

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УВО «ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ И ПРАВА»

На правах рукописи

Гаджибалаев Гаджи Абдулмуминович

**РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ И ПЕРЕЛОЖЕНИЯ
НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 08.00.10 – финансы, денежное обращение и кредит

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:

к.э.н., доцент
Султанов Г.С.

Махачкала – 2015

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ	11
1.1. Распределения налоговой нагрузки как объект исследования экономической науки.....	11
1.2. Проблема исчисления тяжести налогов в теории налогов	26
1.3. Особенности подходов к определению налоговой нагрузки	37
ГЛАВА 2. ХАРАКТЕРИСТИКА УСЛОВИЙ ПЕРЕЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	50
2.1. Распределение налоговой нагрузки и возможности ее переложения	50
2.2. Анализ условий переложения налоговой нагрузки в условиях российской экономики	71
2.3. Использование льгот по налогам как подход к снижению налоговой нагрузки	86
ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ И ПЕРЕЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	109
3.1. Реализация принципа возможности уплаты налога в налоговой системе на примере налога на прибыль организаций	109
3.2. Использование прямого и косвенного налогообложения в формировании условий для переложения налогов в российской экономике	126
3.3. Регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения – как условие формирования эффективного механизма переложения налогов.....	133
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	143
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	150

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Налоги представляют собой важный институт финансовой системы государства. Посредством налогообложения осуществляется распределение финансовых средств субъектов хозяйствования в пользу государства и поэтому решение проблемы закрепления налоговой нагрузки за налогоплательщиками имеет не только практическое значение. Она остается одной из наиболее значимых проблем, решение которой требует научного исследования. Решение проблем распределения и переложения налоговой нагрузки составляет одно из важнейших направлений налоговой политики, а соответственно, и экономической политики государства.

Процесс закрепления налоговой нагрузки происходит на законодательной основе и связан распределительными отношениями в финансовой сфере. Процесс переложения налогов происходит на основе перераспределительных финансовых отношений. Распределение и перераспределение налоговой нагрузки, представляют собой элементами экономического процесса. Поэтому считать переложение налогов в качестве одного из способов снижения налогового бремени не корректно, поскольку распределение и перераспределение налоговой нагрузки является объективными процессами, не существующими в отрыве друг от друга. В ином случае налогообложение как процесс реализации фискальных потребностей государства не состоится.

Процесс переложения налога не только возмещается уплаченный налог плательщику путем перенесения тяжести налога на другие хозяйствующие субъекты. В процессе переложения налога предполагает наличие развитой экономики, субъект которой активно участвуют в распределительных и перераспределительных процессах, происходящих в обществе.

Отдельной проблемой, но непосредственно связанной с распределением налога, стоит проблема способности налога к переложению. Эта проблема связана с необходимостью конкретного вида налога, на данном этапе развития экономики и общества и возможностью его уплаты в сложившихся

экономических условиях. Решение этой проблемы также требует ее научного исследования

Переложение налога на первый взгляд происходит в процессе обмена. Однако нельзя забывать и о том, что налогообложение - это часть всего воспроизводственного процесса. Это означает, что возможность переложения налогов является результатом всей экономической деятельности, т. е. является частью процесса ценообразования, производства и распределения совокупного общественного продукта. Любые изменения в установлении, исчислении и уплате налога оказывают воздействие на систему распределительных и перераспределительных отношений в обществе, реализация которых имеет следующий вектор как движение капитала в процессе его кругооборота.

Таким образом, реализация закономерностей переложения налогов важно как для товаропроизводителей при формировании финансовой политики организации, так и для государства при осуществлении контроля над поступлениями доходов в бюджет и при совершенствовании налоговой системы государства. Озвученные выше проблемы распределения и переложения налоговой нагрузки требуют дальнейшего их исследования.

Степень разработанности проблемы. Распределение налогов их переложение являются проблемами, находящимися в тесной взаимосвязи с положениями экономической теории. В ходе исследования были изучены работы в области переложения налога зарубежных исследователей А. Смита, Д. Рикардо, Ж. Б. Сея, Ж. С. Сисмонди, Ф. Эджуорта, Д. М. Кейнса, Б. Селигмена, Дж. Ю. Стиглица и др., так и русских экономистов А. А. Соколова, Б. Дитмана, И. М. Кулишера, Н. Н. Кутлера, П. В. Микеладзе, И. Х. Озерова, В. Н. Твердохлебова, А. А. Соколова, П. П. Гензеля, И. И. Янжула, И. М. Кулишера, Н. Н. Кутлера и др. свидетельствует об активных и плодотворных исследованиях в области теории переложения. Среди современных российских ученых, занимающихся проблемами налоговой нагрузки и переложения налогов можно отметить следующих профессоров: А. М. Абдулгалимова, Б. Х. Алиева, А. М. Алклычева, Е.В Балацкого. И.В. Горского, С.В. Зенченко, Л.Л.

Игоной, М.И. Литвина, В.Г. Панскова, В.М.Пушкареву, С.П.Сазонова, А.В., Т.Ф. Трошина, Д. Г.Черника, Юткиной. Т.В. и др.

Реформирование налоговой системы Российской Федерации является необходимым условием для развития экономики. Снижение налоговой нагрузки на плательщика нужно рассматривать в качестве одного из основных направлений реформы налоговой системы. Снижение налоговой нагрузки на отдельные категории налогоплательщиков, справедливое с точки зрения интересов государства и плательщиков ее распределение, применение гибкого механизма использования налогов, что может привести к структурным изменениям в поступлении налоговых платежей, должно быть направлено на стимулирование развития отдельных отраслей экономики, создание благоприятных условий для инвестиционной активности хозяйствующих субъектов. В соответствии с данными задачами теория переложения налога, ее использование в практических разработках приобретает определяющее значение. Изучение закономерностей переложения, его механизма, исследование возможных ценовых деформаций, что является следствием применения налогов, представляется одним из актуальных тем исследований, проводимых в рамках налоговой теории.

Цель исследования - определить особенности механизма переложения налога на примере налога на прибыль организаций, НДС и налога на имущество организаций во взаимосвязи с институтами рыночной системы хозяйствования с целью выявления характера налоговой политики в области распределения и переложения налогов в российской экономике.

Реализация поставленной цели осуществляется в изучении теоретических и практических основ переложения налога, исследовании воздействия налога на деятельность экономических субъектов, а также выработке рекомендаций по совершенствованию действующей практики налогообложения.

В соответствии с этой целью в работе поставлены следующие задачи:

1. Разработать комплексный подход к исследованию проблемы определения тяжести налогообложения.

2. Изучить теоретические основы налоговой нагрузки и выявить категориальную сущность данного понятия.

3. Теоретически обосновать необходимость доработки ключевых принципов налогообложения в налоговой системе Российской Федерации в целях выявления условий для переложения налогов в отечественной экономике.

4. Дать характеристику условиям переложения налогов в российской экономике.

5. Провести анализ механизма переложения налогов в РФ, на базе основных бюджетообразующих налогов (налога на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций).

6. Разработать методику повышения роли налогов (на примере налога на прибыль организаций) в регулировании финансовых возможностей налогоплательщиков.

Объектом исследования является налоговая система Российской Федерации в части распределения налоговой нагрузки на налогоплательщиков и экономические условия, обеспечивающие переложение налогов.

Предметом исследования являются экономические отношения, которые складываются в процессе распределения налоговой нагрузки между экономическими субъектами и реализующиеся через механизм переложения налога.

Область исследования. Исследование выполнено в рамках научной специальности 08.00.10 Финансы, денежное обращение и кредит и соответствует подпунктам: 2.5. Налоговое регулирование секторов экономики; 2.6. Теория построения бюджетной и налоговой системы; 2.9. Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы; 2.17. Бюджетно-налоговая политика государства в рыночной экономике;

Методологической основой диссертационного исследования явились общенаучные методы в виде индуктивного, дедуктивного подхода и системного анализа, а также статистические методы сплошного и выборочного

наблюдения, группировок, метод классификаций и графических изображений исследуемых явлений.

Информационной основой исследования послужили нормативные акты в области налогообложения, статистические сборники Росстата, материалы по выработке ВРП, ФНС Российской Федерации, Счетной палаты Российской Федерации.

Научная новизна диссертационной работы заключается в комплексном исследовании теоретико-методологических основ системы распределения и переложения налоговой нагрузки в условиях развивающейся российской рыночной экономики, разработке основных направлений совершенствования механизма переложения налоговой нагрузки, с учетом основных теоретических положений налоговой системы Российской.

Научные результаты, полученные автором в результате проведенного исследования и выносимые на защиту, заключаются в следующем:

1. Определена необходимость комплексного исследования проблемы определения тяжести налогообложения, установлены конкретные аспекты изучения данной проблемы осуществляемого в рамках системы распределения финансовых ресурсов в обществе.

2. Предложена авторская трактовка определения понятия «налоговая нагрузка» как экономической категории, представляющая собой совокупность отношений, возникающих в связи с реализацией государством фискальной политики и функционированием механизма распределения налоговых платежей по группам и конкретным плательщикам.

3. Обоснована необходимость включения в состав ключевых принципов налоговой системы Российской Федерации предлагаемых автором принципов *необходимости* конкретного вида налога и *возможности* его применения в сложившихся экономических условиях, позволяющие совершенствовать методологические основы налогообложения.

4. Рассмотрены условия переложения налогов в российской экономике, на этой основе разработан алгоритм действий организации, выполнение

которых обеспечит реализацию принципа переложения налогов и схемы реализации принципа переложения при налогообложении организаций.

5. Установлено отсутствие реального механизма переложения налогов в РФ, основной причиной которого является слабое развитие производственной сферы в отечественной экономике, являющейся платформой для расширения налоговой базы и формирования условий для переложения основных бюджетообразующих налогов.

6. Разработана методика определения степени реализации регулирующей функции налога на прибыль организаций в российской налоговой системе. Данная методика позволяет повысить роль налога на прибыль в регулировании финансовых возможностей налогоплательщиков в дополнение к тому, что сегодня в РФ этот налог является только фискальным инструментом, регулирующим доходы бюджета.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования представлена в предложениях по реформированию налоговой системы в сфере налогообложения прибыли организаций, налогообложения добавленной стоимости и налогообложения имущества организаций. Положения работы, касающиеся изменения механизма налогообложения с учетом экономического развития регионов, могут быть использованы при разработке основных направлений налоговой политики в Российской Федерации.

Предложенный анализ механизма переложения налога с учетом различных рыночных факторов был представлен на различных научных конференциях, используется в учебном процессе при преподавании отдельных дисциплин в Дагестанском государственном университете. Методика определения степени реализации регулирующей функции налога на прибыль организаций используется при планировании налогообложения налога на прибыль финансово-экономической службой предприятия ОАО «Денеб», осуществляющего деятельность в сфере производства народного потребления. Кроме того, данные положения применяются налоговой службой при

проведении контрольных мероприятий финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования, полученные в ходе написания диссертационной работы, освещались и были одобрены на международных и всероссийских конференциях в гг., Астрахань, Дербент, Кизляр, Махачкала в 2012-2015 гг.

Публикации. Опубликовано 12 научных работ общим объемом 5,05 п.л. (авторских – 3,95 п.л.), в том числе 3 публикации в журналах, входящих в перечень изданий рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ, которые отражают основное содержание диссертации.

Структура и объем диссертации отражает логическую последовательность проведенной работы и порядок решения поставленных задач. Диссертационное исследование включает в себя введение, три главы, заключение, список использованной литературы включает 176 наименований. Общий объем исследования составляет 162 страниц машинописного текста, в т.ч. таблиц - 20, рисунков - 10.

Во **введении** раскрыты актуальность темы диссертации, цель и задачи, объект и предмет исследования, изложены положения, содержащие элементы научной новизны, теоретическая и практическая значимость, а также апробация диссертационной работы.

В первой главе **«Теоретические основы распределения налоговой нагрузки»** раскрываются вопросы распределения налоговой нагрузки как объект исследования экономической науки. Исследована проблема исчисления тяжести налогов в теории налогов. Рассмотрены особенности подходов к определению налоговой нагрузки.

Во второй главе **«Характеристика условий переложения налогов в Российской Федерации»**. Проведено исследование возможностей переложения и распределение налоговой нагрузки. Проанализированы условия переложения налоговой нагрузки в условиях российской экономики.

Рассмотрены вопросы использования льгот по налогам как подход к снижению налоговой нагрузки.

Третья глава **«Направления развития теории и практики распределения и переложения налоговой нагрузки в Российской Федерации»** посвящена разработке направлений развития теории и практики распределения и переложения налоговой нагрузки в Российской Федерации. В этой главе предлагается реализация принципа возможности уплаты налога в налоговой системе на примере налога на прибыль организаций. Предложено использование прямого и косвенного налогообложения в формировании условий для переложения налогов в российской экономике, а также регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения – как условие формирования эффективного механизма переложения налогов.

В **заключении** диссертации изложены основные выводы проведенного исследования.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

1.1. Распределения налоговой нагрузки как объект исследования экономической науки

Финансовое обеспечение любого государства имеет свои источники. В разные времена эти источники отличались по своему содержанию, методу мобилизации и характеру использования. Однако среди доходных источников государственного бюджета наиболее постоянным можно назвать налогообложение организаций и физических лиц. Объектом финансовой политики и финансовой науки налоги стали выступать во времена, когда люди стали вести учет государственного хозяйства, сопоставляли государственные расходы с государственными доходами, определяли наиболее выгодные с точки зрения пополнения государственной казны доходные источники.

Несмотря на то, что существовали разные формы и методы материального обеспечения государства, усиление его роли и могущества потребовали постоянных источников его материального и финансового содержания. Таким источником могла быть только сфера материального производства (экономический базис) общества. Материальным производством и оказанием услуг, как уже было сказано, занимались только крестьяне и рабы. Собственники средств производства, земли хотя и выделяли средства на содержание государства, но это возможно было только благодаря производителям материальных благ и услуг. То, что выделялось собственником на содержание государства, независимо, в какой форме это осуществлялось, являлось результатом труда производителей. Более того, сами собственники, не участвующие в материальном производстве,

присваивали результаты труда производителей, содержались за счет них и увеличивали свое материальное богатство, эксплуатируя их труд.

Таким образом, главным источником содержания не только государства, но и самого класса собственников была сфера материального производства. Поскольку общество все еще состоит из разных сословий собственников, управленцев, производителей материальных благ и нуждающихся в социальной поддержке со стороны государства граждан, то получается, что сфера материального производства является главным источником существования всего общества.

Если собственники содержатся за счет присвоения ими результатов труда производителей, то содержание государства обеспечивалось не только присвоением результатов труда производителей, но и распределением материальных благ, присваиваемых собственниками.

Распределение средств в пользу государства в разных местах происходило по-разному. Применялись различные формы и методы присвоения и принудительного распределения материальных ценностей, созданных трудом производителей, в пользу государства.

В современных условиях, когда говорим о присвоении материальных и финансовых средств государством или распределении их в пользу государства, по существу речь идет о налогах, взимаемых с подданных данного государства в целях содержания самого государства для исполнения им возложенных на него обществом функций.

Таким образом, процесс уплаты налогов в бюджет государства неоднозначен, так как, с одной стороны, происходит присвоение государством части средств налогоплательщика на законодательной основе; с другой стороны, отчуждается часть средств налогоплательщика, уменьшая его финансовые возможности, также на законодательной основе.

Однако в едином экономическом пространстве процесс уплаты налогов составляет отдельное звено в системе распределения финансовых ресурсов в

обществе. Поэтому вне налогообложения процесс распределения финансовых ресурсов в целом в обществе невозможен.

Следует иметь в виду, что система распределения финансовых ресурсов в обществе имеет свои экономические параметры, нарушение которых приводят к дисбалансу интересов государства, налогоплательщиков и потребителей этих средств.

Поэтому возникает необходимость решения проблемы распределения налоговой нагрузки, параметры которой позволяют соблюдение интересов как государства, так и налогоплательщиков. Распределение налоговой нагрузки связана с проблемой тяжести налогообложения, приходящего на каждого конкретного плательщика налогов.

Определение тяжести налогообложения многоаспектная проблема.

Во-первых, она распространяется на уровне организаций и физических лиц, что охватывает весь микроэкономический уровень.

Во-вторых, проблема налогового бремени распространяется на всю экономику, что подразумевает исчисление тяжести налогообложения в целом по стране, т. е. она распространяется на макроэкономический уровень.

В-третьих, определение налогового бремени - это проблема организационного характера. Чем организованнее происходит процесс производства, тем больше возможности у хозяйствующих субъектов, физических лиц снижения тяжести налогов, уплачиваемых ими на основе налогового законодательства..

В-четвертых, данная проблема имеет фундаментальный характер по отношению к самому процессу расширенного воспроизводства экономики. Если на рынке нет условий для переложения налогов, что связано с реализацией произведенной продукции и оказываемых услуг, то происходит определенный застой в движении товаров и услуг от производителя до конечного потребителя, соответственно, произойдет и неуплата налогов в бюджет.

В-пятых, проблема тяжести налогообложения связана с возможностью уплаты определенных видов налогов на территории данного субъекта. Если на территории субъекта Российской Федерации не расположены предприятия, являющиеся крупными налогоплательщиками, и этот регион в основном развивается за счет малого предпринимательства, то такой регион не несет тяжести большинства крупных бюджетообразующих налогов: налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций и налога на доходы физических лиц. Тяжесть этих налогов несут те регионы страны, на территории которых находятся крупные промышленные предприятия.

Основные аспекты определения тяжести налогообложения можно представить в виде следующей схемы.

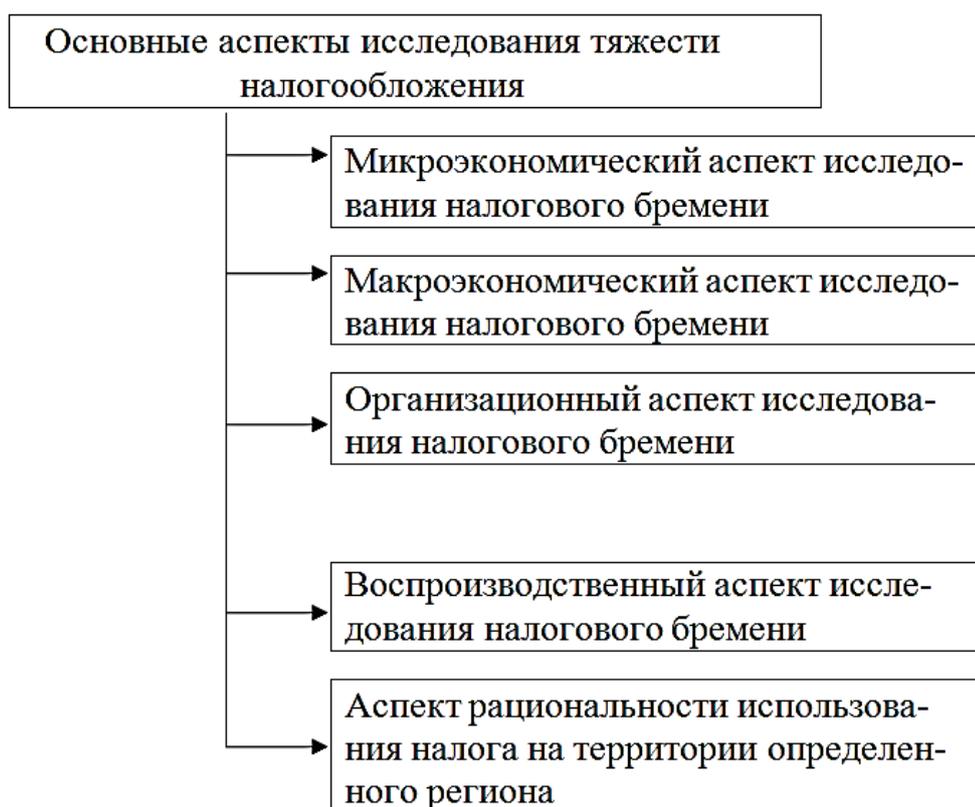


Рис.1. Схема поаспектного исследования тяжести налогообложения.

Источник: составлено автором.

Таким образом, проблема налогового бремени касается различных участников процесса налогообложения.

Во-первых, участником процесса налогообложения является государство, представляющий субъект, регулирующий деятельность экономических субъектов путем распределения и перераспределения налоговых доходов в целях достижения экономического роста.

Во-вторых, основным участником налоговых отношений являются организации, направляющие налоги в государственный бюджет и бюджеты муниципальных образований.

В-третьих, физические лица, нанимающиеся на работу к работодателю для обеспечения себе средств существования и развития, и являющихся участниками государственной жизни.

