может принести дополнительные поступления в бюджет в основном для проектов с большой трудоемкостью и малой долей активных фондов независимо от темпов роста и волатильности проекта»⁴⁸.

В работе⁴⁹ анализируется возможность снижения налоговой нагрузки на оплату труда с помощью расчета достоверных показателей налогового бремени (уменьшение ставок ЕСН, НДФЛ, НДС по отдельности или в различных комбинациях) семи⁵⁰ значимых проектов, представленных в печатных или электронных СМИ. Сравнивая все гипотетические налоговые системы с действующей на основе исчисленных им ПСН

⁴⁴ Аркин В.И., Слестников А.Д. «Инвестиционные ожидания, стимулирование инвестиций и налоговые реформы». Экономика и математические методы, №2, том 43, 2007. С.89

⁴⁵ Там же. С. 92

⁴⁶ Там же. С.96

⁴⁷ Там же. С. 97

⁴⁸ Там же

⁴⁹ Петров Ю.А. «Сравнение проектов реформирования налоговой системы на основе моделей полных ставок налогообложения оплаты труда». Российский экономический журнал. № 3-4, 2008

⁵⁰ Там же. С. 37. Проект I предполагает лишь снижение до 13% НДС; проект II предполагает лишь снижение до 16% НДС; проект III - снижение до 13% ставки НДС и до 18% максимальной ставки ЕСН; проект IV – снижение обеих ставок до 13%; проект V ставка НДС снижается до 13%, ставка ЕСН до 15; проект VI – НДС на уровне 10%, единая ставка ЕСН на уровне 11%; проект VII – как и VI, только с упразднением стандартных вычетов из облагаемого дохода

(ИПСН и ППСН),⁵¹ Ю.А. Петров указывает на наличие недостатков практически у каждого из рассмотренных вариантов. Следует отметить оригинальность и новаторство подхода автора. Однако по нашему мнению, повышение эффективности российской налоговой системы кроется не в банальном снижении налоговых ставок, а в преодолении ее **унифицированности**, т.е. необходим учет финансово-экономических показателей деятельности и отраслевых особенностей секторов экономики.

В работе⁵² дается объективная характеристика российской налоговой системы с 1992 г. по настоящее время. В начале 90-х годов, по мнению автора, основными недостатками системы налогообложения являлись: высокие ставки по основным налогам, обилие всевозможных льгот, двойное налогообложение одних и тех же факторов производства. М. Соколов считает, что с введением НДС, наряду с налогом на прибыль и социальными платежами (далее ЕСН), прибыль и заработная плата стали подвергаться налогообложению 2 раза: второй – как элементы валовой добавленной стоимости. Амортизация также является элементом добавленной стоимости, при начислении НДС не вычитается из нее, что противоречит всем экономическим правилам. Расчеты автора показали, что в случае выплаты трех основных налогов (НДС, ЕСН, налог на прибыль), их налоговая нагрузка в 1995 году по отношению к валовой прибыли (при предположении одинаковой для всех отраслей нормы прибыли, равной 20%), превышает 100% в отраслях, где в составе затрат велика доля заработной платы (машиностроение, угольная и легкая промышленность). Аналогичные расчеты автора на основе данных 2003 года (с учетом снижения налоговых ставок) так же показывают «запредельность» налоговой нагрузки по большинству отраслей. По мнению М. Соколова, ослабление налоговой нагрузки произошло вообще не за счет снижения налоговых ставок, а за счет сокращения доли заработной платы в общих издержках производства (увеличение выплат «в конвертах»).

Другой важной причиной неэффективности налогообложения России автор вполне справедливо считает ее унифицированность для всех субъектов хозяйствования. «Данный порядок якобы создает равные условия для всех ее субъектов, что позволяет отказаться от сложной системы налогообложения. На самом деле это довольно примитивный, упрощенный подход к налогообложению, идущий от идеологии, что конкуренция и рынок расставят все по своим местам. Как можно в условиях двойного налогообложения заработной платы и прибыли при одних и тех же налоговых ставках равнять, например, угольную промышленность с пищевой отраслью и торговлей?»⁵³.

Автор подвергает резкой критике утверждение, что налоговые льготы тормозят технический прогресс. «Во всех странах мира, заботящихся о своем экономическом развитии, налогооблагаемая прибыль сокращается на сумму расходов по НИОКР. Кроме того, в виде поощрения дополнительно к этому налогооблагаемая прибыль еще может быть уменьшена на 25-30% общей суммы затрат на эти цели, а если у компании нет прибыли, некоторые государства субсидируют из бюджета эти расходы в размере 8-15%»⁵⁴. М. Соколов предлагает сохранить налоговые льготы целевого назначения,

⁵¹ ПСН – полные ставки налогообложения факторных доходов, рассчитываемые с помощью модельного алгоритма, разработанного Ю.А. Петровым. ИПСН и ППСН – виды показателей ПСН, являющиеся функциями факторных доходов. ИПСН – интегральная полная ставка налогообложения факторного дохода – процентное выражение уплаченной в виде налогов, части добавленной стоимости, связанной с этим доходом. ППСН – приростная полная ставка налогообложения – выраженное в процентах отношение прироста суммы уплачиваемых работодателем и работником налогов к вызвавшему этот прирост увеличению факторного дохода

⁵² Соколов М. «Налоговая нагрузка и ее регулирование». Экономист, № 3, 2008

⁵³ Там же. С. 57

⁵⁴ Там же. С.59

стимулирующие целевые инвестиции, внедрение новых технологий, развитие наукоемких отраслей.

Нельзя не согласиться с мнением автора, что единые ставки налогообложения могут применяться только к однотипным высокотехническим отраслям, а в России сохранение унифицированности ставок для обрабатывающих отраслей с низкой производительностью труда и технической оснащенностью «обрекает нашу страну на дальнейшее ее развитие как сырьевой державы.... При единообразном подходе ко всем налогоплательщикам при колоссальном различии среди них в условиях и особенностях производства и реализации продукции само государство толкает многих из них к укрывательству доходов, к уклонению от налогообложения»⁵⁵.