В-четвертых, частные предприниматели - как субъекты предпринимательской деятельности, обеспечивающие формирование источников предпринимательского дохода, обеспечивающие себе средства для жизни и физического и духовного развития.

Налоговая нагрузка - это экономическая категория, суть которой объясняется наличием системы отношений, возникающих в связи с реализацией государством соответствующей фискальной политики и функционированием механизма распределения этой нагрузки на конкретные группы плательщиков.

Распределение налоговой нагрузки есть производное от понятия «налоговая нагрузка» поскольку распределение как процесс предполагает отношения, характер которых определяется основными требованиями, условиями фискальной политики государства. Поэтому в современных условиях распределение налоговой нагрузки представляет собой основополагающим моментом при формировании государственного бюджета и соблюдении социальной и экономической справедливости по отношению к плательщикам налогов.

Эффективный механизм распределения налоговой нагрузки является показателем развитости налоговой системы, действующей в стране, залогом экономического развития данного общества. Система распределения налоговой нагрузки, обеспечивающий экономический рост, с одной стороны объясняет, что налоговая система эффективна на этот период развития, с другой страны, проводимая государством налоговая политика научно выверена и не является тормозом в развитии национальной экономики.

Таким образом, эффективность действующей налоговой системы объясняется научной обоснованностью налоговой политикой государства и соблюдением принципа справедливости при распределении налоговой нагрузки на граждан и организаций.

Процесс распределения налоговой нагрузки не был одинаков в разные периоды развития человечества. В период существования натурального хозяйства четко определенной системы распределения налоговой нагрузки по категориям налогоплательщиков не было. Использование налогового метода пополнения казны правителей зависело от следующих факторов (условий):

во-первых, само существование низшего сословия являлось основным условием уплаты правителям дани;

во-вторых, правители за расширение сферы своего влияния вели военные действия, а средства для этого находили в обществе, и оно облагалось налогами в тех размерах, в которых устраивало бы самих правителей. Другими словами при установлении налогов действовал **«принцип необходимости налога»**. Возникает необходимость в средствах для осуществления, например, военной операции по захвату территорий, и вводится налог.

По своей сути этот принцип обложения налогом по необходимости существует и сегодня. Однако сегодня налогообложение находится на этапе своего развития, характеризуемом как этап социально справедливых

налоговых отношений.[5] Условия существования налогов изменились, и необходимость в их изъятии продиктована потребностями общества, а не отдельного и единоличного узурпатора власти.

Современное налогообложение является необходимым условием существования не только государства, но и всего общества, определяющим условием которого является гармоничное развитие всех составляющих частей общества: государства, населения, экономики. Соблюдение данного условия имеет принципиальное значение для экономического роста общества.

Налогообложение выполняет в этом процессе распределительную и перераспределительную роль. Для исследования темы диссертации изучение распределительной роли налогообложения, реализуемой в процессе уплаты налогов в бюджет, имеет особое значение. При этом плательщики - организации и физические лица вносят законно установленные суммы налогов и сборов в соответствующий бюджет и внебюджетные фонды в установленные сроки.

В современных условиях экономический рост возможен, таким образом, исключительно при гармоничном сочетании интересов всех структурных составляющих общества, которые представляют основные субъекты экономических отношений в обществе.

Таким образом, при налогообложении должны гармонично сочетаться интересы как государства, так граждан и организаций. С одной стороны, показателем справедливости налогообложения является соблюдение «принципа равномерности налогообложения», с другой стороны, по мнению автора, при этом должен соблюдаться «принцип возможности налогообложения».

Принцип равномерности налогообложения, на важность которого было указано шотландским экономистом А.Смитом еще в XVIII веке в своем сочинении «Исследование о природе и причинах богатства народов».[5]

Равномерность налогообложения не означает, что налоги должны распределяться равно по всем налогоплательщикам. Это означало бы применение равного метода налогообложения, что не совсем справедливо к тем налогоплательщикам, у кого меньше возможности уплачивать налоги. Принцип равномерности по Смиту представляет собой равное распределение налоговой нагрузки на налогоплательщиков, что означает применение прогрессивного методов налогообложения, что, на наш взгляд, имеет социально справедливую основу.

Принцип возможности уплаты налогов. Принцип возможности налогообложения несколько расширяет границы устанавливаемые принципом справедливости. Принцип справедливости (равномерности) предполагает обязательность уплаты налога, пусть даже в сравнительно меньших размерах. В отличие от него принцип возможности налогообложения учитывает условия, при которых физическое или юридическое лицо в состоянии (или не в состоянии) в данное время уплачивать установленный законодательством размер налога.

Безусловно, могут возражать точке зрения автора о наличии принципа возможности налогообложения. Во-первых, все лица, у кого возникает объект налогообложения, должны уплачивать налог. Во-вторых, для того чтобы снизить уровень налоговой нагрузки на конкретного налогоплательщика или на группу налогоплательщиков, государство предоставляет льготные условия налогообложения.

На наш взгляд принцип возможности налогообложения предполагает целесообразность уплаты налога как для налогоплательщика, так и для государства при сложившихся социально-экономических условиях, применительно к конкретной группе налогоплательщиков, проживающих или действующих на определенной территории страны. Например, в республике Дагестан налог на прибыль организаций уплачивается организациями своевременно, без нарушения налогового законодательства.

Однако это не означает, что использование данного налога на территории этого региона страны столь же эффективно, как и в других регионах Российской Федерации. В республике Дагестан, за исключением малого количества крупных организаций, являющихся плательщиками налога на прибыль, основную долю налоговых доходов в бюджет составляют налоги, уплачиваемые лицами, занятыми в малом бизнесе, а также налог на доходы физических лиц.

Немаловажным фактором при определении тяжести налогообложения является метод налогообложения. В зависимости от того, каким методом налогообложения пользуется государство при применении того или иного вида налога, зависит эффективность действия данного налога в стране.

Кроме того, метод налогообложения является фактором учета интересов участников налоговых отношений.

Мировая практика знает ряд методов налогообложения, применение которых напрямую связано с действующими в налоговой системе государства принципами налогообложения. Например, принцип равномерности (иначе его называют принципом справедливости) налогообложения предполагает распределение государством налоговой нагрузки по категориям налогоплательщиков, которые имеют разные финансово-экономические возможности. Данный принцип также предполагает использование прогрессивного метода налогообложения.

Применяемый на сегодня в налоговой системе Российской Федерации пропорциональный метод налогообложения не соответствует самой сути принципа справедливости. Основанием для такого вывода является то, что при несовершенстве контроля за предпринимательской деятельностью организаций и физических лиц, в условиях, когда доходы могут быть получены от проведения спекулятивных операций на рынке (за счет повышения цен в результате усиления инфляции, искусственного поддержания дефицита производимых товаров) происходит дифференциация

уровня их доходности. В этих условиях применение пропорционального метода налогообложения не может быть экономически справедливым по отношению организаций и физических лиц, получающих низкие доходы или осуществляющих сравнительно большие расходы в целях осуществления своей уставной деятельности.

В таблице 1 приведена система налогов с организаций и физических лиц, действующая в Российской Федерации и метод применения этих налогов.

Таблица 1

Система налогов и методов их применения в налоговой системе Российской Федерации на 1.01. 2015 г.

К федеральным налогам и сборам относятся:	Метод Налогообложения
1) налог на добавленную стоимость	пропорциональный
2) акцизы	пропорциональный
3) налог на доходы физических лиц	пропорциональный
5) налог на прибыль организаций	пропорциональный
6) налог на добычу полезных ископаемых	пропорциональный
8) водный налог	пропорциональный
9) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	пропорциональный
10) государственная пошлина.	Регрессивный
К региональным налогам относятся:	
1) налог на имущество организаций;	Прогрессивный
2) налог на игорный бизнес;	пропорциональный
3) транспортный налог.	Прогрессивный
К местным налогам и сборам относятся:	
1) земельный налог;	пропорциональный
2) налог на имущество физических лиц;	Прогрессивный
3) торговый сбор.	пропорциональный

Источник: Налоговый кодекс Российской Федерации, статьи 13,14,15.
Составлено автором.

В таблице 1, в графе 1, приведена система налогов и сборов, действующих в Российской Федерации, классифицированная по признаку поступления в бюджетную систему. В графе 2 отражены методы налогообложения, применяемы к каждому виду налога.

За исключением имущественных налогов и транспортного налога, к которым применяется прогрессивный метод налогообложения, а также государственной пошлины, к которой применяется регрессивный метод, в налоговой системе, в основном применяется пропорциональный метод налогообложения.

То, что в российской налоговой системе применяется в основном пропорциональный метод налогообложения можно трактовать двояко. Во-первых, российская налоговая система не обеспечивает справедливое налогообложение, поскольку, как выше нами было указано, пропорциональное налогообложение не обеспечивает социальную справедливость налоговых отношений. Во-вторых, в сложившихся экономических условиях пропорциональный метод налогообложения наиболее рационален в плане учета интересов всех участников налоговых отношений и отвечает требованиям развития экономики.

С нашей точки зрения, необходимо гибкое использование условий применения методов налогообложения, поскольку как сама экономика, так и налоговая система не являются «застывшими догмами», они развиваются, что требует соответствующего применения собственной инструментальной базы.

Сущность понятия «распределение налоговой нагрузки» имеет двоякое объяснение в зависимости от того, рассматривается ли оно по отношению к плательщикам налогов (организациям и гражданам) или по отношению к государственному бюджету или субъектам федерации. Таким образом, в самом понятии «распределение налоговой нагрузки заключено единство противоположностей.

В зависимости от того, больше собирает фискальный орган государства налогов формируется бюджет федерального государства, бюджеты региональных и местных органов. Это является основой прочного финансового состояния государства и его субъектов, а также муниципалитетов. Такую точку зрения может иметь только государственные органы, которые только получают средства.

Противоположного взгляда придерживаются налогоплательщики, у которых свой взгляд на политику распределения налоговой нагрузки.

В экономической литературе имеется мнение о том, что налоговая нагрузка – это обобщенный показатель, который определяется делением общей суммы налогов на валовый национальный продукт.[161] Данная точка зрения может быть верна только в том случае, когда речь идет о допустимом пределе налоговой нагрузки на всю экономику. В таком случае речь пойдет о соотношении суммы налоговых доходов (СН) в целом по стране и валовой национальной продукции (ВНП), т. е. $(СН : ВНП) \times 100$

В таблице 2 приведены данные характеризующие поступление налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации.

Таблица 2.

Поступление налогов в консолидированный бюджет РФ за период с 2010 г. по 2014 г. в млрд. руб.

Дата	2010	2011	2012	2013	2014
Исполнено с начала года, млрд. руб.	16 031,93	20 855,37	23 435,10	24 082,39	21 563,53

Источник: составлено автором с использованием данных из сайта <http://www.minfin.ru/ru/>.

Приведенные в таблице 2 данные показывают, что за исключением 2014 года, установилась положительная динамика поступления налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации. В 2014 году, в связи с известными событиями, а именно с присоединением Крыма в состав РФ и с

международными санкциями против нашей страны, произошло некоторое ухудшение финансового состояния российской экономики, а соответственно и государственного бюджета.

Графически, динамику поступления налогов показано на рисунке 2.

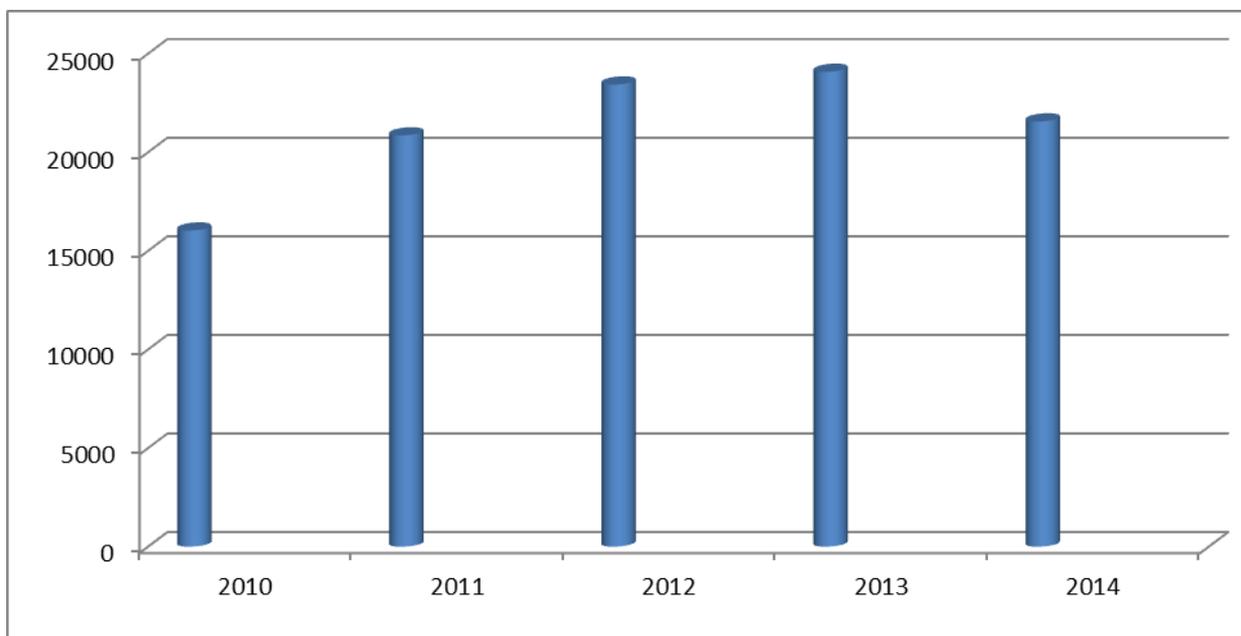


Рис. 2. Поступление налогов в консолидированный бюджет РФ за период с 2010 г. по 2014 г.

В таблице 3 приведены данные о выработке ВВП по РФ за период с 2010 г. по 2013 г.

Таблица 3

Выработка ВВП по РФ за период с 2010 г. по 2013 г. в млрд. руб.

Показатель	Годы				
	2010	2011	2012	2013	2014
ВВП РФ в рыночных ценах	46 308,5	55 967,2	62 147,0	66 193,7	71406,1

Источник: составлено автором с использованием данных сайта <https://ru.wikipedia.org/wiki/>

Подставляя данные, приведенные в таблицах 2и 3, в формулу, приведенную нами выше $((СН : ВВП) \times 100)$, получим следующие значения налоговой нагрузки:

- 2010 году $(16\ 031,93 \text{ млрд. руб.} / 46\ 308,5 \text{ млрд. руб.} \times 100) = 34,6;$
- 2011 году $(20\ 855,37 \text{ млрд. руб.} / 55\ 967,2 \text{ млрд. руб.} \times 100) = 37,2;$
- 2012 году $(23\ 435,10 \text{ млрд. руб.} / 62\ 147,0 \text{ млрд. руб.} \times 100) = 37,7;$
- 2013 году $(24\ 082,39 \text{ млрд. руб.} / 66\ 193,7 \text{ млрд. руб.} \times 100) = 36,4;$
- 2014 году $(21\ 563,53 \text{ млрд. руб.}^* / 71\ 406,1 \text{ млрд. руб.} \times 100) = 30,2.$

*Данные за 2014 год приведены без учета средств внебюджетных социальных фондов.

Расчет налоговой нагрузки показывает, что в Российской Федерации уровень налоговой нагрузки выше, чем требует реальное состояние экономики страны.

Для определения налогового бремени используется такой показатель эффективной налоговой ставки (ЭС), который называется доля налога в суммарном доходе (СД) налогоплательщика $ЭС/СД$. Лишь для отдельных частей дохода определяет размер налога эффективная налоговая ставка. В нашей стране на основе данной методики рассчитывается налоговое бремя для предприятий (как деление общей суммы налога на добавленную стоимость). В этой связи эффективная ставка влияет на результативность инвестиций. Данная методика влияние таких экономических параметров как трудоемкость, рентабельность, фондоемкость не отражает. Кроме того существуют также и другие методики по оценке налоговой нагрузки. Налоговая ловушка – это ситуация, когда размер налога делает невыгодным инвестиционные вложения. Превышение пределов налоговой нагрузки ведет к переносу бизнеса за границу, росту теневой экономики, падению темпов экономического роста ускорению инфляции и другим негативным последствиям. В этой связи лучше всего использовать комплексный подход к определению налогового бремени и все ныне существующие методики для

прогнозирования деловой активности и оптимизации налогообложения. Также мы предлагаем несколько направлений применения показателя налоговой нагрузки. Во-первых, этот показатель необходим для разработки оптимальной налоговой политики. С его помощью можно спрогнозировать налоговых поступлений в государственный бюджет и изменение налоговой базы. Во-вторых, можно провести международный анализ и провести сравнительный анализ налоговой нагрузки с помощью различных групп носителей налогов внутри страны. В-третьих, оценить эффективность налоговой системы для использования его в качестве индикатора экономического поведения хозяйствующих субъектов.

Влияние эластичности предложения и спроса на распределение налоговой нагрузки.

Используя такие известные понятия экономической теории, как спрос, предложение, полезность можно вывести зависимость между эластичностью предложения и спроса и изменениями в распределении налогового бремени. При выяснении поведения производителей и потребителей важную роль играет понятие эластичности, способствующий выбору стратегии государственной политики налогообложения.

Таким образом, при введении налогов возникает ряд вопросов. Кто должен платить налоги - потребитель или производитель? Сколько составит величина дополнительных налоговых поступлений? На первый взгляд, кажется, что основная часть налога ляжет на тех с кого взимается налог. Однако практика показывает, что размер налоговой нагрузки определяется степенью эластичности предложения и спроса. В этой связи необходимым является рассмотрение распределения налогового бремени или, использования общепринятого термина, структуры налогообложения между реальными носителями налога. Как уже отмечалось, носитель налога и субъект налога не всегда совпадают. Носитель налога - это лицо, принимающее на себя тяжесть налога и действительно оплачивающее налог.

Налогоплательщик или субъект налога - это лицо, на которое законом возложена обязанность уплачивать налог. Налоговое бремя может быть, переложено с субъекта налога на носителя налога при помощи определенных звеньев налогового механизма. Увеличение налоговой ставки, эквивалентное увеличению цены облагаемого налогом товара может привести как к увеличению налоговых поступлений в бюджет, так и к их уменьшению.

1.2. Проблема исчисления тяжести налогов в теории налогов.

Со времени осуществления первых попыток к формированию социально справедливого налогообложения (вторая половина XVII, со времен буржуазных революций в Англии и Франции) учеными-мыслителями производилось исследование проблем влияния налогов не только на финансовое состояние государства, но и на экономику страны. Также предпринимались попытки решения вопросов по исчислению тяжести действующих налогов.

Проблема исчисления налоговой нагрузки на макроэкономическом уровне, т.е. на всю экономику, как правило, рассматривалась как вопрос, решение которого можно найти путем определения пропорции между государственными доходами, концентрируемыми в государственном бюджете и национальным доходом как части ВВП за минусом затрат основного и оборотного капитала. [128,с.5]

Позиция Бифельда понятна, необходимо установить оптимальный, установленный исходя из экономических интересов населения и государства, уровень налогообложения, основанных на, получаемых ими, доходах.

Это означает, что соотношение между размером государственного бюджета и национальным доходом зависит не только от доходов, но и от расходов. [44] Поэтому установить какую-либо оптимальную пропорцию между этими показателями невозможно, поскольку расходы, в отличие от доходов, больше подвержены изменениям, продиктованным потребностями в

них, что диктуется складывающимися условиями в экономике, социальной сфере общества.

В этой связи можно сказать, что не может быть установлен единый универсальный, оптимальный уровень данного показателя.

Точка зрения Гока справедлива, если говорить о постоянном для всех не меняющемся уровне налогообложения. Однако практика показывает, что уровень налогообложения растет, вместе с ним растет налоговое бремя на налогоплательщиков, а, соответственно, и на экономику в целом.

Это говорит о том, что целесообразно установить минимальный и максимальные пределы уровня налогообложения, в пределах, которых и возможно укрепление финансового состояния как конкретного налогоплательщика, так и все экономики, что собственно является главным условием экономического роста.

Налоговая нагрузка зависит и от международных обязательств государства перед другими государствами и финансовыми организациями. Например, Российская Федерация в период 90-х годов прошлого столетия занимала средства у международных финансовых организаций. Среди которых МВФ, Лондонский клуб, Парижский клуб, и т. п. Когда пришло время расплачиваться по этим долгам (этот срок пришел на конец 90-х годов) мы все помним, что российская финансовая система оказалась в состоянии дефолта, т. е. неспособности расплачиваться по долгам. И в этот период Российской Федерации предлагали повысить налоговые ставки по ключевым бюджетобразующим налогам, как акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций. Безусловно, эта ситуация не проходила бы бесследно, не повлияв на уровень налогообложения отечественного налогоплательщика. В этой ситуации уровень налогообложения повысился в разы, поскольку

Однако методики по определению налогового бремени на макроуровне появились значительно раньше. Но все они характеризовались слабостью,

как техники расчетов, так и методологической базы, при этом следует иметь в виду недоброкачественность или отсутствие статистического материала.

К.Ф. Шмелев предлагал расчет тяжести налогообложения в два этапа:

1) определить бремя обложения (говоря современным языком, рассчитать его абсолютную величину), сложность подсчета которого состояла в отборе относящихся к нему показателей (налоговых платежей). Бремя обложения предлагалось рассчитать как фактическую сумму принудительных сборов и платежей с населения, включая фактическую стоимость взимания налогов.

2) второй этап подразумевал расчет давления налогового бремени в народном хозяйстве, что включало в себя исчисления тяжести налогового бремени на экономику в целом и на отдельные хозяйства. Для чего предполагалось использование статистического метода. На этом этапе проблема распадалась на две: в рассматриваемый период не было адекватного математического аппарата, позволявшего распределить подсчитанное на этапе 1 бремя обложения между основными группами населения; с другой стороны, не было единого мнения относительно использования показателя, к которому соотносилось бы бремя налогообложения (национальный доход, доход на душу населения, на одно хозяйство, как в отношении всего населения, так и отдельных его групп).

Очевидным недостатком указанного метода была сложность подсчетов налогового бремени и неточный и грубый подход при распределении налогов между отдельными группами населения. Вот почему финансовая наука в 20-е годы XX века сосредоточилась на вычислении сравнительной тяжести обложения. На сегодня развитие математического аппарата и статистических методов оценки показателей, используемых при расчете налогового бремени, позволяет избежать неточностей и грубых ошибок, с которыми сталкивались экономисты в начале прошлого столетия.

Э. Селигман предлагал рассчитывать относительное налоговое бремя в разных странах путем сравнения средних подушных квот бремени обложения всего населения с подушными квотами национального дохода в каждой стране, то есть рассчитывался процент бремени к национальному доходу. Также нужно отметить условность этих расчетов по причине слабости не только методологической базы, но и недостатка статистического материала (под условностью расчетов будем понимать их достаточно грубый оценочный характер).

В этот же период немецкие финансисты Л.Эрхард и В.Ойкен предложили измерять тяжесть обложения по платежеспособности страны в форме свободного остатка национального дохода на душу населения в сопоставлении с уровнем прожиточного минимума в стране. Это был очевидный шаг вперед в выработке методики, но несовершенство математического аппарата и недоброкачество статистического материала делали расчеты нереалистичными.

Проблема упиралась в то, что не было методики для определения прожиточного минимума, без которого не представлялось возможным определить остаток свободного дохода.

В рамках статистического метода советский ученый Соловей Г.Г. предлагал основывать расчет прожиточного минимума не на средних фактических потребительских бюджетах, а на построении гипотетических нормальных бюджетов, что только входило в инструментарий финансовой статистики.

Обобщая сказанное выше, будет уместным отметить, что практическим результатом исследований в области определения тяжести налогообложения явилась возможность статистического определения меры прогрессивности или регрессивности национальной налоговой системы.

Микроэкономические аспекты исчисления тяжести налогообложения были практически не разработаны по двум основным причинам:

- наличие уже неоднократно отмеченного нами недоброкачественного статистического материала;
- невыясненности процесса и степени переложения отдельных налогов.

Во второй половине XX века дальнейшему развитию экономической науки способствует появление новых средств анализа, развитие математического аппарата, финансовой статистики и, прежде всего, теории переложения, позволившее уточнить существующие и найти новые измерители тяжести налогообложения в разрезе отдельных социальных групп и в рамках отраслей производства.

Распределение налогового бремени по социальным группам и отраслям производства рассматривался через призму идеи справедливости в налогообложении. Дискуссионность проблем налоговой справедливости, по мнению ученых-финансистов, обусловлена "крайней субъективностью идеи справедливости вообще и различным пониманием ее состоятельным и малоимущими слоями населения. Политический характер налога, в том числе принципа справедливости в обложении разделил и финансовую науку на два лагеря, которые трактовали справедливость в налогообложении с противоположных позиций. Но все финансовые школы были едины в том, что справедливость в обложении не есть понятие абсолютное, что понятие о ней изменяется в зависимости от места и исторической эпохи. Именно политический, а не финансовый характер налога заставлял государства предпринимать попытки по реализации идеи справедливости в строительстве налоговых систем. Г.И. Болдырев отмечал, что мысль о построении налоговой системы на началах справедливости "не раз оказывала решающее влияние при проведении как чисто финансовых, так и социальных реформ в различных государствах.[28,с.3]

Принцип равномерности обложения прошел сложный путь как в теории, так и на практике: от принципа равномерного обложения - к пропорциональному, а от него - к прогрессивному. Развитие равномерности

обложения, то есть уравнивания налогового бремени, привел к тому, что была выдвинута идея установления минимума дохода, который нужен для удовлетворения минимума человеческих потребностей, то есть такой доход или его доля, который остается свободным от обложения. В связи с этим М.И. Фридман отмечал, что если все члены общества пользуются в равной степени личной и политической свободой, то - в принципе - каждый из них должен нести и налог в равной мере с другими. [142,с.18]

Равенство перед налогом по Эбергу - это фискальное применение принципа равенства граждан перед законом. [151,с.91]

В целом, равномерность обложения - это вопрос о распределении налогового бремени. Важно определить, какие принципы должны быть положены в основу распределения налогов. Современная наука использует два взгляда на проблему распределения налогового бремени в экономике. Это принцип полученных благ и концепция платежеспособности. Концепция принципа полученных благ развивалась в рамках индивидуалистических теорий налога, в данной теории основанием для определения тяжести налогообложения служат услуги государства. [75, с.124-125]

Налогообложение носит принудительный характер в силу существования государства - органов власти и управления - и необходимости финансирования их деятельности во благо всего общества. Другими словами, производство налогового платежа есть благо для всего общества.

Но здесь возникает вопрос справедливости налогообложения и обеспечения баланса интересов участников налоговых правоотношений. Впервые системное изложение этих вопросов нашло отражение в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776), где он сформулировал принципы налогообложения, вошедшие в финансовую науку как классические и актуальные по сей день:

– принцип справедливости, предполагающий всеобщность и пропорциональность налогообложения;

– принцип определенности, который в современной трактовке означает необходимость установления всех элементов налога заранее и экономически обоснованно;

– принцип удобства, когда налог уплачивается наиболее удобным способом;

– принцип эффективности, согласно которому расходы по налоговому администрированию не должны опережать темпы роста налоговых поступлений.

Однако на практике соблюдение этих принципов невозможно, хотя бы в силу неизвестности лица, на которого падает тяжесть уплаты налога. С другой стороны, любой вид деятельности таит в себе риски и неопределенности, которые невозможно учесть на практике.

Эта предпосылка стирает принципиальную разницу между уплатой налогов и покупкой каких-либо предметов. Нелогичность самих предпосылок заставила сторонников теории обмена найти новое обоснование, которое состояло в установлении полного равенства между полученными от государства услугами и уплаченными налогами.

Промежуточное место между концепциями распределения налогового бремени занимает теория равного обложения, которая была в своих предпосылках более обоснованной, чем предшествовавшие ей теории и потому создала предпосылки для обоснования концепции платежеспособности. По теории равного обложения все лица или все семьи (так называемые, платежные единицы) должны быть обложены одинаковым налогом. Одинаково пользуясь государственными услугами, все должны и платить одинаково.

Как уже отмечалось выше, объективные предпосылки для возникновения налоговой задолженности заложены в самой природе

предпринимательской деятельности, осуществляемой в условиях рисков и неопределенности. Положив эту экономическую аксиому в основу, нам следует классифицировать факторы, формирующие риски и дать ответы на вопросы: каковы причины налоговой задолженности?; как налоговое законодательство учитывает их?; каковы территориальные особенности формирования и структуры налоговой задолженности? и т.д.

Как известно, изначально предпосылки для возникновения налоговой задолженности в постсоветской России зародились с началом рыночных реформ и одномоментной либерализацией цен. Политическая нестабильность, правовая неразбериха института собственности, хаос в банковской системе, отсутствие сколь-нибудь эффективной судебной системы усугубляли и без того сложную ситуацию в экономике и существенно ограничивали деятельность Государственной налоговой службы России. Отставало и налоговое законодательство.

Соответствовавшая историческим условиям XVIII века, та концепция не соответствовала условиям XIX столетия с его значительным имущественным неравенством. Н.Тургенев отмечал, что «главное неудобство подушных налогов в том, что они не соотносятся с доходом каждого». [139,с.138]

Развитие концепции платежеспособности, построенной с учетом имущественного положения налогоплательщиков, связано с вопросом об источнике уплаты налогов. Окончательное утверждение принципа платежеспособности стало возможным, когда в финансовой науке чистый доход был признан в качестве источника уплаты налогов, что повлекло за собой постановку вопроса: какой принцип должен быть положен в основу его обложения - пропорциональный или прогрессивный, тем более, что финансовая практика использовала и тот, и другой.

В качестве одной из причин роста налоговой задолженности некоторыми авторами рассматривается несовершенство института

банкротства. По нашему мнению (и по предназначению исходя из мировой практики) институт банкротства служит:

- во-первых, инструментом принудительной ликвидации неэффективной коммерческой деятельности;

- во-вторых, применение процедур банкротства–финансовое оздоровление и внешнее управление – дает возможность предприятию, в силу объявленного моратория на взыскание любых долгов на основании судебного решения, мобилизовать внутренние резервы с последующим погашением имеющейся задолженности;

- в-третьих, процедура конкурсного производства дает возможность сформировать конкурсную массу и соразмерно удовлетворить требования кредиторов, в том числе и налоговых органов по предъявленным суммам налоговой задолженности.

Непогашенная сумма налоговой задолженности, после принудительной ликвидации должника на основании судебного решения, подлежит списанию, а должник – исключению из ЕГРЮЛ.

Таким образом, институт банкротства служит не росту, а наоборот, снижению, и в большинстве случаев (конкурсное производство) – инструментом списания налоговой задолженности.

В последние годы уклонение от уплаты налогов с привлечением фирм-однодневок приобрело массовый характер и обсуждается на всех уровнях.

Так, в Республике Дагестан властями взят курс на "обеление экономики", для чего необходимо выстроить прозрачную и эффективную работу по взаимодействию государственных органов в уполномоченных сферах, в том числе и с населением.

По разным оценкам специалистов, объем теневого капитала в Республике Дагестан составляет от 40 до 60 % ВРП, что по предварительным итогам 2012 года составляет от 130,8 до 196, 2 млрд. рублей. Наиболее широко теневой бизнес «представлен» в таких сферах, как строительство,

сельское хозяйство, оборот алкогольной продукции и ГСМ, оптовая и розничная торговля, в которых многие вовсе не регистрируют свою деятельность.

Используя общепринятую методику экономического анализа, попытаемся классифицировать причины образования налоговой задолженности.

Один из подходов к классификации в разрезе внешних и внутренних причин представлен в работе Т.А. Аушева. В качестве внешних причин автор выделяет:

- экономические;
- политические;
- правовые;
- институциональные;
- общесоциальные;
- криминальные.

Внутренние причины обусловлены субъективно-психологическими и организационными побудительными силами.

Пронин С.Б. дает свою классификацию причин образования налоговой задолженности, где выделяет:

- макроэкономические;
- психолого-экономические;
- причины экономико-правового характера;
- организационно-управленческие причины.

Дадашев А.З. и Лобанов А.В. видят основные причины возникновения налоговой задолженности в:

- преднамеренных действиях и ошибках налогоплательщиков;
- преднамеренных неправомерных действиях;
- задержке исполнения платежных поручений банками;

– нечеткой работе банков, органов казначейства, финансовых органов и налоговой инспекции в процессе взаимодействия друг с другом.

Дискуссия в силу экономических и социально-политических причин закончилась в последней трети XIX - начале XX веков победой сторонников прогрессивного обложения, что нашло выражение в повсеместном введении подоходного прогрессивного налогообложения. Один из самых активных сторонников пропорционального обложения П. Леруа-Болье отмечал, что пропорциональные налоги гораздо легче переносятся состоятельными классами, так как они ослабляют налоговое давление по мере увеличения объекта обложения, прогрессивные же налоги задевают имущие классы гораздо более чувствительно и тем больше, чем быстрее растет прогрессия обложения".

Марксизм связывал с прогрессивным налогообложением уничтожение частной собственности и построение социализма. В свою очередь А.Вагнер является идеологом социально-политического направления, которое в прогрессивном налогообложении видело средство нивелировки имущественного неравенства. [139,с.91]

Современные исследователи налогов считают, что "налоговая система государства - это, пожалуй, наиболее яркое проявление соотношения классовых и групповых интересов, социальных сил, их борьбы и компромиссов. Борьба между имущими и неимущими слоями общества, между земельными собственниками и капиталистами - все это отражалось в эволюции налоговой системы. Классификация причин возникновения налоговой задолженности позволяет определить мероприятия по их устранению. Эти меры сами по себе не приведут к ликвидации задолженности, но в комплексе с другими мерами административно-правового и экономического характера позволят снизить уровень задолженности.

Таким образом, вопрос о налоговом бремени в экономической науке рассматривался с начала XVIII века. При этом зачастую не было четкого разделения на макро и микро уровень, фактически каждый ученый выдвигает свой подход к исчислению налогового бремени. [109,с.7] Это говорит об определенной эволюции вопроса о налоговом бремени в экономической науке. Однако, ввиду обширности исследований и большого числа методик сложно выявить единый понятийный аппарат, даже по сути понятия зачастую несопоставимы у представителей разных экономических школ просто по причине того, что рассматриваются разные уровни: макро- и микроуровень.

Далее более подробно нужно остановиться на определениях налогового бремени.

1.3. Особенности подходов к определению налоговой нагрузки

Ранее нами было выделено два аспекта в исчислении тяжести налогообложения: макро- и микроэкономический. Макроэкономический аспект подразумевает исчисление тяжести налогообложения по стране в целом, т.е. оперировать в этом случае будем макропоказателями. Тогда как микроэкономический аспект сводится к изучению распределения налогового бремени между социальными группами, предприятиями по отраслям производства.

В современной научной литературе можно встретить деление налогового бремени на три вида: налоговое бремя экономики, налоговое бремя населения и налоговое бремя организаций. По нашему мнению целесообразней проводить разделение лишь по двум признакам: макро- и микроуровню. Таким образом, не нарушая сложившейся иерархии получаем, что налоговое бремя на макроуровне - это налоговое бремя экономики, а на микроуровне, - налоговое бремя населения и предприятий. В каждой группе есть свои особенности по исчислению показателя налогового бремени и по

его экономическому смыслу. Еще раз необходимо подчеркнуть, что нельзя проводить параллель между показателями налогового бремени страны или региона и налоговым бременем предприятий. Зачастую в налоговой практике приходится встречаться с ситуацией, когда сообщается, что показатель налогового бремени по региону составляет 20-30% ВВП. Однако, надо понимать, что эти цифры не имеют прямого отношения к конкретному предприятию в регионе. Это значение можно сравнить с показателем средней температуры по больнице - ничего конкретного про отдельного больного. Ценность такого показателя налогового бремени в том, что посмотрев его динамику можно сделать выводы об увеличении или снижении доли налоговых поступлений в регионе к ВВП региона. Однако, для экономической науки интересен как показатель налогового бремени в целом по стране или региону (на макроуровне), так и по конкретному налогоплательщику (на микроуровне).

Итак, на макроуровне будет оценено налоговое бремя в целом по стране. Общеизвестным показателем, является доля налогов в ВВП. Данный показатель хорошо освоен практикой и широко используется в целях проведения сравнительного анализа. Экономический смысл его достаточно прост: показатель позволяет оценить, какая доля ВВП перераспределяется посредством налогов. Как уже было отмечено, в научном и практическом обороте находится целый ряд модификаций показателя (доля бюджетобразующих налогов в ВВП, доля чистых налогов /без целевых налогов/ в ВВП и др.)

В рамках комплексного подхода необходимо обратиться к анализу практической ситуации, сложившейся на сегодня, то есть, рассмотреть, какова величина налогового бремени в различных государствах и как она изменялась.

Как уже было сказано, в общем виде - это доля налогов в ВВП. До конца XIX века ни у кого не вызывало сомнений наличие верхних границ

налоговых изъятий (максимальная величина налогового бремени). Критерии определения верхней границы, с одной стороны, лежали в плоскости социально-экономической стабильности, с другой стороны, определялись необходимым или желаемым уровнем экономического воспроизводства. Однако в период между 1913 г. и концом 70-х годов тезис об их существовании «вышел из моды». Именно тогда все сложившиеся представления о верхних границах налогообложения, которые обычно сводились к цифре около 15% национального дохода, были радикально пересмотрены, а реальные уровни налогового бремени на экономику возросли с характерных для начала века 10% до величин, близких к 40% ВВП.

К началу 80-х годов экономики наиболее развитых стран, быстро наращивающих социальные программы, начали постепенно "упираться" в новые верхние границы налогообложения. Такой вывод можно было сделать исходя из следующих наблюдений: во-первых, в ведущих странах в мирное время в крупных масштабах возник устойчивый бюджетный дефицит, свидетельствующий о кризисе государственных финансов; во-вторых, в условиях финансового кризиса резко замедлились темпы прироста доли налоговых отчислений в ВВП; в-третьих, наиболее острый характер финансовый кризис носил в странах с наивысшей долей налоговых изъятий; в-четвертых, имели место и такие симптомы, как рост теневой экономики, ухудшение налоговой дисциплины и т.д.

Так, одни экономисты считают, что налоги способны выполнять в механизме государственного регулирования экономики четыре функции: фискальную, регулирующую, стабилизирующую и интегрирующую.

Другие экономисты наделяют налоги свойствами различного характера: распределительного, контрольного, воспроизводственного, стимулирующего, организационного, социального. А И.В. Горский вообще считает, что налогам свойственна только фискальная функция.

Не вдаваясь в детали рассмотрения каждой из перечисленных функций,

отметим две основные функции, которые проявляются в налоговой политике:

исторически первая (изначальная) функция – фискальная, призванная наполнять казну, обеспечивать налоговые поступления в бюджетную систему, характеризует налоговое бремя экономики;

регулятивная функция, посредством которой обеспечивается то или иное воздействие на воспроизводственные процессы.

В соответствии с целями налоговой политики формируется налоговое бремя экономики, устанавливающее, какую часть вновь созданной стоимости (ВВП) государство аккумулирует в доходах бюджетной системы посредством фискального механизма. Законодательно устанавливаются состав налогов и характеристики элементов каждого налога (объект, налоговая база, ставки и др.), в совокупности формирующие уровень налогового бремени экономики. Регулятивное значение налогов проявляется в таком изменении отдельных элементов того или иного налога, которое государством признано объективно необходимым и реализуется в конкретных целях.

Высокоразвитые индустриальные страны (по крайней мере лидирующие по росту государственных расходов) подошли к верхнему пределу, за которым наращивание налогового бремени оказывается либо невозможным с социально-политической точки зрения в силу растущего сопротивления налогоплательщиков, либо абсолютно непродуктивным ввиду расширения теневой экономики. Высота этого верхнего "плато", разумеется, не универсальная для всех стран, в значительной степени обусловлена особенностями социально-экономической истории и социально-экономической структуры.

Учеными-экономистами была сформулирована гипотеза о том, что максимальный уровень налогового бремени, по всей видимости, должен быть выше в малых, унитарных государствах как следствие большей готовности налогоплательщиков принять налоговое бремя и ниже в больших по размеру,

дифференцированных в социально-культурном отношении федеративных государствах.

На сегодняшний день факты подтверждают справедливость такой гипотезы. Действительно, только в двух федерациях имеет место относительно высокое налоговое бремя (на фоне развитых стран в целом) - в Германии и Австрии. В подавляющем большинстве федеративных государств налоговое бремя намного ниже, чем в унитарных.