Особого уважения заслуживает утверждение М. Соколова об усилении влияния государства при проведении налоговой и инвестиционной политики. Например, стимулирование инвестиций посредством применения инвестиционного налогового кредита. Такая налоговая политика в 1990-х годах США в совокупности с усилением влияния государства по интенсификации научных исследований, совершенствовании технологических процессов, повышением качества кадрового состава вызвала подъем производительности труда в 3 раза⁵⁶.

В работе⁵⁷ утверждается, что «инвестиции в производительность труда, налогооблагаемая база, бюджет – звенья одной цепи».⁵⁸ В. Новосельский указывает ряд недостатков российской налоговой системы, которые не вызывают сомнения: превалирование фискальной функции над стимулирующей; высокие ставки отдельных налогов (НДС); неравномерность распределения налоговой нагрузки по отраслям и видам экономической деятельности; отсутствие четких принципов и критерия предоставления льгот; занижение доли амортизационных отчислений в себестоимости продукции вследствие очевидной недооценки стоимости основных фондов.

На примере российского машиностроения автор рассматривает последствия длительного недоинвестирования данной отрасли. По его мнению, налоговое регулирование – важнейшая составляющая государственной политики, с помощью которой можно способствовать более интенсивному развитию обрабатывающих отраслей. Для этого он предлагает провести углубленное исследование уровня налоговой нагрузки по видам ресурсов (трудовых, природных, капитальных, финансовых), что позволит выявить зоны неэффективного налогообложения. В. Новосельский утверждает: «Уровень налоговой нагрузки часто оценивают в пределах 32-35% ВВП. Это не запредельная величина, если применяются передовые технологии, обеспечивающие низкую ресурсоемкость производства, высокую производительность труда и качество продукции. В других же случаях, когда производство обременено массой организационных и технических проблем, когда окупаемость затрат измеряется многими годами, когда на счету каждый рубль, тяжела любая нагрузка»⁵⁹.

В работе⁶⁰ рассмотрена специфика и функции, выполняемые НДС в российской экономике, эффективность льгот по налогу, произведено сравнение практики взимания НДС в России и за рубежом. В частности, автор отмечает, что «НДС оказывает неодинаковое воздействие на различные отрасли экономики. Чем больше доля материальных затрат и доля работ и услуг сторонних организаций в совокупной стоимости произведенных предприятием товаров, тем меньшая сумма его оборота

⁵⁵ Там же. С.62

⁵⁶ Там же. С. 60

⁵⁷ Новосельский В. «Налоговые факторы государственного регулирования». Экономист, № 5, 2007

⁵⁸ Там же. С. 18

⁵⁹ Там же. С.19

⁶⁰ Сидорова Н.И. «Специфика и функции НДС». Финансы, № 2, 2008

будет облагаться налогом. В менее выгодных условиях находятся трудоемкие отрасли экономики с высокой долей чистой продукции в валовом обороте»⁶¹. На наш взгляд, в цитате указано свойство налога, достаточно часто приводимое в научной литературе. Однако расчет индикаторов эффективности НДС, выполненный в отраслевом разрезе, позволяет утверждать, что выше приведенное утверждение не всегда верно⁶².

В работе Н.И. Сидоровой осуществлен подробный анализ механизма исчисления НДС для расчетов с бюджетом, который предполагает 2 варианта: 1) определение добавленной стоимости методом сложения или вычитания, затем исчисление НДС как процентной доли по соответствующей ставке от налоговой базы; 2) налоговый кредит, т.е. исчисление НДС по реализованным товарам как процентная доля от их стоимости, вычет из него НДС по приобретенным товарам, определяемым по счетам-фактурам поставщиков. Автор указывает ряд преимуществ последнего варианта: низкая трудоемкость и простота исчисления; небольшая продолжительность налогового периода (месяц или квартал), что делает постоянными поступления в бюджет (при первом способе исчисления добавленной стоимости требуется годичный налоговый период); наглядно показывается, фактическим налогоплательщиком является конечный потребитель. Собственно добавленная стоимость при этом не считается, в бюджет перечисляется разница между НДС от реализации товаров и услуг и НДС от приобретения товаров и услуг, затраченных на производство продукции.

Наиболее интересным моментом в работе является тот факт, что при возможном реформировании НДС, например, при переходе к первому варианту его исчисления, по мнению Н.И. Сидоровой, изменяется сущность НДС: «из косвенного налога он превращается в прямой, и его фактическими налогоплательщиками становятся организации, а не конечные потребители. Возникает вопрос о целесообразности взимания двух прямых налогов с организаций: налога на прибыль и налога на произведенную добавленную стоимость, одновременно возникает проблема перераспределения фискального бремени и собираемости налогов с организаций. Замена НДС на налог с продаж может вызвать рост цен и инфляцию при наличии многочисленных посредников. Кроме того, НДС по сравнению с налогом с продаж является нейтральным налогом для налогоплательщиков, т.к. применяются налоговые вычеты по приобретенным товарам, работам, услугам»⁶³.

Иными словами, позиция Н.И. Сидоровой по вопросу косвенного налогообложения в полной мере оправдывает действующую налоговую систему и разделяет мнение правительства. Следует отметить, что автор только одной работы из представительного массива научной литературы по указанной тематике пытается оправдать деятельность налоговых властей. По нашему мнению, эффективность косвенного налогообложения должна определяться не столько анализом нормативных документов в данной области и списываться на экономическую обстановку в стране (следствие проводимой государственной «экономической политики»), а опираться на анализ макроэкономических показателей и индикаторы, рассчитанные на основе данных официальной статистики, по видам экономической деятельности и в отраслевом разрезе⁶⁴.