Таблица 4

Доля налоговых платежей в ВВП по странам[84]

Страна	Доля налогов и обязательных платежей в ВВП	Доля налогов без обязательных платежей в ВВП
Германия	42,9	23,1
Бельгия	46,4	31,1
Дания	52,8	49,7
Франция	46,3	24,9
Италия	42,9	27,4
Нидерланды	44,8	26,6
Австрия	45,5	29,9
Швеция	54,2	38,1
Великобритания	33,9	27,7
Испания	35,5	21,7
Канада	36,3	31,0
США	31,8	22,7
Япония	28,6	18,2

В случае с налоговой системой Российской Федерации этот тезис несколько не соответствует этой действительности. Ставки налогов в Российской Федерации являются одни из низких в Европе. Однако налоговое бремя на российского налогоплательщика гораздо выше, чем в европейских государствах, о чем свидетельствует наличие огромного теневого сектора экономики. Уровень налогового бремени приведены в расчетах, приведенных в параграфе 1 настоящей главы диссертации. В

среднем за последние 5 отчетных годов с 2010 по 2014 гг значение данного показателя составляет 36,4%

Из данных таблицы 4 можно сделать несколько важных выводов. Во-первых, как показывают приведенные данные, большинство экономически развитых стран мира к настоящему времени практически достигли максимально возможного уровня перераспределения через налоговую систему валового внутреннего продукта и национального дохода. Поэтому обеспечение дальнейшего роста поступлений доходов в бюджеты этих стран возможно в основном за счет изменения структуры налоговых изъятий и обеспечения на этой основе прямой зависимости роста налогов от роста ВВП. Увеличение же ставок налогов, равно как и отмена льгот по ним чреваты для этих стран как экономическими, так и социальными последствиями.

Естественно, существование верхнего предела налогообложения вовсе не означает, что каждая страна обязательно выходит на этот верхний предел. Нет никаких социально-экономических аргументов в пользу того, что функционирование на уровне верхнего предела налогообложения – оптимальный режим для экономики любой страны. Более того, сопоставление уровней налогового бремени и социальных индикаторов опровергает данное предположение.

Насущная проблема многих развитых стран заключается в том, что современный пакет социальных программ, определяющих социальную нагрузку государств Западной Европы, был сформирован в 50-70-е годы, то есть в период, когда темпы экономического роста (компенсировавшие предшествующий период низкой экономической активности в 1913-1950 гг.) были аномально высокими и бурно росла доля государственных изъятий в экономике. Тогда казалось, что государство может позволить себе все, что угодно. Выход на новый режим функционирования, когда выяснилось, что темпы экономического роста значительно снизились и налоги уперлись в

верхние пределы, стал причиной финансового кризиса государства всеобщего благосостояния, который составляет сегодня и, видимо, будет составлять в ближайшее десятилетие главную "головную боль" подавляющего большинства развитых стран.

Во-вторых, из приведенной таблицы однозначно напрашивается вывод о том, что налоговое бремя в целом для российских налогоплательщиков не только не превышает показатель в экономически развитых странах, но и значительно ниже большинства из них. Следовательно, проблема (как экономического, так и психологического плана) заключается не в абсолютной величине налогового бремени, а в степени его влияния на способность экономики в целом и отдельных экономических субъектов к воспроизводственной деятельности. Однако рост теневой экономики утвердившееся в общественном сознании признание современных налогов чрезмерными и избыточными, так же как и массовое одобрение фактов уклонения от уплаты налогов, - все это показывает, что 30 процентная доля государственных доходов в ВВП, по всей видимости, достаточно близка к верхнему пределу для России на ближайшую перспективу. Можно спорить об увеличении налоговых доходов с 30% до 32%, но реалистично оценивая сложившееся положение, трудно представить, что российское государство будет способно изъять 40 или 45% ВВП.

При ближайшем рассмотрении показателя налоговой нагрузки в российской налоговой системе мы неизбежно сталкиваемся с деталями, которые ставят под сомнение адекватность (точность) показателя.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что данный показатель складывается в России в условиях практически полного отсутствия налоговой дисциплины. Примерно половина налогоплательщиков платит налоги, но всеми доступными им законными, а чаще всего незаконными

способами минимизируют свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики вообще не платят налоги.

По различным оценкам в российской экономике от 25 до 40% ВВП создается в теневом секторе экономики, подавляющая часть которого не охватывается налогами. По данным Минфина России из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет страны недопоступает ежегодно от 30 до 50% налогов. В результате этого законопослушные налогоплательщики, а это в основном легальные товаропроизводители, производят отчисления в государственную казну в виде налогов, составляющих более половины произведенного ВВП. В среднем же получается, что в бюджет отчисляется около одной трети ВВП.

Во-вторых, на показатель налогового бремени в России влияет еще и, так называемый, кризис платежей. Дело в том, что доля изъятия через налоги около 33% ВВП рассчитана, исходя из фактически уплаченных в бюджет налогов, или же запланированных к поступлению и бюджет на очередной финансовый год. Между тем, налоговые обязательства и их фактическое выполнение налогоплательщиком в российской экономике — это не одно и то же. Дело в том, что большинство российских налогоплательщиков уплачивает налоги в бюджет исходя не из принципа "сколько положено по закону и созданной конкретным налогоплательщиком налогооблагаемой базы", а исходя из своих реальных, а зачастую и созданных искусственно, низких финансовых возможностей. Иными словами, эти налогоплательщики вносят в бюджет не столько надо по закону, а сколько хотят или могут. В результате сложилась парадоксальная ситуация, когда долги в бюджет по многим предприятиям существенно превышают их текущие налоговые платежи.

Таким образом, общий показатель совокупной налоговой нагрузки налогоплательщиков должен быть скорректирован с учетом коэффициента

собираемости, или, проще говоря, на сумму ежегодного прироста недоимки по платежам во все виды бюджетов и внебюджетных фондов.

В-третьих, совокупный показатель налоговой нагрузки в России является несовершенным еще и потому, что имеются существенные погрешности измерения самого валового внутреннего продукта. При этом невозможно определить количественное влияние этой погрешности на размер перераспределяемого через систему налогов ВВП. Это связано с тем, что при оценке ВВП Росстат производит досчет своих официальных данных на сумму произведенного ВВП в так называемой теневой экономики.

Как уже было отмечено, по разным оценкам в теневом секторе производится от 25 до 40% ВВП. Росстат делает свой расчет исходя из наименьшей из этих цифр 25%.**[101]**

В-четвертых, немаловажное значение имеет и та экономическая среда, в которой приходится осуществлять финансово-хозяйственную деятельность и платить налоги российским налогоплательщикам. Незрелость рыночных отношений, политическая, экономическая и социальная нестабильность, несовершенство и постоянные изменения налоговой системы страны, разрушение экономических связей между предприятиями и ряд других немаловажных факторов, не влияя на абсолютный размер показателя налоговой нагрузки, относительно увеличивают налоговое бремя российского налогоплательщика. Действительно, в этих условиях налоговая нагрузка ощущается значительно острее, чем это было бы при отсутствии дестабилизирующих экономику факторов. Российские предприятия и организации вынуждены нести высокое налоговое бремя в условиях убыточных результатов деятельности каждого второго предприятия, а также острой недостаточности финансовых ресурсов.

Таким образом, систематизируя проблемы, вызывающие искажения в расчетах реального налогового бремени, можно отметить:

1) низкая налоговая дисциплина, незаконная минимизация и недоплата налогов приводят к деформации показателя доли налогов в реально созданном ВВП, при этом сам показатель ВВП имеет погрешности расчета, так как оценивает, а не учитывает объемы, созданные в теневой экономике;

2) совокупное налоговое бремя рассчитывается исходя из фактически уплаченных или запланированных к поступлению налоговых платежей, тогда как оба показателя не учитывают негативные последствия кризиса платежей, недоимки и, в отдельных случаях, переплаты по налогам. Налоговое бремя не корректируется на коэффициент собираемости налогов;

3) налоговое бремя по экономике в целом не учитывает, что при наличии дестабилизирующих экономику России факторов, налоговое бремя про неизменности абсолютного показателя проявляется намного острее, чем в ситуации экономической стабильности; при этом российские субъекты экономической деятельности несут высокое налоговое бремя в условиях убыточных результатов каждого второго предприятия. То есть показатель налогового бремени по экономике в целом не дает адекватной информации относительно его реальной величины.

Таким образом, налоговые льготы по региональным налогам стимулирующим механизмом не являются, а становятся методом освобождения от налогового бремени отдельных категорий налогоплательщиков – организаций, финансируемых из бюджета. У инвесторов при выборе региона для инвестиций льготы по налогообложению имущества не являются первостепенными.

Следовательно, нам необходимо обосновать систему показателей, позволяющих оценить реальное налоговое бремя предприятия.

Зачастую в современной экономической литературе встречается мысль о том, чтобы увязать уровень налоговой нагрузки на экономику с налоговым бременем предприятий, тогда как с нашей точки зрения

неправомерно проводить параллель между этими величинами. Дело в том, что на сегодняшний день в России наблюдается крайняя неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики. Предприятия различных отраслей зачастую находятся в неравных условиях налогообложения, учитывая льготы и другие факторы. Поэтому сказать, что налоговое бремя российских предприятий равно 30% было бы крайне неверно. Исходя из алгоритма определения налогового бремени на макроуровне, можно сделать вывод, что этот показатель не имеет прямого отношения к уровню налогообложения предприятий. Следовательно, область применения показателя не может распространяться на микроуровень. Здесь порядок определения налогового бремени иной.

В современной научной литературе налоговое бремя населения выделяется как отдельный вид налогового бремени.

Обозначим круг вопросов, которые должны быть освещены при рассмотрении налогового бремени населения. Если говорить о налоговом бремени населения, то мы неизбежно приходим к оценке бремени, с одной стороны, отдельного работника, а, с другой стороны, налогового бремени на семью, как платежную единицу по совокупности как прямых, так и косвенных налогов. С методологической точки зрения этот показатель рассчитывается как отношение всех уплаченных налогов ко всем полученным доходам, включая денежную оценку полученных благ. Можно рассмотреть проблему в узком аспекте, тогда в исчислении показателя налогового бремени нет принципиальных сложностей. В большинстве случаев подоходный налог является единственным налогом, который уплачивает непосредственно работник. Часто налоговое бремя равно ставке подоходного налога, однако так бывает далеко не всегда. Налоговое бремя работника по значению равно экономической ставке налога. Данный показатель эффективно используется при сравнении налогового бремени населения по разным странам.

Таким образом, с методологической точки зрения определение налогового бремени населения по налогу на доходы не представляет особой сложности.

Фактически в этом вопросе все ясно и понятно, если не затрагивать тот аспект, что население является конечным потребителем практически всех товаров, производимых в экономике страны. Следовательно, ни кто иной как население оплачивает практически все налоги. Здесь мы намеренно используем слово оплачивает, потому что из экономической науки известно, что большая часть налогов перелagается на конечного потребителя. Но происходит это не явно, а в скрытой форме. Здесь мы хотели лишь обозначить то, что в кажущихся на первый взгляд простых и понятных вещах может скрываться много нерешенных вопросов, которые требуют дополнительного исследования.

Теперь нам предстоит рассмотреть налоговое бремя с точки зрения предприятия, и первый вопрос, который здесь возникает: что же такое налоговое бремя для предприятия? Если взять за основу логику и подход определения налогового бремени на макроуровне, то получим, что налоговое бремя предприятий - это доля налогов в его доходе. Казалось бы, и сумма налогов и доход предприятия точно определены, однако при ближайшем рассмотрении их соотношение нельзя принимать за сколько-нибудь надежную характеристику налогового бремени.

Хотелось бы подчеркнуть, что рассчитать уровень налогового бремени предприятий отнюдь не является самоцелью данного исследования. Перед нами стоит более широкая задача - оценить степень влияния величины налоговых обязательств на деятельность предприятия, в частности на возможность расширенного воспроизводства. В рамках достижения указанной цели нами будут проведены расчеты уровня налогового бремени с помощью различных методик (анализ методик приведен в главе 2 дипломной работы. В действительности, адекватная

оценка налогового бремени нужна, для того, чтобы определить какое влияние оказывают налоговые обязательства на экономическую активность предприятия. Под экономической активностью мы понимаем расширение производственной базы, повышение эффективности хозяйствования, или, одним словом, расширенное воспроизводство. Или, как ни банально это звучит: возможность экономических субъектов развиваться на основе самофинансирования. Соответственно, по нашему мнению, одной из приоритетных целей налоговой политики России должно стать обеспечение возможности экономическим субъектам развиваться на основе самофинансирования.

Для того чтобы рассчитать налоговое бремя налогоплательщика необходимо определиться с главной задачей. Таковой для нас является выявление системы показателей, наиболее адекватно отражающих напряженность налоговых обязательств предприятия. Нам необходимо определить:

1. Какие налоги включать в общую сумму налоговых платежей;
2. Что считать доходом предприятия для расчета налогового бремени.

Суть первого этапа состоит в том, чтобы определить, какие налоги включать в совокупную налоговую нагрузку предприятия. Проблема распадается на два аспекта в связи с тем, что предприятие является, с одной стороны, самостоятельным плательщиком налогов, а, с другой стороны, - налоговым агентом, удерживающим подоходный налог с физических лиц. Налог на доходы физических лиц, перечисляемых в бюджет предприятием, на наш взгляд, не является составляющей налогового бремени самого предприятия. Вопрос о налоговой нагрузке предприятия неразрывно связан с проблемой исчисления налогового бремени населения, при этом, прямые и косвенные налоги по-разному оказывают влияние на предприятие.

ГЛАВА 2. ХАРАКТЕРИСТИКА УСЛОВИЙ ПЕРЕЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Распределение налоговой нагрузки и возможности ее переложения у российского налогоплательщика

Переложение налогов происходит в связи с процессами, происходящими в обществе, экономике и государстве, и как уже было сказано, требует комплексного решения. Известно, что способность хозяйствующих субъектов уплачивать налоги связана с их финансовыми и хозяйственными возможностями. Если производство товаров снижается, соответственно снижаются и объемы реализации произведенных товаров, то уменьшается выручка от реализации. При этом сокращается оборот товаров, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость (НДС) и акцизами.

Сокращение выручки от реализации в условиях сохранения производственных мощностей (факторов производства) неминуемо приводит к росту удельного веса затрат, вычитаемых из выручки от реализации при определении финансовых результатов от деятельности хозяйствующего субъекта. Например, при неполной или частичной загрузке техники и другого оборудования происходит сокращение объемов производства, а их амортизация будет начисляться в полном размере, что приводит к относительному росту себестоимости производимой продукции, работ и услуг.

Следствием роста затрат, как известно, становится снижение дохода, из которого формируется фонд оплаты труда, производится отчисления во

внебюджетные государственные социальные фонды. Оставшаяся часть дохода является прибылью хозяйствующего субъекта, из которой выплачиваются все налоги, уплачиваемые предприятием (организацией) в бюджет.

Возрастающее значение методов и инструментов налоговой политики в регулировании социально-экономических процессов объективно подводит к необходимости четкой нормативно-правовой формулировки понятия «налоговая политика». Налоговая политика государства представляет собой совокупность мер, призванных оказывать регулирующее воздействие на налоговое поведение хозяйствующих субъектов и граждан таким образом, чтобы в социально-экономическом развитии страны были сбалансированы интересы государства, бизнеса и домашних хозяйств. Эффективная налоговая политика призвана способствовать развитию экономического потенциала страны и при данном уровне налогового бремени и налогового администрирования обеспечивать бюджетную систему налоговыми доходами. Возрастающее значение методов и инструментов налоговой политики в регулировании социально-экономических процессов объективно подводит к необходимости четкой нормативно-правовой формулировки понятия «налоговая политика». Налоговая политика государства представляет собой совокупность мер, призванных оказывать регулирующее воздействие на налоговое поведение хозяйствующих субъектов и граждан таким образом, чтобы в социально-экономическом развитии страны были сбалансированы интересы государства, бизнеса и домашних хозяйств. Эффективная налоговая политика призвана способствовать развитию экономического потенциала страны и при данном уровне налогового бремени и налогового администрирования обеспечивать бюджетную

систему налоговыми доходами.

В структуре механизма налогового регулирования нами выделены налоговые льготы, налоговые преференции и специальные налоговые режимы.

Важнейшим показателем, характеризующим налоговую политику, является объем предоставленных хозяйствующим субъектам льгот, призванных способствовать снижению уровня налогового бремени, которые несет бизнес, и стимулированию инвестиционной активности в экономике.

В связи со снижением налогового бремени в выигрыше остаются субъекты экономических отношений – организации и индивидуальные предприниматели. Полученную налоговую экономию следует рассматривать как потенциальный дополнительный источник экономического роста, проявляющийся через потребление (дополнительный потребительский спрос) и увеличение инвестиций в основной капитал (дополнительный инвестиционный спрос). И как фактор экономического роста эта налоговая экономия призвана стимулировать совокупный спрос и расширение совокупной налоговой базы.

Таким образом, ключевыми показателями, изменение которых влияет на перелажаемость налогов и на уровень налоговой нагрузки, являются: выручка от реализации, затраты (полная себестоимость произведенной хозяйствующим субъектом продукции, работ и услуг), доход предприятия, оплата труда работников предприятия и прибыль предприятия (см. рис. 3).



Рис. 3. Схема отражения налоговой нагрузки на результатах финансово-хозяйственной деятельности организации
 Источник: составлено автором.

Среди этих показателей ключевое место занимает выручка от реализации, изменение которой повлияет на все другие показатели, оказывающие влияние на переложимость налогов. Изменения показателей, влияющих на переложение налогов, в свою очередь влияют на уровень налогообложения либо повышая, либо снижая сумму налоговых отчислений. Эти изменения могут проявляться как в виде повышения (снижения) общего уровня налогообложения, так и в виде повышения (снижения) сумм поступления по отдельным налогам.

Снижение (повышение) общего уровня налогообложения имеет свои причины и последствия.

Причинами снижения общего уровня налогообложения могут быть:

- официальное снижение налоговой нагрузки;
- падение уровня производства, следствием которого может являться недостаточность финансовых ресурсов, необходимых для исполнения налоговых обязательств перед государственным бюджетом;
- повышение государственных расходов.

Следствием снижения общего уровня налогообложения может стать:

- снижение поступления налогов и дефицит бюджета;
- невыполнение государственных программ экономического, социального, военного характера, а также программ, связанных с обеспечением безопасности страны, хозяйствующих субъектов и индивидуальных граждан данной страны;
- снижение государственной поддержки эффективного спроса.

Причинами повышения общего уровня налогообложения могут быть следующие:

- официальное повышение общего уровня налогообложения, что в последствии неминуемо приведет к его снижению;
- повышение расходов государства по различным причинам;
- снижение доли неналоговых источников государственных доходов;

- нарушение налогоплательщиками налогового законодательства (в частности: несвоевременная уплата налога, снижение суммы налогооблагаемого дохода, отказ от уплаты налога и т. п.);

- принятие Правительством страны нереальных в плане достижения государственных программ.

Следствием повышения уровня налогообложения могут быть:

- ухудшение финансового состояния налогоплательщиков как физических, так и юридических лиц;

- снижение инвестиционной активности предприятий и организаций;

- снижение способности налогоплательщиков платить налоги;

- снижение импорта товаров из других стран;

- снижение конкурентоспособности отечественных товаропроизводителей;

- снижение экспорта товаров, работ и услуг;

- повышение уровня потребительских цен;

- снижение спроса на товары, работы и услуги;

- снижение предложения товаров, работы и услуги;

- ухудшение благосостояния населения;

- усиление фискальной функции налогов;

- бегство капиталов за рубеж;

- рост инфляции;

- рост количества денег в обращении, не обеспеченных товарным содержанием (товарами, работами и услугами отечественного производства);

- эмиссия денег в увеличенных объемах;

- привлечение денег на стороне, в частности получение кредитов МВФ и других международных финансовых организаций.

Снижение (повышение) конкретного вида налога также имеет свои причины и следствия, которые связаны с перелагаемостью данного налога. Но прежде чем рассматривать причины снижения (повышения) и следствия такого изменения необходимо исследовать характер влияния изменения

отдельного налога как объекта, подлежащего переложению. Например, снижение (повышение) уровня косвенного налогообложения (обложение НДС, акцизом, налогом с оборота, налогом с продаж) влияет на доход организации либо снизив, либо повысив его размер.

Если косвенный налог увеличивается, то налоговая нагрузка увеличивается. При этом если облагаемый налогом товар продан потребителю, то налоговая нагрузка ляжет на плечи этого потребителя, а если товар не реализован по причине, например, высокой цены, то налоговая нагрузка останется на производителе данного товара. При этом на производителе товара, подлежащего косвенному налогообложению, останется не только налоговая нагрузка косвенного налогообложения, нереализованный товар, в данном случае, способствует росту удельного веса затрат на его производство по отношению к выручке от реализации, что приводит к снижению дохода и в конечном счете чистой прибыли данной организации-налогоплательщика.

Следует иметь в виду, что тяжесть косвенного налога, не перенесенного на потребителя, отразится и на других видах налогов (переносится на другие налоги), уплачиваемых данной организацией-производителем.

Рассмотрим, как это происходит на практике.

При увеличении удельного веса затрат вызванного нереализацией товара и снижением дохода организации-налогоплательщика происходит перенос части тяжести косвенного налога на отчисления во внебюджетные государственные социальные фонды. Происходит это по той простой причине, что, товар уже выпущен, затраты (в том числе затраты живого труда) уже произведены, и заработная плата должна выплачиваться в полной сумме. Отчисления во внебюджетные государственные социальные фонды, рассчитываемые исходя из величины фонда оплаты труда также уплачивается в полной сумме, независимо от того происходит ли снижение величины дохода из-за увеличения удельного веса затрат или нет.

Следовательно, снижение дохода, произошедшее в результате нереализации произведенного товара, подлежащего обложению косвенным налогом, усиливает тяжесть отчислений в социальные фонды на плательщика этих отчислений.

Таким же образом происходит переложение тяжести косвенного налога и на другие категории плательщиков путем перехода ее на другие виды налогов. Так, если происходит сокращение дохода организации, то заработная плата работникам этой организации может быть уплачена не своевременно. При этом обязательства по уплате подоходного налога с физических лиц с них не складывается, а наоборот тяжесть неуплаченной суммы данного налога будет расти. Такое положение будет складываться и по другим налогам, уплачиваемым физическими лицами, поскольку их суммы, подлежащие взносу в бюджет, вычитываются из одного источника – заработной платы, получаемой налогоплательщиком за определенный отчетный период, хотя в основе расчета лежит индивидуальный объект налогообложения (доход, имущество, право и т. п.).

С сокращением дохода организации происходит уменьшение его прибыли, которая является источником всех налогов, уплачиваемых данной организацией. Известно, что из прибыли уплачивается налог на прибыль организации, налог на имущество организации, транспортный налог, налог на землю и другие налоги, уплачиваемые организациями по законодательству.

В целях исследования проблемы переложения налогов необходимо их классификация по группам фиксированных и не фиксированных налогов.

К фиксированным налогам, уплачиваемым организациями и физическими лицами, относятся налоги, суммы которых исчисляются со стоимости (цены) конкретного физического объекта. К таким налогам относятся налог с имущества, налог на землю, транспортный налог. Суммы этих налогов не зависят от результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а напрямую увязаны со стоимостью

(ценой) этих объектов и поэтому сумма налога не меняется в зависимости от изменения величины его дохода

К не фиксированным налогам относятся налог на прибыль организаций и подоходный налог с физических лиц, исчисление которых осуществляется путем применения процентной ставки к сумме дохода (прибыли), полученного налогоплательщиком за отчетный период. При этом сумма налога будет меняться в зависимости от изменения величины дохода (прибыли) организации – налогоплательщика.

Таким образом, изменения в величине прибыли приводят к усилению тяжести фиксированных налогов, поскольку размер их суммы, подлежащей к уплате в обязательном порядке, заранее определен.

Увеличение косвенного налога либо невозможность его переноса на потребителя усиливает налоговую нагрузку на производителя товара, подлежащего косвенному налогообложению. Во-первых, на производителе данного товара останется вся нагрузка косвенного налога, поскольку он в соответствии с законодательством является плательщиком косвенного налога. Во-вторых, кроме косвенных налогов по законодательству производитель товаров (услуг, работ) является плательщиком и прямых налогов.

Как уже было сказано, что налоговая нагрузка косвенных налогов, остающаяся на производителе в результате нереализации товаров, подлежащих косвенному налогообложению, усиливает тяжесть и прямых налогов, уплачиваемых этим плательщиком. Однако усиление тяжести налогов происходит неодинаково. Тяжесть фиксированных налогов усиливается больше и непосредственно чем тяжесть не фиксированных налогов, усиление которой может произойти опосредованно и не сразу. Усиление налоговой нагрузки по не фиксированным налогам произойдет в результате ухудшения общего финансового положения и неплатежеспособности, которая может наступить не сразу, а со временем.

Очевидно, что в условиях ограниченных возможностей снижения налогового бремени экономики возрастающее значение приобретают регулирующий (стимулирующий) сегмент налоговой политики, определение приоритетов в структуре налогообложения, выбор элементов налога, подлежащих обновлению и стимулирующих потребительский спрос и инвестиционную активность. В структуре механизма налогового регулирования нами выделены налоговые льготы, налоговые преференции и специальные налоговые режимы. Возрастающее значение методов и инструментов налоговой политики в регулировании социально-экономических процессов объективно подводит к необходимости четкой нормативно-правовой формулировки понятия «налоговая политика». Налоговая политика государства представляет собой совокупность мер, призванных оказывать регулирующее воздействие на налоговое поведение хозяйствующих субъектов и граждан таким образом, чтобы в социально-экономическом развитии страны были сбалансированы интересы государства, бизнеса и домашних хозяйств. Эффективная налоговая политика призвана способствовать развитию экономического потенциала страны и при данном уровне налогового бремени и налогового администрирования обеспечивать бюджетную систему налоговыми доходами.

Из сказанного следует, что при исследовании проблемы переложения тяжести налогов принципиальное значение имеет их классификация не только как прямые и косвенные налоги, но и как фиксированные и не фиксированные налоги. Классификация налогов как фиксированные и не фиксированные еще не развита в научной и экономической литературе. Поэтому, на наш взгляд, имеет важное значение при исследовании проблемы переложения налоговой нагрузки на различные категории налогоплательщиков.

Принципиальное значение приобретает вопрос, связанный с наличием условий переложения налогов

Одной из наиболее важных проблем в налоговом регулировании экономики является распределение налогового бремени на налогоплательщика. В Российской Федерации эта проблема стоит наиболее остро, и принятие Налогового кодекса и дальнейшее совершенствование его положений не снимает эту проблему, поскольку она связана со многими макроэкономическими показателями и ее решение предполагает комплексный подход.

Налоговое бремя - совокупность всех налогов, выплачиваемых плательщиком за определенный период хозяйственной деятельности. Определяется оно как отношение между суммой доходов налогоплательщика за минусом расходов, произведенных при их получении, и совокупной суммой уплачиваемых налогов.

В зависимости от объекта налогообложения, налоговое бремя распределяется между субъектами хозяйственной деятельности (владельцы капитала, работники и потребители).

Исходя из того, что организации обязаны передавать часть своих доходов государству в объеме, определенном законодательством, то это называют обязательным распределением налогового бремени. Однако на практике может произойти нарушение данного положения. Во-первых, потребители постоянно ощущают на себе бремя косвенных налогов в виде более высокой цены на товары и услуги. Если вдруг потребители снизят долю использования тех или иных товаров и услуг, то часть бремени соответствующего налога будет перенесена на владельца капитала или работника. Во-вторых, если работники уменьшат предложение своего труда или повысят стоимость своего труда, то произойдет перенос налогового бремени либо на владельца капитала, либо на потребителя, интенсивно потребляющего произведенный ими товар. В-третьих, если владелец капитала уменьшит стоимость основных производственных фондов, то произойдет перенос налогового бремени на рабочую силу или на потребителя.

Возможности потребителей по освобождению от какой-либо части налогового бремени зависят от чувствительности того, как скажутся на ценах их потребности в товарах. Таким образом, любые налоги, возлагаемые на потребительские товары, вынуждены оплачивать потребители, за исключением тех случаев, когда эти налоги приводят к тому, что потребители приобретают меньше товаров.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации на потребителей возложено бремя следующих налогов: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на имущество физических лиц; транспортный налог.

Исходя из того, что в России не очень хорошо известно, что представляет собой чувствительность спроса потребителей к изменению налоговых ставок, можно предположить, что потребители не в состоянии избавиться от какой-либо части налогового бремени, поэтому им приходится нести всю тяжесть бремени по указанным налогам.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, физические лица несут бремя следующих налогов: подоходного налога с физических лиц; отчислений во внебюджетные государственные социальные фонды; земельного налога.

По всем этим налогам, взимаемым в связи с использованием рабочей силы, тяжесть налогового бремени несут работники предприятия, если только данные налоги не вынудят их работать с меньшими затратами.

Поскольку в России не очень хорошо известно, как предложение рабочей силы влияет на изменения в налоговых ставках, то работники предприятий не в состоянии избавиться от бремени налогов, и поэтому им приходится нести всю тяжесть бремени по указанным налогам.

Организации, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, несут бремя следующих налогов: налог на прибыль организаций; налог на имущество организаций; транспортный налог; земельного налога.

Учитывая, что организации (производители) в Российской Федерации практически не имеют возможности переместить или вывести из страны свои активы, их шансы перенесения налогового бремени на рабочую силу или потребителей незначительны. Следовательно, организации в РФ несут полное бремя по этим налогам.

Кроме того, большое количество налогов и сложность их исчисления и уплаты сопряжены с ненужными процедурами их оформления, недостаточностью информации об изменениях, принятых по всем налогам. Это накладывает на предприятия и организации так называемое административное налоговое бремя.

В Российской Федерации развитие предпринимательской деятельности определяется, в основном, той частью прибыли, которая остается в их распоряжении после уплаты налогов. Однако, несмотря на это, налоговое бремя на хозяйствующие субъекты слишком высоко.

Расчет, приведенный в первом параграфе главы 1 настоящей диссертации показывает, что в Российской Федерации уровень налоговой нагрузки выше чем требует реальное состояние экономики страны и составляет в среднем за последние пять лет 36,7%

Средняя ставка совокупного налога указывает на необходимость установления предельного уровня налогообложения в размере, не превышающем 20,6%. В случае превышения этого уровня налогообложения налоговая система будет играть роль снижающего, а не стимулирующего фактора экономического роста российской экономики. [12, с.38]

Это показывает, что в Российской Федерации, пока что, существует не соответствующий действительности налоговый режим, тормозящий развитие предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов собственными силами и проведения ими активной инвестиционной деятельности.

Плохо то, что такая ситуация складывается для России при общем сокращении производимого ВВП и поступления налогов в бюджетную

систему, а в этих странах, наоборот, производство стабильно растет одновременно с ростом налоговых доходов государства. Действующую в Российской Федерации налоговую систему необходимо реформировать, так как она возлагает на предприятия чрезвычайно тяжелое налоговое бремя.

Устойчивое финансовое положение предприятий обеспечивается снятием непосильного налогового бремени.

При действующей налоговой системе в Российской Федерации это невозможно. Поэтому мы предлагаем сократить количество налогов с предприятий до трех (налог на прибыль, налог на имущество и налог на землю).

Сокращение количества налогов с предприятий еще не означает обеспечение их финансовой устойчивости. Финансовая устойчивость предполагает возможность проведения активной инвестиционной деятельности.

Чтобы сохранить инвестиционную активность, в экономистами предлагается система установления ставки совокупного налога с предприятий, размер которой меняется в зависимости от степени износа основных производственных фондов. Верхний предел ставки совокупного налога с предприятий, при этом, не должен превышать пределы 30-33 процентов валовой прибыли. [16]

Для эффективного распределения налоговой нагрузки особо важно соответствующим образом установить процесс налогообложения, который предполагает определенные экономические, правовые и организационные гарантии.

К таким гарантиям можно отнести следующие условия, обеспечиваемые государством для обеспечения интересов участников налоговых отношений:

- государственный суверенитет, т. е. абсолютная независимость государства от других государств и (или) политических и экономических формирований международного значения;

- экономическая обособленность, самостоятельность налогоплательщика-собственника средств производства;

- наличие у государства права на отчуждение части средств самостоятельных, обособленных хозяйствующих субъектов;

- наличие объекта налогообложения;

- наличие субъекта налогообложения;

- обязательность использования объекта налогообложения, т. е. объект налогообложения должен быть использован в процессе производства и обмена, или же должен быть использован для обеспечения активной деятельности субъекта налогообложения, результатом деятельности которого является получение определенных финансовых результатов.

В соответствии с действующими на сегодня положениями (законодательством) налоги должны уплачивать все граждане страны, за исключением категорий граждан, которые освобождаются в соответствии с налоговым законодательством. Чтобы уплатить налоги налогоплательщики должны получить доход (прибыль) от хозяйственной деятельности, поскольку любой вид налога, независимо от того, имущественный ли налог или подоходный налог, вносится в бюджет в денежной форме. Для этого налогоплательщики должны использовать объект налогообложения либо для производства товаров, либо для оказания услуг, конечной целью которых является получение высоких доходов. Последние, как уже было сказано, являются источником возмещения всех затрат хозяйствующего субъекта, в том числе и уплата налогов в бюджет.

В условиях слабого развития производственной сферы источником получения доходов для большинства населения страны становится сфера услуг и в частности сфера оказания торговых услуг.

Если не развито отечественное товарное производство, то торговые услуги будут оказываться, в основном, путем завоза в страну импортных товаров, необходимых для покрытия их дефицита внутри страны.

Независимо от того, производит ли физическое лицо или юридическое лицо товар, оказывает ли торговые услуги, в т. ч. путем завоза товаров в страну импортных товаров, он является налогоплательщиком со всеми его правами и ответственностью.

Но для того чтобы купить за рубежом товары, отечественному налогоплательщику (гражданину или организации) нужна конвертируемая иностранная валюта, в частности «Евро» или «Доллар», поскольку своя национальная валюта не закреплена отечественными товарами, способным конкурировать на мировом рынке.

Иностранную валюту он покупает на финансовом рынке либо внутри страны, как правило, в банковской системе, либо, в редких случаях, за пределами страны.

Центральный банк страны (Национальный банк) покупает валюту у иностранных государств, продавая при этом товары, представляющие собой стратегическую ценность для страны: «золотой запас», природные богатства страны и т. п.

Для осуществления своей коммерческой деятельности (завоз импортных товаров в страну и последующая их реализация своим согражданам) граждане и организации (налогоплательщики) приобретают в банковской системе конвертируемую иностранную валюту. Именно наличие нужной иностранной валюте является необходимым условием возможности приобретения у них товаров, необходимых для отечественного потребителя.

В условиях экономического кризиса, вызванного падением уровня производства, дефицитом товаров, дефицитом денежных средств потребности общества в товарах и услугах не снижаются, они остаются такими или же повышаются. Поэтому недостаток товаров, необходимых для потребления (чаще всего эти товары народного потребления и продовольственные товары) восполняется импортом их из-за рубежа. Для покупки необходимых товаров за рубежом нужна не просто конвертируемая

валюта, а та валюта, которая требуется производителями импортируемых товаров.

Национальная валюта страны, которая переживает экономический кризис, не может быть востребована импортерами по весьма определенной причине – в связи с тем, что эта валюта не закреплена товарной массой, производимой в данной стране. Такая валюта подвержена падению покупательской способности, перестает играть роль всеобщего эквивалента по отношению к экспорту и импорту товаров, перестает быть средством обмена даже внутри страны. [16]

Таким образом, в таких случаях необходимым условием обеспечения потребностей общества является не только импорт необходимых для этого товаров, но и наличие необходимого количества конвертируемой иностранной валюты.

Следовательно, для покупки импортных товаров нужна конвертируемая иностранная валюта, а для покупки самой этой валюты нужно иметь соответствующие возможности ее получения и способы ее привлечения

К возможностям покупки иностранной конвертируемой валюты можно отнести следующие:

наличие природных ресурсов (добываемых), используемых в процессе производства в различных сферах экономики (нефть, газ, каменный уголь, черный и цветные металлы и т. п.);

наличие золотого запаса, количество которого позволяет осуществить покупку иностранной валюты.

К способам привлечения конвертируемой иностранной валюты можно отнести:

заимствование кредитов международных кредитных организаций, иностранных государств и других организаций, занимающихся предоставлением финансовых средств;

продажа государственного имущества, в том числе ценных бумаг иностранным организациям:

привлечение в экономику иностранных инвестиций;

открытие предприятий с совместным капиталом;

открытие иностранных организаций в стране;

развитие производства отечественных товаров, способных выдержать конкуренцию на мировом рынке товаров (в том числе вооружения);

участие в международных организациях;

создание режима налогового благоприятствования для функционирования иностранного капитала на территории страны;

участие граждан и организаций в строительстве различных объектов за рубежом на основе международных соглашений;

оказание государственных услуг другим государствам, бизнес сфере этих стран, например, запуск коммерческих спутников на околоземную орбиту с помощью отечественных ракетносителей и т. п.

Обеспечение государством инвалютными средствами, необходимыми для удовлетворения потребностей общества является только средством для покупки импортных товаров. Отечественные деньги необходимы для внутреннего обращения (в том числе для покупки физическими лицами и организациями иностранной валюты у Центрального банка).

В условиях падения отечественного производства и ухудшения качества еще производимых отечественными производителями товаров и услуг, привлечение иностранной конвертируемой валюты для покупки импорта, т. е. для совершения внешнеэкономических операций в иностранной валюте, чревато следующими негативными последствиями:

проникновением иностранной валюты во внутреннее обращение, т. е. полным вытеснением отечественных денег (валюты) из сферы обращения;

переложением налоговой нагрузки физических лиц и организаций стран, импортирующих товары в страну на отечественного налогоплательщика (физических и юридических лиц).

Проникновение иностранной конвертируемой валюты в сферу внешнего и внутреннего обращения и ослабление позиций национальной валюты, по сути, означает переход национальной экономики (экономики страны) из под влияния собственного государства в сферу влияния того государства, чья валюта получила распространение в обращении данной страны. Таким образом, вся экономика страны постепенно переходит в сферу влияния другой страны, т. е. в сферу распространения финансовой и экономической политики страны, чья валюта получила хождение в этой стране.

Переложение налоговой нагрузки на отечественного налогоплательщика происходит в связи с тем, что он становится потребителем продукции произведенной за рубежом. При этом происходит следующее: например, турецкий производитель производит товар необходимый российскому потребителю (либо физическому, либо юридическому лицу, т.е. в любом случае налогоплательщику). Однако, производя товар, турецкий производитель не думает о том, кто же будет потребителем этого произведенного им товара. Его цель состоит в реализации произведенного им товара и в получении максимальной прибыли. Его товар может быть куплен только турецким потребителем. Тогда налоговая нагрузка ляжет на турецкого потребителя. [16]

Если в Турции не найдется полной реализации произведенного товара, то налоговая нагрузка, которая должна была перейти на потребителя реализованного товара, останется на самом производителе, усиливая ее.

Отсутствие необходимых для удовлетворения потребностей российских потребителей товаров на российском рынке заставляет отечественного (российского) потребителя приобрести товары, импортированные, например, из Турции. При этом происходит резкое увеличение реализации товаров, произведенных на турецких предприятиях (наряду с турецкими потребителями их приобретают и российские потребители). За счет увеличения объема реализованных товаров турецкие

производители повышают рентабельность производства и увеличивают объемы производства, а в таких условиях налоговая нагрузка практически не чувствуется производителем. [16]

Улучшение экономического положения, как страны экспортера товаров, повлияет и на благосостояния турецкого народа (потребителя), повышается его спрос, а это признак того, что он также не ощущает тяжесть налоговой системы своего государства.

Снижение налоговой нагрузки на турецкого потребителя и производителя происходит:

во-первых, за счет улучшения экономического положения и в частности за счет экспорта товаров;

во-вторых, с экспортом товаров часть налоговой нагрузки переходит на потребителя этой продукции, например, в России, облегчая бремя, как турецкому производителю, так и турецкому потребителю. Таким образом, происходит экспорт налоговой нагрузки турецкой налоговой системы в Россию, или же вместе с импортом товаров и услуг происходит и импорт налоговой нагрузки.

На практике это происходит примерно так: в самом начале, когда товар покупается у турецкого производителя – продавца, в цену товара включаются налоги, которые по турецкому законодательству должны быть включены в цену данного товара и уплачены в бюджет турецкого государства. Российский покупатель оплачивает этот товар и ввозит в его страну. Известно, что при импорте товаров при переходе таможенной границы Российской Федерации эти товары в соответствии с российским таможенным законодательством будут облагаться ввозными таможенными пошлинами, а в случае необходимости и НДС и акцизами. При этом цена импортируемого товара намного увеличивается, а, попадая на внутренний рынок, эти товары оплачиваются российскими потребителями, поскольку падение отечественного производства и дефицит товаров собственного производства

заставляет их оплачивать импорт по той цене, по которой импортируемые товары попадают на внутренний рынок.

Падение объемов производства товаров (работ, услуг), необходимых для потребителя, усиление дефицита этих товаров (работ, услуг), увеличение дефицита государственного бюджета, рост инфляции – показатели кризисного состояния экономики.

Дефицит товаров, услуг восполняется их импортом на внутренний рынок из-за рубежа.