⁶¹ Там же. С. 36

⁶² Сайфиева С.Н. «О возможностях использования дифференцированного косвенного налогообложения», Сборник научных трудов «Теория и практика институциональных преобразований в России». Выпуск № 12. М.: ЦЭМИ РАН, под редакцией д.э.н., проф. Б.А. Ернзкяна, 2008

⁶³ Там же. С.38-39

⁶⁴ Сайфиева С.Н. «О возможностях использования дифференцированного косвенного налогообложения», Сборник научных трудов «Теория и практика институциональных преобразований в России». Выпуск № 12. М.: ЦЭМИ РАН, под редакцией д.э.н., проф. Б.А. Ернзкяна, 2008. С. 136-144

В работе⁶⁵ рассмотрено и математически обосновано прямое и косвенное влияние НДС на равновесные состояния модели вертикальных межфирменных взаимодействий на олигополистических рынках. По мнению авторов, прямое влияние заключается в том, что рост ставки НДС приводит к росту значения цены конкурентного равновесия. Увеличение ставки НДС, с одной стороны, снижает предельную выручку каждой фирмы, что сокращает оптимальный выпуск и увеличивает цену промежуточного и конечного продукта. С другой стороны, рост ставки НДС способствует увеличению цены привлеченного капитала, вследствие того, что государство возмещает НДС по приобретенным ценностям только в конце отчетного периода, а расходы на ресурсы предприятия несут в начале периода, привлекая сторонние финансовые ресурсы. Поэтому при неразвитом финансовом рынке высокие ставки налогов ведут к росту издержек производства, цен, оказывая негативное влияние на общественное благосостояние. Косвенное влияние заключается в том, что высокие ставки НДС ведут к большей волатильности цен в экономике, поскольку даже незначительные изменения в стоимости ресурсов предприятия приводят к значительным колебаниям в ценах конечных продуктов⁶⁶.

Авторами выявлено противоречие между фискальной и антимонопольной политикой государства. Антимонопольная политика может вызвать снижение доходов государственного бюджета, потому что большой объем налоговых поступлений наблюдается в более конкурентных отраслях для оптимальной (с точки зрения государства) ставки налога; при малых значениях налоговой ставки нарушается справедливость и сокращаются бюджетные поступления. Общественное благосостояние увеличивается по мере приближения отраслей к совершенной конкуренции для любой ставки НДС. Поэтому с точки зрения общества, предпочтительно проведение государством антимонопольной политики⁶⁷.

О необходимости борьбы с монополизмом говорит и академик Н.Я. Петраков в интервью.⁶⁸ Здесь тематика «справедливости» российского налогообложения затронута косвенно, через критику бюджетной политики, смысл которой состоит в том, чтобы власть через налоги привлекала средств столько, чтобы хватило на здравоохранение, оборону, образование и т.д. Поскольку налогов в последнее время собиралось больше, чем правительство тратило на выше обозначенные цели, образовавшийся бюджетный профицит был потрачен не на нужды внутри страны, а вложен в ценные бумаги ипотечных корпораций США. «Тем самым обворовали тех, кто создал прибыль, которая могла быть вложена в производство и стимулировала бы технический прогресс. ... Деньги (Стабфонда) идут тем, кто плохо работал и оказался неэффективным в рыночной экономике. Полное нарушение не только экономической, но и человеческой логики»⁶⁹.

В статье⁷⁰ академик Н.Я. Петраков высказывается о российской системе налогообложения более категорично. «Налогообложение, резко превышающее по объему расходные статьи бюджета, является антирыночным, поскольку ограничивает возможности частного сектора к развитию, понуждает к сохранению высоких цен. В условиях финансового кризиса правительство должно объявить масштабные налоговые каникулы. Необходимо резко сократить ставку НДС и отменить все остальные налоги

⁶⁵ Лазарев И.А., Плещинский А.С. «Налогообложение добавленной стоимости: мезоэкономический анализ». Проблемы прогнозирования, № 4, 2007 С.133

⁶⁶ Там же. С.141

⁶⁷ Там же. С.144

⁶⁸ Петраков Н.Я. «Госмонополизм и коррупция усугубляют российский кризис». Российская Федерация сегодня, 21 ноября 2008

⁶⁹ Там же. С. 50

⁷⁰ Петраков Н.Я. «Россию втянули в авантюру». Деловой вторник, № 42 (675), 25 ноября 2008 г.

на предприятия. ... Антикризисное смягчение налоговой политики целесообразно ввести на 2009-2010 годы. За это время следует подготовить общественную налоговую реформу»⁷¹.

Следует отметить, что во многих научных работах содержится не только критический анализ действующей системы налогообложения, но и научно-обоснованные варианты ее реформирования или отдельных налогов. Например, А.В. Игнатов не только математически обосновал введение единого 15-ти процентного оборотного налога к нетто-выручке взамен четырех основных налогов: НДС, НДСЛ, ЕСН, НП, но предложил бухгалтерский алгоритм его взимания. Автор развенчивает миф о нежелательном свойстве оборотного налога – провоцировать ценовую спираль и утверждает, что «вредные побочные эффекты...- есть результат кипучей деятельности лобби тех отраслей, которым с точки зрения отраслевой структуры нетто-выручки выгодна нынешняя система налогообложения»⁷². По мнению, А.В. Игнатова, негативное влияние указанных четырех налогов на экономику имеет место и в тех странах, с которых мы «скопировали» систему налогообложения. Например, в Германии также действует система из четырех основных налогов, только, «в отличие от нашей экономики, наиболее выгодную с точки зрения отраслевой структуры нетто-выручки занимают не добывающие отрасли, а машиностроение. ... Результат подобного «симбиоза» соответствующий: машиностроение Германии традиционно на высоте, чего не скажешь о других отраслях»⁷³.

В работе⁷⁴ рассмотрена модель экономики, в которой постоянная ставка НДС изменена на ставку, прямо пропорциональную «внутренней»⁷⁵ рентабельности производства. В.Н. Бартенев математически обосновал, что «при постоянной ставке НДС экономическая система настроена на полную дискриминацию малорентабельных предприятий, ... поэтому ставка НДС должна зависеть от рентабельности»⁷⁶. По мнению автора, изменение налоговой схемы означает введение в систему производства и потребления отрицательной линейной обратной связи по рентабельности, что способствует формированию более эффективной и регулируемой экономики. Что получится при внедрении предложений В.Н. Бартенева: в экономике цены не растут, а падают с увеличением ставки НДС, порог рентабельности устраняется, поэтому малорентабельные предприятия могут работать по легальным финансовым схемам, становиться выгодным инвестировать не в посредническую деятельность, а в собственно производство; устойчивость рыночного равновесия повышается при всех уровнях рентабельности; становятся невыгодными схемы по сокрытию финансовых средств, уклонение от уплаты НДС; налоговая система упрощается и становится более эффективной.

В работе⁷⁷ отмечается, что в настоящее время наиболее полно реализована фискальная функция налога на прибыль; его регулирующая функция, осуществляемая

⁷¹ Там же.

⁷² Игнатов А.В. «Справедливость налогообложения – фактор экономический». ЭКО, 2005 г. № 2. С. 31-38

⁷³ Там же. С. 34-35

⁷⁴ Бартенев В.Н. «К эффективному регулированию экономики – через новую схему НДС». Секция экономики РАН, Институт экономики УрО РАН, Журнал экономической теории, № 4 (9), 2006. С. 117-133

⁷⁵ Параметр, не зависящий от размеров и типа производства: рентабельность β , связанная с величиной x соотношением $\beta = (S-E)/E = x - 1$, где $x = P/P_0$ (P – цена товара; P_0 – себестоимость), S – сумма продаж, E – сумма затрат, учитывая, что затраты, входящие в добавленную стоимость равны $E_0 = (1-y)/E$, тогда внутренняя рентабельность $\beta' = (S-E)/E_0 = (x-1)/(1-y)$

⁷⁶ Там же. С. 121

⁷⁷ Титов А.А. «Совершенствование механизма формирования налоговой базы и развитие регулирующей функции налога на прибыль организаций». Налоги, № 2, 2006

через систему налоговых ставок, которые могут различаться для разных категорий налогоплательщиков и предоставления льгот и тем самым стимулировать инвестиционную деятельность организаций – практически не работает. А.А. Титов указывает, что «в естественных условиях получение прибыли в различных отраслях экономики происходит неравномерно. Поэтому реформирование ставки налога на прибыль необходимо, во-первых, для выравнивания возможностей налогоплательщиков функционировать в рыночных условиях в рамках принципа справедливости налогообложения; во-вторых, для выполнения функции пополнения доходов бюджета»⁷⁸. От себя хотелось бы добавить: в-третьих, для развития стимулирующей и регулирующей функции налога на прибыль. Основой для исследования автора послужили расчеты средней эффективной ставки налога на прибыль (представляющие собой ту ставку, по которой уплачивается налог с учетом всех льгот) и отношение поступления налога на прибыль к прибыли организаций, выполненные Институтом экономики переходного периода.⁷⁹ Расчеты показали, что налогообложение прибыли различных отраслей экономики происходило неравномерно, поэтому применение единой ставки по налогу на прибыль ставит предприятия в неравные условия хозяйствования. Авторский подход дифференцированного определения ставок налога на прибыль для организаций различных отраслей основан на оценке основных показателей их деятельности, оказывающих влияние на формирование налоговой базы и поступления по налогу на прибыль организаций: индекс физического объема продукции (услуг), сальдированный финансовый результат, рентабельность продукции и капитала; доля прибыльных организаций в общем числе. А.А. Титов предлагает в зависимости от значения указанных показателей ранжировать отрасли по уровню потенциальных возможностей формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В работе⁸⁰ Алексеев А.В. рассматривает историю формирования российской налоговой системы, говорит о выполнении ею исключительно фискальной функции и полном подавлении стимулирующей, анализирует, какие направления совершенствования налоговой системы наиболее перспективны. Так, для стимулирования инвестиций, по мнению автора, снижение ставки налога на прибыль особого эффекта не принесет. Он видит резервы в снижении ставки налога на дивиденды (который платится в размере 9% после налогообложения прибыли по ставке 24% - итого 31,6% - суммарная ставка налогообложения дохода компании) и при формировании амортизационной политики. Вызывает сомнение утверждение А.В. Алексеева, что «повышение ставки подоходного налога (или введение прогрессивной шкалы налогообложения) в современных условиях не окажет стимулирующего воздействия на экономику, как не решит и фискальные задачи».⁸¹ Автор обосновывает данное утверждение тем, что ввод прогрессивной шкалы не снизит дифференциацию в доходах, а будет способствовать возврату теневых схем выплат заработной платы. Особой критике, что весьма справедливо, А.В. Алексеев подвергает НДС – самый сложный и противоречивый налог в российской налоговой системе. Автор применяет несложные расчеты, иллюстрирующие налогообложение добавленной стоимости в случаях превалирования в себестоимости выпускаемой продукции материальных затрат; трудовых затрат; с различной долей амортизации; производит расчеты со сниженной ставкой НДС (10%). Он приходит к выводу, что НДС прекрасно выполняет

⁷⁸ Там же.

⁷⁹ Налоговая реформа в России: проблемы и решения. Материалы официального сайта Института экономических проблем переходного периода. www.iet.ru.

⁸⁰ Алексеев А.В. «Налоги, которые мы (нас?) выбирают». ЭКО, № 8, 2008

⁸¹ Там же. С.26

фискальную функцию, стимулирующая же вызывает большие сомнения. «Если НДС что и стимулирует, так это материалоемкое производство с низкой добавленной стоимостью. И, напротив, подавляет производство товаров и услуг с низкими материальными затратами и высокой добавленной стоимостью. При взятом курсе на создание современного производства – а, это, в первую очередь, высокая наукоемкость и относительно малая материалоемкость, использование НДС представляется, по меньшей мере, странным: ведь упомянутые производства выпускают продукцию и услуги с высокой добавленной стоимостью»⁸².