Дефицит бюджета восполняется, прежде всего, повышением налоговой нагрузки, поскольку в бюджете, как показывает опыт формирования государственного бюджета многих экономически развитых стран, налоговые доходы занимают большой удельный вес (от 80% до 90%).

В условиях падения производства налоговые поступления сокращаются как с самих производителей товаров, так и с потребителей этих товаров. Производители и потребители не будут иметь финансовых средств, поскольку товарно-денежное обращение сокращается, следовательно, сокращается и платежеспособность потребителя.

Однако снижение поступления налогов с производителей и потребителей, даже по объективной причине, не только не отменяет их налоговые обязательства, но даже усиливает их налоговую нагрузку. На практике сумма неуплаченных налогов остается за налогоплательщиком и считается погашенным пока он не уплатит кроме самой недоимки и положенные по закону пени и штрафы. Таким образом, происходит автоматический рост налоговой нагрузки. В основном она будет расти на производителей товаров (работ, услуг) и потребителей – организаций. Причиной такого роста налоговой нагрузки являются:

ухудшение финансового состояния производителя;

падение покупательской способности потребителя.

Если даже государство поддержит потребителя (в частности граждан) государственными пособиями социального характера, то в условиях

дефицита товаров отечественного производства эти деньги будут потрачены на покупку импортных товаров. В этом случае происходит, как уже было сказано выше, автоматический рост налоговой нагрузки на отечественного потребителя – граждан. [16]

С импортом товаров, как уже было сказано, происходит импорт налоговой нагрузки. Этот процесс связан, как известно, с денежным обращением, т. е. можно сказать, что одновременно с импортом товаров происходит экспорт национальной валюты. Однако в условиях неконвертируемости национальной валюты и в условиях, когда импортеры товаров требуют конвертируемую валюту, возникает необходимость обмена национальной валюты на конвертируемую иностранную валюту (в частности на американские доллары). В этом случае из страны экспортируется не национальная валюта, а американские доллары, обмененные на золото и другие виды сырья стратегического характера. В таком случае происходит ослабление собственной экономической и денежной системы, одновременно усиливая экономически, а соответственно и политически стран экспортеров, как товаров, так и конвертируемой валюты.

2.2. Анализ условий переложения налоговой нагрузки в Российской Федерации

Как уже было сказано ранее, эффективность налоговой системы государства определяется, в том числе, наличием условий для объективного переложения налогового бремени. Это означает, что каждый, действующий в налоговой системе, налог функционирует эффективно в том случае, когда его тяжесть переносится с производителя товара, работ и услуг на потребителя, и для этого в обществе созданы необходимые условия.

Переложение налога по своей важности стоит в одном ряду с такими проблемами, как:

- установление государством или муниципалитетом налога;
- формирования плательщиком налогооблагаемой базы;

- исчисление суммы налога;
- закрепление и уплата налога в соответствующий бюджет.

Проблема переложения налога является проблемой архиважной для российской экономики. Например, в случае отсутствия условия для переложения налоговой нагрузки, официальный плательщик не получает возможности внести в бюджет положенную сумму налога, и поэтому налоговые обязательства не получают своей реализации.

Таким образом, наряду с принципами налогообложения, фиксированными в Налоговом кодексе Российской Федерации, на наш взгляд, принцип переложения налогов, является основополагающим принципом функционирования налоговой системы государства.

В Налоговую систему Российской Федерации включены налоги, имеющие разную налоговую платформу. Например, для налога на прибыль организаций, как прямого налога, платформой является эффективная финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика. Для имущественных налогов платформой является экономическое состояние имущества, находящегося в собственности налогоплательщика.

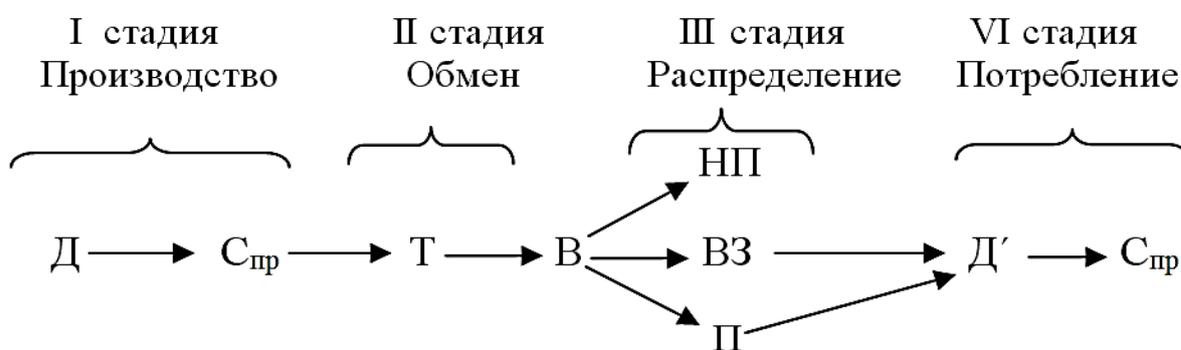
Рассмотрим, каким образом происходит реализация принципа переложения при налогообложении прибыли организации. При этом главным условием является возможность переложения налога. В данном случае нагрузка налога должна перекладываться с производителя товара на его потребителя. Происходит это при совершении обмена произведенного товара на деньги покупателя. В этом случае производитель выручает денежные средства, позволяющие уплачивать налог, возмещать произведенные затраты и расширить производство. Последнее возможно только при получении прибыли.

Таким образом, можно составить схему последовательных действий (алгоритм), осуществляемых организацией, выполнение которых обеспечит реализацию принципа переложения при налогообложении разными видами налогов.

При налогообложении прибыли организации должны быть осуществлены следующие действия:

1. Авансирование денег в средства производства (СП)
2. Выпуск качественных товаров, услуг и работ (Т).
3. Реализация выпущенной продукции в полных объемах и своевременно. На данном этапе происходит процесс обмена (О) произведенных товаров, работ и услуг и их оплата в денежном выражении.
4. Распределение денежных средств, вырученных от реализации товаров, работ услуг (Р).
6. Определение суммы налога, вносимого в бюджет и суммы прибыли организации для выявления финансовых возможностей расширенного воспроизводства (П).

Схема реализации принципа переложения при налогообложении прибыли организации выглядит следующим образом (см. рис. 4):



где: D – авансированные в средства производства и оплаты труда работников деньги;
 $C_{пр}$ – средства производства организации;
 T – произведенный организацией за отчетный период товар, произведенные работы;
 V – выручки от реализации товаров, работ;
 $ВЗ$ – возмещение затрат на производство и реализацию;
 $НП$ – налог на прибыль, уплачиваемый организацией;
 $П$ – прибыль организации, остающаяся после уплаты налогов и отчислений
 D' – авансирование средств производства и оплаты труда работников увеличенной сумме.

Рис.4 Схема последовательных действий организации для обеспечения переложения налоговой нагрузки при применении налога на прибыль организаций.

Источник: Составлено автором.

На схеме приведена система действий организации-налогоплательщика, разделенная на четыре стадии.

На первой стадии происходит производство товара, процесс которого возможен только после авансирования денежных средств в средства производства и оплату труда работников.

На второй стадии выпущенный товар проходит процесс обмена. При этом выручаются денежные средства с приращением по сравнению с авансированной суммой на покупку основных и оборотных фондов, и оплату труда.

На третьей стадии организация проводит распределение вырученных денежных средств. Эти средства направляются на возмещение затрат, связанных с производством реализацией выпущенной продукции, на уплату налогов в государственный и муниципальный бюджеты, и во внебюджетные социальные фонды. На этой стадии определяется прибыль, полученная в результате деятельности данной организацией.

На четвертой стадии происходит потребление денежных средств в увеличенной сумме (D') для авансирования основных и оборотных фондов, а также для оплаты труда работников. Разница между суммой, использованной для производства товара (D) и суммой (D'), используемой для производственного и личного потребления, состоит в том, что на этой стадии организация в целях расширенного воспроизводства авансирует в средства производства, кроме возмещенных средств, и часть прибыли. Также нужно иметь в виду, что организация использует прибыль еще для уплаты налогов.

Таким образом, прибыль является источником не только для расширенного воспроизводства, она является единственным источником уплаты налогов. Следовательно, получение прибыли в результате производственной (уставной) деятельности является необходимым условием уплаты налогов. Рисунок 1 показывает, что для получения прибыли, авансированные денежные средства должны пройти все стадии оборота капитала. Если авансированные в производство средства (капитал) не

проходит какую-то стадию, или же, частичное выполнение условий данной стадии прохождения капитала, например, на стадии оборота не была получена прибыль, или же, на стадии потребления не была использована прибыль для расширенного воспроизводства, то условия для уплаты налогов не возникают. Если такое состояние доминирует во всей российской экономике, или же, по крайней мере, такое состояние присутствует в ней, то не возникнут условия для возможности своевременного переложения налоговой нагрузки на потребителя.

Схема последовательных действий организации-налогоплательщика, обязательное совершение которых означает, что данная организация создает все условия для переложения налоговой нагрузки на потребителя товара, работы и услуги.

Таким образом, уплата налога возможна при условии переложения его нагрузки на то лицо, которое пользуется результатом деятельности данного налогоплательщика, подлежащие последующему потреблению третьим лицом, которое и принимает на себя тяжесть налоговой нагрузки налогоплательщика-производителя.

Если при исчислении налога на прибыль организаций главным условием является получение прибыли от производственной деятельности, данной организацией, и для его уплаты в бюджет - наличие возможности переложения налоговой нагрузки, то для налога на добавленную стоимость главным условием исчисления является наличие добавленной стоимости, а уплата НДС возможна также при условии возможности его переложения.

Налог на добавленную стоимость уплачивается налогоплательщиком после реализации товара, услуг конечному потребителю. Поскольку объектом НДС является добавленная стоимость, налогоплательщик должен прибавлять ее к стоимости приобретенных средств производства, что делает возможным исчисление самого налога на добавленную стоимость. Это можно представить в виде следующего уравнения:

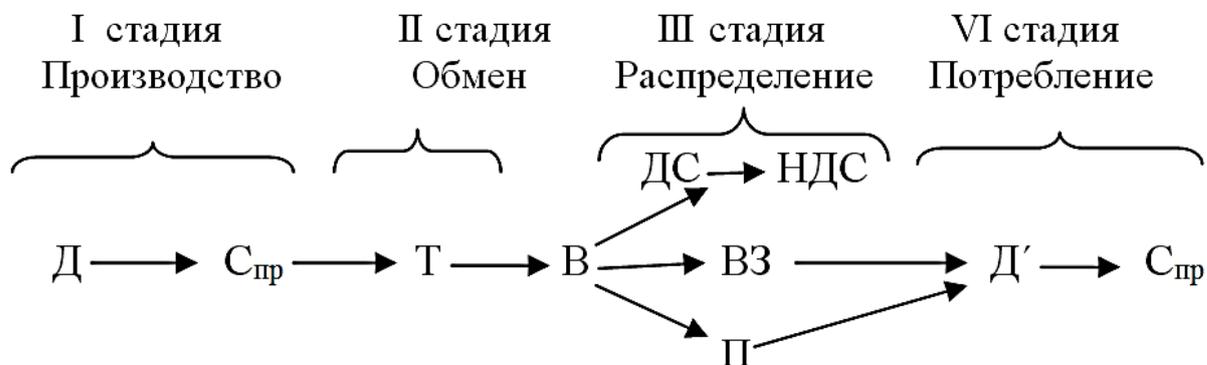
$$CC_{\text{пр}} + ДС + НДС = ЦТ,$$

где: $CC_{\text{пр}}$ - стоимость приобретенных (авансированных) средств производства;
 ДС – добавленная в процессе производства стоимость;
 НДС – налог на добавленную стоимость;
 ЦТ – цена реализованного товара.

Для решения данного уравнения организации – налогоплательщику необходимо:

- 1) авансирование денежных средств в покупку $C_{\text{пр}}$;
- 2) осуществить производство товаров, услуг;
- 3) осуществить реализацию произведенных товаров, услуг;
- 4) определить стоимость добавленной стоимости;
- 5) исчислить сумму налога на добавленную стоимость;
- 6) уплатить налог на добавленную стоимость в бюджет.

Таким образом, процесс исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость имеет свой алгоритм, на основе чего можно построит схему (см. рисунок 5), на которой наглядно отражен весь этот процесс.



где: ДС – добавленная стоимость;
 НДС – налог на добавленную стоимость

Рис. 5. Схема выработки добавленной стоимости и исчисления НДС.

Как в случае налога на прибыль организаций, так и при применении налога на добавленную стоимость, возможность переложения налога организациями обеспечивается только путем реализации произведенных ими товаров, услуг работ, облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Схема на рисунке 4 наглядно показывает этот процесс, который состоит, как и в случае с налогом на прибыль, состоит из стадий производства, обмена, распределения и потребления. Четвертая стадия - «потребление», безусловно, предполагает возобновления процесса производства и в этом случае потребление может быть, в основном, производственным потреблением вырученных средств. Однако это не означает, что данная организация не производит повышение оплаты работников, что по своей сути означает личное потребление физическими лицами средств, полученных организацией, где они работают и создают общественное благо. Поэтому, с точки зрения налогообложения и создания условий для переложения налоговой нагрузки стадия потребления имеет особое значение, без нее нет дальнейшего возобновления процесса производства, выполнения налоговых и других финансовых обязательств перед государством и другими юридическими и физическими лицами.

Таким образом, как процесс производства, т.е. процесс создания добавленной стоимости, процесс создания товара, так и процесс обмена, распределения и потребления объективны в деле формирования условий для переложения налоговой нагрузки, а соответственно и для уплаты налога в бюджет.

Выше нами было сказано о том, что налоговая система Российской Федерации состоит из налогов, имеющих разную налоговую платформу. Как уже известно, что платформой для налога на прибыль организаций и НДС является эффективная финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика и реальный результат, имеющий высоколиквидный характер.

Имущественные налоги, как уже было сказано, находятся на платформе экономического состояния имущества, находящегося в собственности налогоплательщика. Хотя состояние имущества и результаты хозяйственной деятельности налогоплательщика находятся в тесной взаимосвязи, т. е. результаты производственной деятельности организаций непосредственно

зависят от качественного состояния имущества, имущественный налог должен быть уплачен вне зависимости от финансового результата налогоплательщика. В данном случае не доход является условием возложения налоговой обязанности на плательщика, а наличие имущества, подлежащего по российскому законодательству налогообложению.

Таким образом, налоговое обязательство при уплате налога на прибыль или же налога на добавленную стоимость возникает в случае появления объекта налогообложения – дохода от реализации продукта хозяйственной деятельности организации, прибыли или дохода, а при налогообложении имущества налоговое обязательство возникает с наличием в собственности налогоплательщика определенного имущества.

Однако любой налог независим от платформы существования объекта обложения и уплачивается в бюджет из финансовых средств налогоплательщика, полученных в результате его хозяйственной деятельности. Следовательно, уплата налога на имущество становится возможным только при получении организацией дохода от уставной деятельности. Также следует подчеркнуть, что величина налога на имущество, в отличие, например, от налога на прибыль организаций, не зависит от размера полученного дохода.

Из сказанного выше следует, что, несмотря на отсутствие зависимости при установлении налога на имущество организации или же физического лица от его финансовых результатов, при уплате налога в бюджет эта зависимость возникает. Данное обстоятельство говорит о том, что для исполнения обязательства по уплате налога на имущество в бюджет должны присутствовать все те условия, которые обеспечивают возможность переложения налога. Из этого следует, что для уплаты имущественных налогов также должен быть налажен полноценный процесс производства товара, его обмена и распределения полученных денежных средств.

Для этого организации – налогоплательщику необходимо осуществить следующие шаги:

- 1) авансирование денежных средств в покупку средств производства, состоящие из основных производственных фондов и оборотных фондов;
- 2) осуществление производства товаров, услуг, в процессе которого изнашиваются основные средства производства и создается амортизационный фонд ;
- 3) осуществление реализации произведенных товаров, услуг;
- 4) определить среднегодовую стоимость основных производственных фондов и др. имущества, включаемых в состав налогооблагаемого имущества;
- 5) исчислить сумму налога на имущество;
- 6) уплатить налог на имущество в бюджет.

Осуществление этих шагов означает, что организация для обеспечения выполнения обязанности по уплате налога на имущество организаций должна налаживать весь процесс производства и реализации собственной производства, согласно утвержденному уставу.

Как в случае с налогом на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость, процесс исчисления и уплаты имущественных налогов имеет свой алгоритм, на основе чего можно построит схему, наглядно отражающую весь этот процесс. Для этого приведем схему обеспечения условий уплаты имущественных налогов (см. рис. 6).

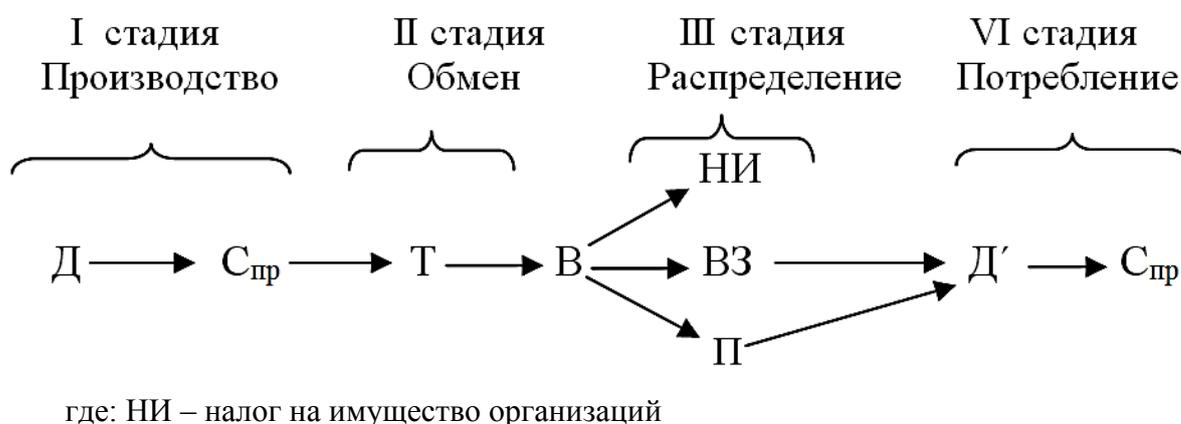


Рис. 6. Схема обеспечения условий для исполнения обязанности по уплате имущественного налога.

Схема на рисунке 6 показывает, что уплата имущественного налога есть результат использования имущества организации в производственном процессе и в целях получения дохода (прибыли), являющегося единственным источником уплаты данного налога в бюджет. Это основное положение, соблюдение которого дает возможность плательщику уплачивать любые налоги, вне зависимости от того, относятся ли они к прямым налогам, или же к косвенным, имущественным, или исчисляемым от дохода.

Схема на рисунке 6 показывает, что организация, прежде чем уплатить налог, вкладывает денежные средства производства, частью которых являются основные производственные фонды (имущество) согласно российскому законодательству облагаемые налогом на имущество организаций. Для того чтобы уплатить налог на имущество, эти фонды должны участвовать в производственном процессе, поскольку для плательщика использование имущества в процессе производства является одним из источников формирования финансовых результатов, а соответственно и получения дохода, который и является источником выплаты налога в бюджет.

Несмотря на разную природу объектов налогообложения, для исполнения обязанности по уплате налогов (нами в качестве примера приведены налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость и налог на имущество организаций) плательщики должны осуществить практически одинаковые действия, представляющие алгоритм действий, обеспечивающий условия начисления и уплаты налогов.

Кроме того, нами составлены схемы последовательности осуществления этих действий, которые имеют практически одинаковую структуру, в которой выполнение функции каждого звена в отдельности является условием, обеспечивающим возможность уплаты налога, а в совокупности – условием переложения тяжести налога на покупателя или же потребителя товара, услуги.

Данное обстоятельство позволяет охарактеризовать налоговую систему Российской Федерации на предмет возможности переложения налоговой нагрузки и уплаты налогов в бюджет. Для характеристики налоговой системы, действующей в Российской Федерации на предмет соответствия ее имеющимся условиям их переложения в российской экономике, необходимо провести анализ структуры ВВП страны.

Для этого проведем анализ условий функционирования налогов, приведенных нами выше в качестве предмета исследования. В этих целях предварительно характеризуем условия действия исследуемых нами видов налогов.

В таблице 5 представлены условия переложения налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость и налога на имущество организаций. Наличие и отсутствие условий отражены в виде знаков (+) и (-). Знак (+) означает наличие в экономике условий переложения для налога, а знак (-) означает отсутствие в экономике страны или региона этих условий.