С мнением А.В. Алексеевым по поводу сохранения плоской шкалы налогообложения подоходного налога категорически не согласен А.В. Шишко. В работе⁸³ он утверждает, что использование для всех единой ставки (13%) практически нарушает 3 из 8 принципов справедливого налогообложения и способствует усилению расслоения населения. «В Германии население с низкими доходами платит подоходный налог в размере 19%, а богатые – 50%, в США – соответственно 15% и 40%, а в Японии – соответственно 10 и 50%. ... Между тем, коэффициент фондов (коэффициент дифференциации доходов между 10% самыми богатыми и 10% самыми бедными) в России, по данным Росстата, составляет 26 раз, в то время как в США он не более 10, в странах Западной Европы – 6-8, а в Республике Беларусь – 3 раза».⁸⁴ Так же, по мнению автора, искоренению незаконного возмещения НДС будет способствовать замена его косвенного способа исчисления «на прямой, который позволит повысить ценовую конкурентоспособность, убрав «инфляционный навес» на население – конечного потребителя продукции, работ и услуг, повысив одновременно его платежеспособность»⁸⁵.

Особое место в научной литературе занимает анализ эффективности налогового стимулирования. В частности, подробный анализ стимулирующей функции налога на прибыль (результаты отмены инвестиционной льготы) проведен в статье⁸⁶.

В работе⁸⁷ утверждается, что «в современных же условиях *финансового капитализма*, когда объем финансовых оборотов в десятки-сотни раз превышает оборот реальных товаров, когда основная масса доходов формируется в сфере услуг, финансовых операций, в сфере оборота фиктивного капитала, традиционные виды налогов оказываются непригодными для «улавливания» значительной, а иногда даже и большей части доходов, реализуемых в обществе. ... Поэтому в налоговой политике у нас остается только один путь – заменить действующие *налоги-тормоза* на новые *налоги-акселераторы развития*».⁸⁸ Автор предлагает в качестве основы новой налоговой системы использовать три налога: *всеобщий прогрессивный налог на расходы, налог на выводимые из предприятия доходы, налог с оборота*. В.А.Кашин утверждает, что первый из перечисленных налогов был предложен британским экономистом Николасом Калдором, и, к сожалению, в настоящее время нигде не применяется, поскольку основным налогом в странах Общего рынка признается французский налог на добавленную стоимость. По нашему мнению, впервые идея налогообложения расходов населения принадлежит еще Адаму Смиту: «Государство,

⁸² Там же. С.32

⁸³ Шишко А.В. «Трудное становление налоговой системы России». ЭКО, №2, 2007

⁸⁴ Там же. С. 9-10

⁸⁵ Там же. С. 12

⁸⁶ Сайфиева С.Н. «Налоговая политика как инструмент стимулирования развития инновационного сектора: анализ зарубежной и российской практики». Федеративные отношения и региональная социально-экономическая политика № 10, 2005 Выполнен подробный анализ последствий отмены инвестиционной льготы

⁸⁷ Кашин В.А. «Налоговая система: как ее сделать более эффективной?». Финансы, №10, 2008

⁸⁸ Там же. С. 39

не зная как облагать непосредственно и пропорционально доход своих подданных, пытается облагать его косвенно, облагая их расходы, которые, по предположению, в большинстве случаев должны близко соответствовать их доходу. Их расходы облагаются посредством обложения предметов потребления, на которые эти расходы производятся»⁸⁹.

Между тем, по мнению В.А. Кашина, *прогрессивный налог на расходы* способен устранить целый ряд недостатков действующего подоходного налога, который облагает и потребление, и накопление. Применение налога на расходы⁹⁰ автоматически стимулирует частное накопление (инвестиции); он социально более справедлив, потому что относительный уровень благосостояния граждан определяют именно расходы, а не доходы; в настоящее время легче контролировать расходы граждан, что снижает затраты по налоговому контролю; он не должен неблагоприятно отразиться на рынке инвестиционных продуктов (объектов недвижимости, акций, облигации), поскольку его первоначальная уплата на их приобретение компенсируется режимом освобождения от налогов всех видов доходов.

Второй налог, по замыслу автора, должен заменить действующий налог на прибыль ввиду легкости администрирования, поскольку «обложению им подлежат все выводимые из делового оборота предприятия доходы и капиталы»⁹¹ — все, что не касается затрат на материалы, на зарплату работникам (на исключая выплаты доходов, маскируемых под заработную плату) и на уплату кредитов»⁹². В зарубежных странах такой налог существует и называется «налог у источника», удерживается со всех доходов, выводимых за рубеж. Автор предлагает распространить практику взимания указанного налога на **все** выводимые из предприятий доходы, определить экономически обоснованные пределы заработной платы и установить единую ставку в размере 25%. Целесообразность данного налогового нововведения, по мнению В. А. Кашина, заключается в отсутствии необходимости вмешиваться в бухгалтерский учет предприятия (отмена налогового учета); применения льгот по налогу на прибыль; использования налогового учета амортизации. Чтобы осуществлять налоговое планирование необходимо воздержаться от изъятия денежных ресурсов из производственного оборота предприятия (порядок реинвестирования прибылей или самофинансирование).

Третий налог, предлагаемый В.А. Кашиным – налог с оборота, которым должна облагаться выручка всех предприятий любой формы собственности – ставка 5% с возможной градацией: 3% - в федеральный бюджет, до 2% - в местный. По мнению автора, данный налог легко администрируется, эффективно собирается; имеет более обширную налоговую базу, чем у налога с продаж; избавлен от возвратов и необходимости сочетать разные налоговые режимы (как при исчислении и уплате НДС); не требует разработки особой налоговой отчетности (денежные обороты берутся из банковской выписки, бартерные сделки выявляются по складским и отгрузочным документам); налог взимается путем удержания банком суммы налога при совершении платежей, что избавляет налогоплательщиков от составления декларации. Так же как и в работе⁹³, автор развенчивает миф о «каскадном эффекте» такого налога. По мнению

⁸⁹ Смит А. «Исследование о природе и причинах богатства народов». Том II, книга V «О доходах государя или государства». М.Л.: Государственное социально-экономическое издательство, 1935. С. 380

⁹⁰ Кашин В.А. предлагает установить достаточно высокий необлагаемый минимум (около 7 тысяч на человека в месяц) и умеренную градацию налоговых ставок (15%, 25% и 40%), чтобы контролировать только «избыточное» потребление.