Применяя эти условия переложения к исследуемым налогам, действующим в Российской Федерации, можем охарактеризовать состояние переложимости налогов в условиях российской экономики.

Таблица 5

Характеристика условий переложения налогов, действующих в РФ.

Виды налогов	Стадии кругооборота капитала			
	Производство	Обмен	Распределение	Потребление
Налог на прибыль организаций	(+); (-)	(+); (-)	(+); (-)	(+); (-)
НДС	(+); (-)	(+); (-)	(+); (-)	(+); (-)
Налог на имущество организаций	(+); (-)	(+); (-)	(+); (-)	(+); (-)

Источник: составлено автором.

Данные таблицы показывают недостаточность наличия условий переложения, приведенных видов налогов, в российской экономике. Недостаточность условия переложения связана с тем, что в российской экономике обращаемая масса денег в основном стала результатом спекулятивных операций, в которых производственный цикл слабо присутствует, либо вообще отсутствует.

Для уплаты налогов в бюджет главное - это наличие средств у налогоплательщика, из которых часть своевременно уплачивается в бюджет. Однако для общества в целом данное обстоятельство имеет принципиальное значение. Финансовые средства, заработанные в процессе производства, необходимых для общества, материальных благ и финансовые средства, полученные хозяйствующими субъектами в результате спекулятивных операций, не одно и то же. В первом случае, полученные хозяйствующими субъектами средства, являются результатом полноценной деятельности экономики, функционирующей по законам рыночной экономики. Во втором случае эти средства являются результатом осуществления финансово-посреднических и т. п. операций, при которых процесс производства практически отсутствует. В этом случае, реально действующей экономики нет, и потребность в необходимых материальных благах удовлетворяется импортом товаров, услуг.

Состояние производства в Российской Федерации, характеризуют данные, приведенные в таблице 2, в которой отражены результаты по производству валового внутреннего продукта и валовой добавленной стоимости в целом по российской экономике за 2013 и 2014 годы.

Стоимость ВВП по стране этот период имеет направление роста если в 2013 году ВВП составлял 66190, 1 млрд. руб., то в 2014 году этот показатель имеет значение равное 71406,4, что на 8% выше предыдущего года. Производство добавленной стоимости также вырос, его значение составляет 7,3%.

Валовой внутренний продукт и валовая добавленная стоимость по видам экономической деятельности (в текущих ценах, млрд. рублей)

Годы	2013	2014
Валовой внутренний продукт в рыночных ценах	66 190,1	71 406,4
в том числе:		
Валовая добавленная стоимость в основных ценах	56 896,1	61 089,4
в том числе:		
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	2 178,3	2 424,5
Рыболовство, рыбоводство	112,2	124,1
Добыча полезных ископаемых	5 893,9	6 306,0
Обрабатывающие производства	8 588,9	9 536,2
Производство и распределение эл-энергии, газа и воды	1 975,6	2 075,4
Строительство	3 994,3	3 964,5
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	9 887,5	10 575,2
Гостиницы и рестораны	595,6	636,8
Транспорт и связь	5 098,9	5 333,0
Финансовая деятельность	2 847,3	3 243,8
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	6 860,0	7 459,9
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование	3 794,4	3 984,3
Образование	1 774,1	1 823,0
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	2 301,0	2 529,0
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	994,0	1 073,8
Деятельность домашних хозяйств	0,1	0,1
Налоги на продукты	9 510,9	10 550,8
Субсидии на продукты	216,9	233,8
Чистые налоги на продукты	9 294,0	10 317,0

Источник: <https://ru.wikipedia.org/wiki/>

Валовая добавленная стоимость состоит из добавленной стоимости, произведенной в отраслях экономики. Сюда включены данные по видам деятельности, имеющим отношение к реальной экономике. В таблице 2 к этим сферам отнесены: сельское хозяйство, рыболовство, рыбоводство, охота и лесное хозяйство, добыча полезных ископаемых, обрабатывающие производства, производство и распределение электроэнергии, газа и воды, строительство.

Кроме того, отражены виды деятельности, относящиеся к непроизводственной сфере. В таблице 6 к ним отнесены: оптовая и розничная торговля, ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования, гостиницы и рестораны, транспорт и связь, финансовая деятельность, операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг.

В 2013 году валовая добавленная стоимость по видам деятельности, относящим к реальной экономике, составляет 22743,2 млрд. руб., а в непроизводственной сфере – 34152,9 млрд. руб. В структуре валовой добавленной стоимости, соответственно, занимают 40% и 60%. В 2014 году валовая добавленная стоимость по видам деятельности, относящим к реальной экономике, составляет 24430,7 млрд. руб., а в непроизводственной сфере – 36658,7 млрд. руб. Как и в 2013 году, в структуре валовой добавленной стоимости, соответственно, занимают 40% и 60%.

Приведенный анализ показывает, что в 2013 и 2014 и годах доля производства добавленной стоимости в реальном секторе экономики составляет только 40%. Это свидетельствует о том, что российская экономика ориентирована не на производство материальных благ отечественными производителями, а на экономику основанную на посреднические операции и получение максимальной выгоды от продажи добытого сырья и драгоценных металлов.

В таблице 3 приведены индексы физического объема ВВП и валовой добавленной стоимости по видам экономической деятельности по Российской Федерации за 2013 и 2014 гг.

Данные таблицы 7 показывают, что наибольший индекс физического объема в ВВП имеют финансовая деятельность и деятельность домашних хозяйств, соответственно, 112,3% и 112,2% а вот строительство - 97,7%.

Таблица 7

Индекс физического объема ВВП и валовой добавленной стоимости по видам экономической деятельности: в постоянных ценах, в %

	2013г.	2014г.
Валовой внутренний продукт в рыночных ценах	101,3	100,6
в том числе:		
сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	104,3	101,4
рыболовство, рыбоводство	102,6	96,3
добыча полезных ископаемых	96,2	100,1
обрабатывающие производства	103,9	102,5
производство и распределение электроэнергии, газа и воды	97,8	99,9
строительство	97,1	94,8
оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	100,4	100,5
гостиницы и рестораны	103,3	97,6
транспорт и связь	103,0	100,0
финансовая деятельность	112,3	109,6
операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	103,0	101,0
государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование	99,6	99,7
образование	100,1	99,3
здравоохранение и предоставление социальных услуг	100,7	101,0
предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	99,3	97,1
деятельность домашних хозяйств	112,2	102,7
Чистые налоги на продукты	100,9	99,8

Источник: <https://ru.wikipedia.org/wiki/>

Анализ данных о состоянии производства в Российской Федерации показывает, что производство как стадия кругооборота капитала в российской экономике не в полной мере функционирует, а потому не можем сказать о наличии всех условий для переложения налогов для отечественного налогоплательщика.

2.3. Использование льгот по налогам как подход к снижению налогового бремени

По всему миру, правительственные агентства могут предоставлять разные виды стимулирования развития бизнеса с целью создания благоприятных условий и поддержки предпринимательской деятельности. Предоставляемые льготы направляются на обеспечение экономической диверсификации, создание вакантных рабочих мест и расширение базы налогообложения.

Большинство компаний пытаются найти способы сокращения затрат на реализацию новых проектов. По этой причине стимулирование делового развития зачастую считается главным фактором при определении места, где компания будет находиться. При принятии данного решения решаемыми факторами являются: отношение местной власти к бизнесу, затраты на ведение бизнеса в сумме, возможность привлечения работников в определенной области. При помощи налоговых льгот в большинстве стран, развитие малого бизнеса всячески поощряют. Такое же отношение наблюдается к привлечению зарубежного капитала, научно-техническим разработкам (которые имеют базовое значение для перспективного экономического развития), экологическим проектам.

Система налоговых льгот и преференций, выступая в роли действенного экономического регулятора, должна отвечать определенным требованиям, при невыполнении которых функционирование данной системы становится нецелесообразным.

С целью обеспечения долгосрочной сбалансированности и устойчивости бюджетной системы Российской Федерации налоговые льготы и преференции должны оцениваться с позиции «цель» - «результат», что означает наличие, во-первых, строго определенных параметров, на достижение которых направлены усилия государства и, во-вторых,

проведение оценки эффективности установленных привилегий, которая отражает достижение поставленных целей.

Оценка эффективности налоговых льгот и преференций в узком смысле предполагает анализ достигнутых результатов (налоговые поступления) и затраченных ресурсов (выпадающие доходы или как их еще принято называть «потери бюджета»).

В широком смысле оценка эффективности льгот означает анализ взаимосвязи налоговых поступлений, выпадающих доходов, с одной стороны, и экономических (объем производства, производительность труда) и социальных показателей (доходы населения, обеспеченность жильем, качество медицинских услуг), с другой.

Оценивая законодательство о налогах и сборах Российской Федерации на текущий момент, можно утверждать, что система налоговых льгот и преференций соответствует предъявляемым требованиям лишь отчасти:

- цель установления налоговых привилегий напрямую не вытекает из актов законодательства о налогах и сборах;

- оценка эффективности налоговых льгот присутствует эпизодически.

В настоящее время в России не существует единой методики оценки эффективности налоговых льгот. На федеральном уровне серьезной работы по оценке эффективности не проводится.

В настоящее время субъекты Российской Федерации и муниципальные образования самостоятельно разрабатывают методики оценки эффективности предоставленных (планируемых к предоставлению) налоговых льгот.

Анализ нормативных актов законодательных и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации позволяет утверждать о том, что в большинстве регионов проводится определенная работа по анализу эффективности применения налоговых льгот.

Анализируя региональные законодательные акты, стоит отметить, что значительная часть льгот направлена на устранения встречных финансовых потоков и рационального использования бюджетных ресурсов (бюджетные,

автономные учреждения, органы государственной власти и местного самоуправления). По нашему мнению, в данной ситуации целесообразнее предоставлять налоговые преференции вместо налоговых льгот, т.к. освобождение вышеуказанных учреждений и органов власти не основано на факторе стимулирования, а диктуется лишь бюджетными соображениями.

В целях проведения оценки эффективности органам исполнительной власти (как правило, министерствам и департаментам экономического блока Правительства субъекта Российской Федерации) требуется большой массив информации, получаемой из территориальных управлений ФНС России, Росстата, финансовых управлений, а также самих налогоплательщиков на основании нормативных документов (методика и (или) порядок оценки эффективности налоговых льгот).

Известно, что налоговая система любого государства выполняет не только фискальную, регулирующую, социальную, но также и стимулирующую функцию.

Налоговые льготы выступают одним из главных инструментов реализации регулирующей и стимулирующей функций налогообложения, суть которой состоит в том, что государство как активный участник перераспределительных процессов оказывает серьезное влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Налоговые льготы являются важнейшим инструментом государственного регулирования деятельности больших и малых предприятий, частных предпринимателей и реальных доходов физических лиц.

Будучи элементом осуществляемой государством фискальной политики, налоговые льготы могут оказывать влияние на развитие производства, совершенствование его отраслей и территориальной структуры, создание нужных инфраструктурных объектов и т.д. С их помощью решаются важные социальные задачи: регулируются доходы

разных групп населения, освобождаются от обложения лица, находящиеся за чертой бедности, учитываются требования демографической политики. Во внешнеэкономической сфере налоговые льготы наиболее широко применяются для поощрения иностранных инвестиций.

Льготы можно рассматривать, как самый нестабильный элемент налоговой системы, но именно им надлежит воплощать стимулирующую роль налога. И здесь очень важно такое понятие, как эффективность налоговых льгот в целом и каждой в отдельности для экономики. Экономисты признают, что налоговые льготы являются более эффективным средством поддержки предприятий, чем бюджетные субсидии. Существует также мнение, что налоговые стимулы не способны оказать решающего воздействия на развитие инвестиционных процессов, но даже, несмотря на это, они оказывают определяющее воздействие на макроэкономический климат в стране.

Рассматривая влияние налоговых льгот и освобождений на состояние экономики и общества, необходимо в первую очередь определить их место в налоговой системе и соответствие ее необходимым качественным характеристикам.

Основными характеристиками грамотно построенной налоговой системы должны быть эффективность, нейтральность, простота и справедливость. Достижение этих качественных характеристик невозможно без отмены многочисленных необоснованных и бессистемных льгот, поскольку льготный режим для одних налогоплательщиков неизбежно означает дополнительное налоговое бремя для других. Налоговые льготы и освобождения делают налоговую систему хуже с точки зрения нейтральности, справедливости, эффективности и простоты. Налоговая система, характеризующаяся предоставлением налоговых льгот и освобождений, является искажающей, поскольку стимулирует налогоплательщиков осуществлять не те виды деятельности, которые они бы осуществляли при нейтральном режиме налогообложения, а те, которым

предоставляются льготы. Налоговая система также становится менее справедливой, так как благодаря льготам одни лица платят меньше налогов, чем другие лица с такими же доходами. При этом растут затраты на исполнение требований налогового законодательства и на налоговое администрирование, налоговая система функционирует менее эффективно. Наличие большого количества льгот и послаблений неизбежно усложняет налоговую систему и подрывает ее эффективность, лишает ее необходимой гибкости, поскольку налоговые льготы с трудом поддаются контролю.

Но говоря об отмене льгот, нельзя абсолютизировать это положение. Мировой и отечественный опыт доказывает, что ликвидация налоговых льгот означает не что иное, как лишение российской налоговой системы регулирующей функции: возможности определять и стимулировать приоритетные направления развития отечественного производства.

Эффективность функционирования экономики и экономической деятельности отдельных хозяйствующих субъектов напрямую зависит от эффективности налоговой системы и, в частности, системы налоговых льгот и освобождений.

Налоговые льготы высвобождают значительные ресурсы для развития бизнеса. Причем основной выигрыш получают те предприятия, кто активно внедряет новые технологии.

Условия, приводящие к ухудшению рынка, служат основанием для использования налоговых льгот и освобождений. Аргументируя данное положение нужно иметь в виду, то, что возникает необходимость поощрения деятельности, сопровождающаяся положительным внешним эффектом. Льготы, предоставляемые такой деятельности, эквивалентны выплате субсидий и приводят к увеличению активности деятельности предприятий и повышению их эффективности.

Следует иметь в виду и то, что общий результат в целом по экономике, полученный в условиях применения налоговых льгот и освобождений может привести к отрицательному воздействию на экономический рост. Льготы

являются дискриминационными по своему характеру и инициируют рентоориентированное поведение предприятий, не получающих выгод от существующих налоговых стимулов, но желающих создать собственные стимулы в налоговой системе, а также предприятий, получающих преимущества в настоящее время и желающих их сохранить. Такое стремление к извлечению ренты повышает социальные и экономические издержки от введения налоговых льгот. При появлении дополнительных льгот сокращается эффективная налоговая база, а экономические искажения растут.

Особой место в системе льгот занимает социальная эффективность, которая признается положительной, если применение налоговой льготы будет способствовать росту социальной защищенности населения региона, созданию новых рабочих мест, увеличению доходов граждан, формированию благоприятных условий их жизнедеятельности. И, наконец, экономический эффект от предоставления льготы подразумевает улучшение финансово-экономических результатов деятельности налогоплательщиков, использующих эту льготу.

Очевидно, что необходим постоянный мониторинг эффективности льгот, детальная и системная проработка проблемы льгот в рамках экономической теории, включающая оценку эффективности (как экономической, так и социальной) их применения, сравнение их с другими экономическими инструментами и механизмами, решающими те же проблемы, исследование влияния системы льгот на функционирование рыночных механизмов. Только современная научная теория может являться критерием (возможно, не единственным, но обязательным) оценки льгот, определять направления трансформации, перспективы существования и развития, сделать практику их применения максимально полезной для людей и выгодной для государства.

Таким образом, в настоящее время в российской налоговой системе действует около 200 различных льгот и преференций – по налогу на прибыль

организаций, налогу на добавленную стоимость, налогу на добычу полезных ископаемых, налогу на имущество организаций, земельному и транспортному налогам.

Несмотря на то, что предоставление налоговых стимулирующих механизмов и налоговых льгот напрямую не влечет расходования бюджетных средств, указанные меры оборачиваются сокращением доходов бюджетной системы Российской Федерации и тем самым уменьшают ресурсы государства, необходимые для решения поставленных перед ним задач. Поэтому правомерно рассматривать налоговые льготы, освобождения и прочие стимулирующие механизмы в качестве «налоговых расходов» бюджетной системы Российской Федерации.

Принятие решений по вопросам сохранения тех или иных льгот, а также введения новых необходимо осуществлять по результатам анализа практики их применения, администрирования и результативности.

В целях оптимизации налоговых преференций, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, в 2015 году будет продолжена работа по оценке их эффективности.

При этом также проводится работа по систематизации действующих налоговых льгот и их оценке, проблем администрирования и определения налоговых льгот, которые наиболее востребованы в целях модернизации производства и внедрения инноваций.

В части оценки эффективности применения налоговых льгот следует отметить, что экономический механизм такой оценки, так же как и соответствующие критерии и показатели, отсутствуют и нормативно не урегулированы. В целях достижения поставленных задач планируется разработка методики оценки эффективности налоговых льгот, учитывающей наряду с выпадающими доходами бюджетной системы Российской Федерации создание благоприятных условий для инвестирования, а также результаты реализации налогоплательщиками полученных преимуществ.

Изменение экономической ситуации в стране требует радикального изменения системы экономических льгот. Общий вектор реформирования: минимизация льгот и максимизация доходов.

Несмотря на принятые меры по снижению числа льгот и их упорядочиванию, налоговая система России по-прежнему характеризуется существованием большого числа льгот. Существующие льготы закреплены не только в соответствующих главах Налогового кодекса России, но и в неотмененных статьях законов об отдельных видах налогов. Как следствие, определить полный перечень льгот по какому-либо платежу не всегда просто.

В рамках отдельных налогов системе льгот существенно недостает упорядоченности: существует значительное число получателей, но нет четкого разделения причин и оснований для выделения льготы; в результате реформирования налогового законодательства происходит дальнейшее видоизменение и усложнение структуры, связанное с добавлением новых льгот и ликвидацией старых.

Большой, неупорядоченный объем льгот не только приводит к потерям доходов, но и значительно усложняет налоговую систему, что увеличивает транзакционные издержки по сбору налогов.

В ряде случаев льготы используются нецелевым образом: льгота предоставляется тем, кто в ней не нуждается (частая ситуация для компенсационных льгот), имеет место использование льготы для ухода от налогообложения, без достижения тех целей, ради которых предоставлялась льгота. Наиболее ярко это выразилось в случае с ныне отмененными льготами по налогу на прибыль. В результате проведенной налоговой реформы возможности частного сектора по минимизации налогообложения посредством получения льгот сократились, но окончательно не исчезли. По-прежнему пользуются спросом услуги налоговых консультантов, предлагающих механизмы легального снижения налогового бремени с использованием системы льгот.

По различным оценкам доля действительно нуждающихся в общем объеме получателей льгот составляет лишь 20%. Повышение адресности предоставления льгот будет способствовать росту эффективности социальной системы и снижению нагрузки на бюджеты всех уровней. Система повышения адресности должна строиться на двухуровневой проверке нуждаемости. На первом этапе происходит определение социального статуса и степени трудоспособности потенциального получателя. В случае если эти показатели удовлетворяют критериям льготной категории, необходимо проверить степень нуждаемости в предоставлении льгот по критерию уровня дохода. Такая система позволяет исключить из получателей людей, не имеющих острой нужды в получении дополнительной социальной помощи государства. Соответственно, повышение адресности позволяет увеличить средний размер помощи и снизить нагрузку на бюджеты всех уровней.

Примером нецелевого использования льгот могут служить льготы бюджетным учреждениям. Согласно ст. 4 Закона РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» исключается обложение этим налогом бюджетных учреждений и организаций.

Очевидно, что данные льготы имели целью упрощение финансовых потоков (исключение налогообложения выделяемых из бюджета средств) и стимулирование развития образования, науки, здравоохранения и спорта. На практике многие учреждения предоставляют землю и помещения в аренду, в том числе и коммерческим организациям. В результате льгота распространяется и на арендаторов: учреждению нет необходимости включать в цену аренды налог на имущество. Наконец, сами бюджетные учреждения очень часто занимаются доходной деятельностью. В этом случае они получают преимущество перед аналогичными негосударственными организациями, вынужденным уплачивать налог на имущество.

Неэффективность льгот - это невыполнение ими своих функций. Льгота может быть неэффективной даже в том случае, когда предоставляется

и используется по назначению. Особенно это актуально для стимулирующих налоговых льгот, когда льгота оказывает незначительное влияние на принятие налогоплательщиком тех или иных решений. К примеру, эффективность предоставляемых населению социальных и имущественных налоговых вычетов по подоходному налогу пока не представляется очевидной. В том случае, когда величина освобождения от уплаты налога намного меньше, чем произведенные налогоплательщиком расходы, значительного влияния на решение о необходимости таких расходов вычет оказать не может.