⁹¹ дивиденды, возврат капитала акционерам, кредиты управляющим и пайщикам, неоправданно высокие оклады директоров, расходы на представление материальных благ работникам и т.д.

⁹² Кашин В.А. «Налоговая система: как ее сделать более эффективной?». Финансы, №10, 2008. С. 40

⁹³ Игнатов А.В. «Справедливость налогообложения – фактор экономический». ЭКО, 2005 г. № 2. С. 31-38

В.А. Кашина, во многих отраслях современные логистические схемы позволяют производственным единицам непосредственно выходить на конкретного потребителя (заказчика) и в результате «пострадают» посредники, зарабатывающие на накрутке цен в искусственно создаваемых цепочках движения товарных стоимостей. Автор утверждает, что за счет предлагаемых им трех налогов будет формироваться до 50% всей суммы налоговых сборов в стране, другая часть – через акцизное налогообложения спирта, пива, табака; применения «энергетического» акциза, за счет которого, по мнению В.А. Кашина, в целях энергосбережения в производстве и жилом секторе розничная цена энергоносителей должна быть доведена до средневропейского уровня. Другим источником пополнения государственного бюджета станет «перевод сырьевого сектора на «режим продажи в недрах» основных видов сырьевых ресурсов – по специальным отпускным ценам, устанавливаемым централизованно и регулируемым с учетом изменения конъюнктуры мирового рынка. При таком порядке государство избавляется от необходимости осуществления, в частности, громоздких процедур контроля за качественными характеристиками отдельных видов сырья, динамикой разработки месторождений, размерами чистой прибыли компаний-операторов. Достаточно будет просто определить график платежей из расчета полного истощения месторождений за плановый срок его использования компанией и установить, что в случае недовыработки прежних месторождений компаниям не будет предоставляться лицензии на разработку новых месторождений»⁹⁴.

Автор также утверждает, что введение указанных налогов будет способствовать переводу налогового планирования из сферы полуправовой деятельности⁹⁵ в состав экономически значимых прозрачных действий.

На наш взгляд, основной недостаток налога на расходы был подмечен еще Давидом Рикардо: «От уплаты налогов на расход может уклониться скряга: он может, имея доход в 10 тыс. ф.ст. в год, тратить только 300 ф.ст.; но от уплаты налогов на прибыль, прямых или косвенных, он уклониться не может; он будет платить их, отдавая часть своего продукта или стоимость ее; или же вследствие повышения цен всех предметов, необходимых для производства, он не будет в состоянии продолжать накапливать капитал в прежних размерах. Доход его правда, может иметь прежнюю стоимость, но он не будет иметь в своем распоряжении ни прежнего количества труда, ни прежнего количества материалов, к которым этот труд может быть приложен».⁹⁶ Налогообложение расходов Дж. Ст. Милль также считает нецелесообразным. Он отметил талантливость предложения Ривэнса,⁹⁷ утверждавшего, что сообщаемые населением данные о расходах более достоверны, чем сведения о доходах, поскольку затраты «имеют более явный характер», но по мнению Милля, «... единственной гарантией достоверности будет вся та же правдивость самих плательщиков и нет никаких оснований полагать, что их декларации о расходах окажутся более достоверными, чем декларации о доходах. Поскольку затраты большинства людей слагаются из гораздо большего числа статей, чем доходы, появится даже больше

⁹⁴ Кашин В.А. «Налоговая система: как ее сделать более эффективной?». Финансы, №10, 2008. С. 41

⁹⁵ Более подробно универсальные полукриминальные методики налоговой минимизации обобщены и рассмотрены в работе Зрелов А.П., Краснов М.В. «Современные возможности налогового планирования». Финансовый менеджер, № 5, 2005. С. 74-85

⁹⁶ Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». Глава VIII, О налогах М.: Государственное издательство политической литературы, 1955. С.141-142

⁹⁷ John Revans. A percentage Tax on Domestic Expenditure to supply the whole of the Public Revenue. Hatchard, 1847

возможностей для сокрытия и замалчивания подробностей расходов, чем это имеет место в отношении доходов»⁹⁸.

По нашему мнению, некоторые рассуждения В.А. Кашина, безусловно, обладают большим количеством принципиальных нововведений, однако применение некоторых из них потребует не только больших финансовых ресурсов, но и определенной психологической перестройки. Более того, кардинальное изменение налоговой базы и методики взимания целого ряда налогов нуждаются в апробации.

Особое место в научной литературе занимает анализ налогового стимулирования в различных областях экономики. Например, в работе⁹⁹ на основе анализа сопоставления международного опыта и российской практики налогового регулирования инновационной деятельности сформулирован вывод об отсутствии комплексного подхода к формированию эффективных стимулов повышения инновационной активности предприятий. Автор рассчитывает показатель налоговых субсидий,¹⁰⁰ свидетельствующий о степени государственного участия в инновациях путем предоставления преференций. Это производный показатель от показателя *B-index*, который применяется для оценки налоговых стимулов для НИОКР в мировой практике и определяется как дисконтированный доход до уплаты налогов, необходимый для покрытия первоначальных инновационных расходов и уплаты налога на прибыль. Представленные автором расчеты за 2007 год свидетельствуют о наихудших налоговых условиях в России для инноваций. Между тем из существующих в международной практике основных способов налогового стимулирования инноваций являются: налоговый кредит, увеличение вычетов из налоговой базы по налогу на прибыль, ускоренная амортизация, в нашей стране применяется лишь ускоренная амортизация основных средств, используемых для НИОКР. По мнению автора, этот метод не является эффективным. Инвестиционный налоговый кредит, предусмотренный статьями 66 и 69 Налогового кодекса, по смыслу серьезно отличается от зарубежных аналогов, а нововведения об освобождении от налога на добавленную стоимость передачи исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, введенные с 1 января 2008 года, создавая благоприятную почву для злоупотреблений, ведут к налоговым потерям бюджетной системы.

Эффективность налогового стимулирования в сфере образования и инновационных процессов так же рассматривается в работе.¹⁰¹ Авторы считают необходимым помимо государственных осуществлять поиск альтернативных способов финансирования образования и науки, в том числе за счет вовлечения средств субъектов хозяйствования, что требует создания системы действенных экономических стимулов, среди которых они выделяют инструменты налоговой политики. Выявляя недостатки действующей системы налогообложения в сфере науки и образования, Пономаренко В.С., Иванов Ю.Б. считают наиболее перспективными следующие направления: «применение объемного налогового кредита, в виде уменьшения суммы налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет на полную или частичную величину соответствующих затрат, что позволяет адресно увеличить долю прямого бюджетного финансирования для тех предприятий, которые реально осуществляют такие затраты.

⁹⁸ Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981. С. 194 - 195

⁹⁹ Кизимов А.С. «Международный опыт и российская практика налогового стимулирования инновационной деятельности». Финансы, № 7, 2008

¹⁰⁰ Показатель налоговых субсидий = $1 - B\text{-index}$, где $B\text{-index} = (1 - HСn \times \text{ПрСтоим преф}) / (1 - HСn)$, где $HСn$ – ставка налога на прибыль, ПрСтоим преф – приведенная стоимость амортизации и налоговых преференций для инновационной деятельности

¹⁰¹ Пономаренко В.С., Иванов Ю.Б. «Экономика знаний и проблемы налогообложения». Вопросы экономики знаний. Том 1. РАН Уральское отделение, Институт экономики. Екатеринбург, 2008. С. 53-57

Другим направлением является ... разработка и обоснование эффективного инструментария налогового регулирования инновационных процессов. Зарубежная практика налогообложения свидетельствует о наличии ... широкого спектра инновационных льгот различных видов, применение которых позволяет снизить инновационные затраты субъектов хозяйствования (в части налоговой составляющей), что, в определенной мере, выступает альтернативой прямому бюджетному финансированию науки»¹⁰².

Как известно, одной из основных функций налоговой системы, помимо фискальной и стимулирующей, является функция контроля и координации налоговых выплат предприятиями и, соответственно, поступлений в бюджет. Во многих научных публикациях указывается, что неэффективность российской системы налогообложения также заключается в наличии огромного количества возможностей сокращения уровня и вовсе уклонения от налогообложения. Например, в работе¹⁰³ на примере УрФО не только анализируется уровень уклонения от налогообложения, но и предлагается оригинальный способ поиска участников таких схем¹⁰⁴ и экономико-математический инструментарий анализа массива информации для определения их «профиля».¹⁰⁵ По мнению автора, в качестве альтернативы или дополнения к разработанному им методу, может быть применена одна из маркетинговых методик, основанная на опросе фокус - групп. Одной из форм организаций опросов могут выступать кейс – технологии, т.е. опросные листы, в которых рассматриваются определенные ситуации и предлагаются варианты их решения. По мнению Г.А. Агаркова, «внедрение предложенных методик позволит повысить эффективность противодействия теневой экономике и снизить излишнее административное давление на законопослушных налогоплательщиков»¹⁰⁶.

В научной литературе встречаются комплексные предложения по реформированию действующей налоговой системы. Например, в работе¹⁰⁷ приводится мнение российских деловых кругов, объединившихся на базе «Совместной платформы по вопросам совершенствования налогообложения»: «Для снижения налогового бремени необходимо радикально снизить ставку налога на добавленную стоимость (НДС) или заменить указанный налог на налог с продаж, а также реформировать ЕСН, разделив его на налоговый платеж и обязательные страховые платежи во внебюджетные фонды. Снижение налогов должно сопровождаться налоговым стимулированием предприятий несырьевых отраслей (в том числе 3-5 летними каникулами по налогу на прибыль для перерабатывающих предприятий), инвестиционным налоговым кредитом для компаний, переходящих на ресурсосберегающие технологии (с одновременной отменой таможенных пошлин на импортное оборудование) и ускоренной амортизацией (с коэффициентом до 3) оборудования, закупаемого инновационными компаниями. Представители бизнеса рассчитывают также на постепенное – по мере роста стоимости активов частного сектора – снижение ставки налога на имущество»¹⁰⁸. К сожалению, проведенный

¹⁰² Там же. С.55-56

¹⁰³ Агарков Г.А. «Противодействие семам уклонения от налогообложения – важнейшее направление минимизации теневой экономики». Экономика региона, № 4 (12), 2007. С. 27-36

¹⁰⁴ Совокупность финансово-экономических действий и их отражения в документообороте налогоплательщика, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды при отсутствии «деловой цели». Там же. С. 29

¹⁰⁵ Соотношение показателей налоговой, бухгалтерской, статистической и др. отчетности, организационно-правовая форма, применяемая система налогообложения. Там же. С. 32

¹⁰⁶ Там же. С. 36

¹⁰⁷ Кузьяев К. «Налоговая политика в РФ: позиция правительства, мнения представителей бизнеса». Общество и экономика, № 5-6, 2007

¹⁰⁸ Там же. С. 106

автором анализ мероприятий, декларированных правительством в области совершенствования системы налогообложения и изложенный в документе «Основные направления налоговой политики в России на 2008-2010 годы» сводятся к набору разрозненных мер, который не может претендовать на роль концепции налоговой реформы на среднесрочную перспективу.

Подводя итог выше сказанному, можно с уверенностью заявить, что недостатками российской налоговой системы являются: превалирование фискальной функции над стимулирующей; двойное налогообложение основных факторов производства; высокие ставки отдельных налогов (НДС); унифицированность (неравномерность распределения налоговой нагрузки по отраслям и видам экономической деятельности); отсутствие четких принципов и критерия предоставления льгот; занижение доли амортизационных отчислений в себестоимости продукции вследствие очевидной недооценки стоимости основных фондов; сложность, противоречивость, изменчивость налогового законодательства; высокий удельный вес затрат на налоговое администрирование; отсутствие комплексного налогового подхода к формированию эффективных стимулов повышения инновационной активности предприятий.

На страницах научной литературы проблема повышения эффективности российской системы налогообложения занимает важное место. Можно соглашаться или оспаривать мнения авторов, но один вывод бесспорен: налоговая система России требует серьезного реформирования.

Литература

1. Агарков Г.А. «Противодействие семам уклонения от налогообложения – важнейшее направление минимизации теневой экономики». Экономика региона, № 4 (12), 2007.
2. Алексеев А.В. «Налоги, которые мы (нас?) выбирают». ЭКО, № 8, 2008.
3. Аркин В.И., Сластиков А.Д. «Инвестиционные ожидания, стимулирование инвестиций и налоговые реформы». Экономика и математические методы, №2, том 43, 2007.
4. Балацкий Е.В. «Налог на имущество предприятия и накопление основного капитала». Мировая экономика и международные отношения, №3, 1999.
5. Балацкий Е.В. «Воспроизводственный цикл и налоговое бремя». Экономика и математические методы, №1, том 36, 2000.
6. Балацкий Е.В. «Эффективность фискальной политики государства». Проблемы прогнозирования, № 5, 2000.
7. Бартенев В.Н. «К эффективному регулированию экономики – через новую схему НДС». Секция экономики РАН, Институт экономики УрО РАН, Журнал экономической теории, № 4 (9), 2006.
8. Васильева А.А., Гурвич Е.Т., Субботин Б. «Экономический анализ налоговой реформы». Вопросы экономики, №6, 2003.
9. Васильева А.А., Гурвич Е.Т. «Отраслевая структура российской налоговой системы». Проблемы прогнозирования, №3, 2005.
10. Зрелов А.П., Краснов М.В. «Современные возможности налогового планирования». Финансовый менеджер, № 5, 2005
11. Игнатов А.В. «Справедливость налогообложения – фактор экономический». ЭКО, 2005 г. № 2.
12. Караваева И.В. «О тенденциях изменений в налоговой сфере». Финансы, № 5, 2008.
13. Кашин В.А. «Налоговая система: как ее сделать более эффективной?». Финансы, №10, 2008.

14. Кизимов А.С. «Международный опыт и российская практика налогового стимулирования инновационной деятельности». *Финансы*, № 7, 2008.
15. Кузьяев К. «Налоговая политика в РФ: позиция правительства, мнения представителей бизнеса». *Общество и экономика*, № 5-6, 2007.
16. Лазарев И.А., Плещинский А.С. «Налогообложение добавленной стоимости: мезоэкономический анализ». *Проблемы прогнозирования*, № 4, 2007.
17. Лыкова Л.Н. «От нормативов к налогообложению (распределение доходов предприятий)». М.: Наука, 1991.
18. Лыкова Л.Н. «Налоговая система России: общее и особенное». Институт экономики РАН. – М.: Наука, 2006.
19. Милль Дж. С. «Основы политической экономии». Том III. Книга V «О влиянии правительства». М.: «Прогресс», 1981.
20. Михеева Н.Н. «Ресурсный сектор российской экономики: масштабы и межотраслевые взаимодействия». *Проблемы прогнозирования*, 2006.
21. Петраков Н.Я. «Госмонополизм и коррупция усугубляют российский кризис». *Российская Федерация сегодня*, 21 ноября 2008.
22. Петраков Н.Я. «Россию втянули в авантюру». *Деловой вторник*, № 42 (675), 25 ноября 2008.
23. Петров Ю.А. «Сравнение проектов реформирования налоговой системы на основе моделей полных ставок налогообложения оплаты труда». *Российский экономический журнал*. № 3-4, 2008.
24. Пономаренко В.С., Иванов Ю.Б. «Экономика знаний и проблемы налогообложения». *Вопросы экономики знаний*. Том 1. РАН Уральское отделение, Институт экономики. Екатеринбург, 2008.
25. Рикардо Давид «Начала политической экономии и налогового обложения». Глава VIII, О налогах М.: Государственное издательство политической литературы, 1955.
26. Сайфиева С.Н. «Налоговая политика как инструмент стимулирования развития инновационного сектора: анализ зарубежной и российской практики». *Федеративные отношения и региональная социально-экономическая политика* № 10, 2005.
27. Сайфиева С.Н. «О возможностях использования дифференцированного косвенного налогообложения». *Сборник научных трудов «Теория и практика институциональных преобразований в России»*. Выпуск № 12. М.: ЦЭМИ РАН, под редакцией д.э.н., проф. Б.А. Ернзкяна, 2008.
28. Сидорова Н.И. «Специфика и функции НДС». *Финансы*, № 2, 2008.
29. Смит А. «Исследование о природе и причинах богатства народов». Том II, книга V «О доходах государя или государства». М.Л.: Государственное социально-экономическое издательство, 1935.
30. Соколов М. «Налоговая нагрузка и ее регулирование». *Экономист*, № 3, 2008.
31. Новосельский В. «Налоговые факторы государственного регулирования». *Экономист*, № 5, 2007.
32. Титов А.А. «Совершенствование механизма формирования налоговой базы и развитие регулирующей функции налога на прибыль организаций». *Налоги*, № 2, 2006.
33. Шишко А.В. «Трудное становление налоговой системы России». *ЭКО*, №2, 2007.
34. John Revans. *A percentage Tax on Domestic Expenditure to supply the whole of the Public Revenue*. Hatchard, 1847.