Несмотря на преобладание чисто социальных льгот, их обоснованность стоит под вопросом. Лишь 20% льгот реально попадают людям, нуждающимся в этом. Оставшиеся 80% поступают в бюджеты достаточно обеспеченных граждан. Такое положение приводит к незначительности влияния социальных льгот на сглаживание дифференциации населения по доходам. Большое количество получателей снижает среднюю величину льгот в денежном выражении, что негативно влияет на их эффективность.

Доказательством того, что действующая система социальных льгот является безадресной (в том смысле, что пользователями льгот должны быть те, кому они действительно нужны) является неприемлемо высокая дифференциация населения по получаемым доходам. Значение дифференциации более чем незначительно и ее уровень скорее подходит под определение бедной страны.

В настоящее время часто возникает вопрос, к чему же может привести снижение количества льгот в стране. И на этот вопрос нет четкого и однозначного ответа. Ликвидация широкого перечня льгот позволит значительно упростить налоговую систему, сделать ее более упорядоченной и прозрачной. Появление дополнительных налоговых доходов в результате отмены льгот создает условия для снижения налоговых ставок. Ликвидация льгот по налогу на прибыль уже позволила снизить величину налоговой ставки сначала с 35% до 24%, а потом и с 24% до 20%. По оценке ФБК,

полная отмена льгот по НДС позволила бы снизить налоговую ставку по данному налогу до 15%.

Ликвидация налоговой льготы - это увеличение налогового бремени, снижение объемов свободных денежных средств налогоплательщика. Один из налоговых парадоксов состоит в том, что если введение льготы не всегда связано с положительным эффектом, то ее ликвидация может сопровождаться негативными эффектами, особенно ростом цен. Это объясняется желанием налогоплательщиков получить дополнительную прибыль, обосновывая ее необходимостью компенсировать убытки от уплаты ставшего более высоким для них налога. В результате в краткосрочном периоде может происходить рост цен и/или сокращение производства, однако в среднесрочной перспективе негативное влияние отмены льготы практически не ощущается.

Существует множество проблем в сфере установления и действия льгот, связанных с повышением эффективности данного инструмента государственной поддержки. С помощью налогов государство действительно способно создать более или менее благоприятные и конкурентоспособные условия для деловых сфер. Но при этом происходит подавление других сфер. Поэтому переоценка государством социально-экономического значения некоторых производств недопустима, так как в противном случае неизбежно нарушается свобода конкуренции и принцип справедливости. Следовательно, политика предоставления преференций должна способствовать реализации приоритетов, установленных государством в объективном порядке (имеется в виду наличие четких критериев предоставления налоговых льгот, минимизирующих влияние групп специальных интересов).

Одна из главных проблем, связанных с результативностью льгот, - отсутствие гибкой и целенаправленной государственной политики в деле предоставления и реализации льгот. Существуют и объективные причины. Противоречивость и нестабильность экономической ситуации и правовой

системы не могут не оказывать влияния на противоречивость и нестабильность льгот, которые во многом не упорядочены.

Налоговые льготы являются одним из элементов налоговой политики и преследуют социальные и экономические цели.

Во внешнеэкономической сфере налоговые льготы наиболее широко применяются для поощрения иностранных инвестиций.

Чаще всего такие льготы устанавливаются для благотворительных организаций, инвалидов, пенсионеров, детских и образовательных учреждений; предприятий, осуществляющих деятельность крайне необходимую в интересах государства; предприятий и предпринимателей в сфере малого бизнеса; предприятий, оказавшихся в крайне тяжелом финансовом положении по не зависящим от них причинам.

Однако, поскольку получение налоговых льгот сулит существенную дополнительную прибыль, их предоставление иногда фальсифицируется и используется в корыстных целях.

На сегодняшний, новый 2014 год размер налоговой льготы для физических лиц зависит от вида вычета, на основании которого она предоставляется, и имеет свой лимит. В 2014 году установлены следующие суммы, которые государство должно возратить налогоплательщику:

- 1) При покупке налогоплательщиком недвижимости, но не более 260 тыс. рублей;
- 2) При ипотечном кредите, но не более 13% от суммы процентов;
- 3) При обучении или лечении налогоплательщика, не более 15,6 тыс рублей на себя и 6.5 тыс. рублей на каждого ребенка, а при покупке дорогостоящего лекарства не более 13% от их стоимости;
- 4) При благотворительном деятельности, может быть возвращено не более 25% от суммы удержанного за год налога.

Заместитель министра финансов С. Шаталов разъяснил суть будущих поправок к статьям Налогового кодекса, касающихся льгот физических лиц. Если поправки примут, они вступят в действие с начала 2014 года.

Кроме прочего, органы местной власти смогут оформлять льготные условия купли/продажи гражданами дачных участков. Если стоимость подобного объекта не превышает пяти миллионов рублей, доход от его продажи не будет облагаться соответствующим налогом. Этот предел является максимальным и может изменяться в сторону уменьшения, в зависимости от специфики ценообразования на объекты недвижимости в отдельно взятом регионе. В законопроекте также предусмотрена нулевая ставка налогообложения доходов от продажи жилой недвижимости, в случае, если продавец больше не владеет никаким жильем.

Также Министерство финансов до весны 2014 года собирается провести инвентаризацию налоговых льгот и представит депутатам Госдумы перечень тех льгот, которые могут быть сокращены.

Оценка эффективности предоставления налоговых льгот проводится в целях оптимизации перечня действующих налоговых льгот и обеспечения оптимального выбора категорий налогоплательщиков для предоставления поддержки в форме налоговых льгот и осуществляется в разрезе следующих критериев:

- бюджетная эффективность - оценка результатов хозяйственной деятельности категорий налогоплательщиков, которым предоставлены налоговые льготы, с точки зрения влияния на доходы и расходы бюджета;

- социальная эффективность - оценка степени достижения социально значимого эффекта, которая выражается в изменении качества и объема предоставляемых услуг в результате реализации налогоплательщиками системы мер, направленных на повышение уровня жизни населения;

- экономическая эффективность - оценка динамики финансово-экономических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщиков, которым предоставлены налоговые льготы.

Для получения требуемого экономического эффекта необходима система гарантий использования налогоплательщиком высвобождающихся финансовых ресурсов для реализации инновационных и инвестиционных

проектов. Налоговое стимулирование через механизм снижения налоговых ставок по основным налогам или освобождение от уплаты отдельных видов налогов таких гарантий дать не могут, поскольку высвободившиеся финансовые ресурсы налогоплательщик не обязан направлять на развитие и модернизацию производства, обновление технологических процессов. Предоставление же целевых налоговых льгот гарантирует государству вливания в экономику финансовых ресурсов на обозначенные цели.

Проблема налоговых льгот является на сегодняшний день наименее исследованной и наиболее дискуссионной. Ни в налоговом законодательстве, ни в научных работах, к примеру, не дается четкого определения, что такое «налоговая льгота». Не существует теоретического обоснования налоговых льгот, отсутствуют научно обоснованные критерии и методики расчета эффективности их применения. Нет ясности и в отношении того, как и кому контролировать эффективность предоставленных налоговых льгот и других преференций. Между тем доходы бюджета уменьшаются не только в связи с предоставлением налогоплательщикам налоговых льгот, но и в связи с освобождением от налогообложения отдельных операций и оборотов, освобождением в ряде случаев от обязанностей налогоплательщика отдельных организаций, исключением из налоговой базы определенных сумм, применением пониженной ставки налога и многими другими операциями. При этом размер выпадающих доходов бюджетов всех уровней в связи с добавляемыми почти ежегодно исключениями из общих правил налогообложения из года в год возрастает, достигая огромных сумм. Расчеты показывают, что общая сумма различного рода льгот, преференций и других налоговых освобождений, предоставляемых как юридическим, так и физическим лицам по всем налогам, составляет порядка 50% от всего объема администрируемых Федеральной налоговой службой РФ налогов и сборов.

В настоящее время данные государственные расходы являются непрозрачными, они не утверждаются в соответствующих бюджетах, никому не известны. Для того чтобы установить общую сумму прописанных в

Налоговом кодексе льгот, преференций, налоговых освобождений и других особых условий налогообложения, необходимо проделать серьезную исследовательскую работу. В настоящее время официальная статистика предоставляет достаточно скудную информацию по размеру указанных средств. При этом даже имеющиеся статистические данные, формируемые Федеральной налоговой службой, приспособлены исключительно для целей бюджетного планирования. В связи с этим не только затруднен, но практически невозможен мониторинг эффективности их предоставления и расходования.

Кроме того, законодательно не определен государственный орган, на который возлагалась бы обязанность контролировать эффективность соответствующей налоговой преференции. Налоговые органы сегодня контролируют исключительно законность применения конкретным налогоплательщиком налоговых льгот и правильностью расчета их сумм. Проверять же достигнутый экономический (и социальный) эффект они не обязаны, что, совершенно правильно. Между тем качественная работа по мониторингу эффективности налоговых субсидий невозможна без установления конкретных ответственных исполнителей. Возлагать данную работу на Минфин (как и на Федеральную налоговую службу) вряд ли целесообразно: у них иные функциональные обязанности.

Проводить аудит эффективности налоговых субсидий сможет в этом случае и Счетная палата РФ, которая в настоящее время в связи с неопределенностью самого понятия «налоговая льгота» практически отстранена от проверки эффективности получаемых через налоговые механизмы налогоплательщиками средств.

Для успешного проведения анализа эффективности налоговых льгот необходимы не только исходные данные, но и конкретные цели их предоставления. Однако, как показывает анализ принятых за все годы существования российской налоговой системы поправок в соответствующие главы Налогового кодекса, касающиеся налоговых льгот, такие цели ни по

одной из них законодательно не закреплены. Естественно, они обсуждались при их рассмотрении в исполнительных и законодательных органах власти, но только в самом общем виде. В частности, в последние годы почти ежегодно вводятся налоговые льготы, направленные на стимулирование развития экономики, в том числе малого и среднего бизнеса. Но в этих поправках практически отсутствуют законодательно установленные условия использования высвобождающихся у налогоплательщиков средств именно на цели развития производства

Практически по всем предлагаемым налоговым освобождениям отсутствуют данные об их предполагаемой экономической или социальной эффективности. Мало того, зачастую не анализируются и причины, по которым предлагаемые к отмене налоговые льготы и преференции оказываются неработающими.

Отсюда и частые изменения в налоговом законодательстве, и отмена налоговых преференций, которые с самого начала не были просчитаны и обоснованы должным образом.

Как известно, Министерство финансов РФ в соответствии с Основными направлениями налоговой политики РФ на 2015 - 2017 годы проводит инвентаризацию перечня конкретных видов налоговых льгот и сумм, получаемых организациями-налогоплательщиками с целью оптимизации налоговой системы в целом. При проведении этой работы важно определить, в какой форме должна выделяться налоговая субсидия, насколько каждый конкретный вид налогового стимулирования, регулирования или социальной поддержки оправдан, и не эффективнее было бы заменить отдельные из них прямыми бюджетными расходами? Надо иметь в виду, что предоставление налоговых субсидий можно осуществлять в различных формах: уменьшение ставок по соответствующим налогам, освобождение от уплаты налога, предоставление целевых налоговых льгот и т.д. Уменьшение налоговых ставок, как и освобождение от уплаты налогов, фактически означает выделение налогоплательщику дополнительных

финансовых ресурсов без каких-либо обязательств со стороны последнего по направлениям их использования. Иными словами, государство не имеет никаких гарантий, что полученные налоговые субсидии, или хотя бы их часть, будут использованы налогоплательщиком именно на цели, например, развития и модернизации производства или на научные исследования. Как показывает мировой опыт, в подобных случаях целевым образом расходуется не более одной трети высвободившихся финансовых ресурсов. Российский опыт показывает более удручающую картину. Между тем государство должно рассчитывать на гарантированный экономический эффект и при снижении ставок по налогам, и при любой другой форме предоставления налоговых субсидий. Для этого необходимо законодательно установить систему гарантий использования налогоплательщиком полученных финансовых ресурсов (или их части) на те цели, на достижение которых и направлена данная налоговая привилегия. Например, направление установленного законом процента высвободившейся прибыли на инновации, капитальные вложения, НИР и т. д.

Прежде чем решаться на реформу всей системы налоговых субсидий и льгот, необходимо унифицировать действующие налоговые освобождения по видам и целям их предоставления: стимулирование развития экономики, ее отдельных отраслей, территорий; социальная защита населения; финансовая поддержка отдельных категорий налогоплательщиков и т.д. Кроме того, необходимо ввести соответствующую статистическую отчетность по каждой группе налоговых освобождений, включая сумму фактически использованных налогоплательщиками освобождений.

Только выработка целенаправленных мер по созданию системы налогового стимулирования и регулирования при жестком контроле государства за эффективным использованием предоставляемых льгот и преференций обеспечит переход российской экономики на инновационный путь развития. Такая реформа налоговых льгот позволит превратить

российскую налоговую систему в мощный инструмент модернизации российской экономики.

Для современных стран расширение и усиление государственного вмешательства во многие сферы экономической жизни, уже стало характерной чертой. Разница видна только в степени этого вмешательства. В Швеции степень вмешательства больше, в США меньше, в Японии и Германии средняя. В Америке, государственное регулирование является важной составляющей частью механизма американского хозяйствования.

В западных странах вопросы налогообложения уже давно занимают приоритетное место при формировании финансового плана предприятий. При условиях высоких ставок по налогам неверный либо не полный учет фактора налогообложения может спровоцировать неблагоприятные последствия, а в некоторых случаях банкротство. При этом, оптимальное применение налоговых льгот и скидок, предоставляемых законодательством, способствует обеспечению сохранности финансовых накоплений и даже расширению бизнеса и получению новых инвестиционных вливаний, благодаря экономии на налоговых выплатах, а в некоторых случаях предусмотрен возврат налоговых платежей их казны.

Понижение высоких налоговых ставок до сниженных ставок эффективных в западных странах, отличается избирательным характером, хотя может быть доступно для многих компаний. Фактически во всех западных странах существенные льготы на налог либо компенсации и прямые субсидии, предназначенные для экспортной деятельности, для инвестирования новое промышленное оборудование, создания трудовых вакансий, для развития менее застроенных районов и т.д. На этой основе мы делаем вывод, налоговые режимы западных государств по отношению к коммерческой и производственной деятельности вполне выдерживают конкуренцию с налоговыми режимами государств «налоговых гаваней», особенно с учетом того, что для осуществления деятельности важными факторами считаются доступность сырьевых источников, состояние

инфраструктуры, близкое расположение рынков сбыта, наличие квалифицированных сотрудников. По этим факторам страны «налоговой гавани» проигрывают развитым западным странам.

Даже в случаях с «базовыми» компаниями, которые не осуществляют деятельность в стране своего расположения, а только управляют активами, контролируют или обслуживают деятельность в других государствах, перемещение их в страну с нормальным уровнем налогообложения может стать даже более выгодным, чем в случае нахождения в государстве «налоговой гавани». Это объясняется тем, что в ряде стран (Франция, Англия, Америка) компаниям сразу предоставляется отсрочка от налога на прибыль, которая была получена в другой стране, до того времени пока по факту они не будут репатрированы в страну. В принципе, подобная отсрочка может носить бессрочное действие, а при современных процентных ставках отсрочка налоговых взиманий на семь - восемь лет приравнивается к полному налоговому освобождению.

Определенные развитые государства в последнее время устанавливают законы, направленные на перемещение капиталов из своих стран в так называемые «налоговые убежища». Подобные законы не распространяются на деятельность их граждан и предприятий. Так же это расценивается как сдерживающий фактор при выборе страны, где предполагается размещение капитала. Несмотря на это давление западных стран на страны «налоговой гавани» никогда не отличалось особой силой. Говоря точнее, отношение налоговой власти западных государств к странам «налоговой гавани» , не смотря на официальную критику, не выходит за рамки резервирования. Многие государства «налоговой гавани» при постановлении определенной задачи, могли бы быть сокрушены в кратчайший срок путем применения простых экономических и политических мер. В реальности капитал только базируется в странах «налоговой гавани», а его функционирование продолжается в западных странах, куда и переводится прибыль с этих капиталов, так как владельцы этих капиталов там проживают. Государства –

«налоговые убежища» играют важнейшую роль для минимизации остроты конкурентных противостояний между развитыми государствами в борьбе за пользование капиталами. Также они предоставляют важные аргументы для внутриполитических диалогов в этих странах, давая возможность властям защищать предоставление значимых льгот по налогам капитала, ссылаясь на имеющиеся «налоговые убежища» за границей.

Как правило, целью налоговых льгот является стимулирование инвестиций. Первый и базовый льготный тип – это повышение амортизационных отчислений, способствующих сокращению облагаемого дохода корпораций. Но это не совсем эффективно для компаний, где используется ручной труд и где отсутствуют фондоемкие производства по отношению к малому бизнесу. Второй тип льгот заключается в полном или частичном вычитании расходов на инвестировании их облагаемого дохода, а также в создании инвестиционных запасов, налоговые взимания по которым могут быть отсрочены. Третий тип льгот заключается в сокращении ставок по налогам или в ведении налоговых каникул для предприятий, задействованных в развивающихся регионах или отраслях; для малых предприятий, оффшорных компаний, холдингов и новых корпораций. Четвёртый тип налоговых льгот заключается в распределении дивидендов, в том числе за счет применения системы льготного участия.

Совместно с уклонением от налоговых взиманий, использование льгот приводит к существенным расхождениям между отношением налоговых поступлений к ВВВ и эффективной ставкой по налогам и платежам. Сопоставление ставок платежей и отдельных налогов не отображает в полной мере давление общих налоговых обязательств в разных странах и не дает возможность полномерно оценить влияние налоговой системы и платежей на хозяйственную активность граждан. [88, с.238]

В западных странах вопросы налогообложения уже давно занимают приоритетное место при формировании финансового плана предприятий. При условиях высоких ставок по налогам неверный либо не полный учет фактора налогообложения может спровоцировать неблагоприятные последствия, а в

некоторых случаях банкротство. При этом, оптимальное применение налоговых льгот и скидок, предоставляемых законодательством, способствует обеспечению сохранности финансовых накоплений и даже расширению бизнеса и получению новых инвестиционных вливаний, благодаря экономии на налоговых выплатах, а в некоторых случаях предусмотрен возврат налоговых платежей их казны.

Компании с масштабом международного уровня имеют возможность пользоваться специальными льготами, которые предусмотрены международным соглашением о ликвидации двойного налогообложения; государства – «налоговые гавани» не обладают такими соглашениями.

Налоговая база на добавленную стоимость захватывает фонд зарплаты и белую денежную выручку от деятельности компании, что сильно упрощает налоговый контроль и сужает возможности злоупотреблять налоговыми льготами.

В основном в иностранных государствах принято выделять 3 метода количественной оценки налоговых затрат: по восстановленным доходам, упущенным доходам и по эквивалентным расходам. Данные способы в разной степени применяются государствами, которые состоят в Организации экономического развития и сотрудничества.

Метод упущенных доходов применяют при оценке налоговых расходов в качестве суммы, на которую сокращаются поступления в бюджет с налогов, по причине наличия в налоговом законодательстве определённой льготы, то есть на ту сумму, которую бюджет потерял из-за предоставления налоговой льготы. **[88, с.239]**

Нужно уточнить, что данный метод обычно рекомендован для оценки налоговых затрат, его принято воспринимать как более надёжный метод оценки степени поддержки, которая оказывается плательщикам налогов через систему налогообложения.

Метод восстановленных доходов используют для оценки налоговых расходов в качестве суммы, на которую доход бюджета с налога повышается при отмене определенной налоговой льготы, то есть на сумму, которая была бы

дополнительно начислена в бюджет, если бы какая-либо льгота была ликвидирована.

Так как данный метод предполагает осуществление оценочной деятельности в случае устранения налоговой льготы (в отличие от метода упущенных доходов, где оценка проводится при условиях действия льготы), оценка налоговых затрат с помощью метода восстановленных доходов предполагает учет эффектов второго порядка и учет поведенческих реакций налогоплательщиков, связанных с устранением то или иной льготы.

Но в практическом применении подобные эффекты могут быть не учтены, по причине того что проведение оценки с использованием метода восстановления доходов требует следующее:

- сведения об изменении поведенческих реакций налогоплательщиков вследствие изменений налоговой политики (во многих случаях такие сведения практически не доступны, и для осуществления оценочной деятельности стоять только предположения о таких реакциях, со стороны плательщиков);

- сведения о порядке устранения налоговой льготы, в том числе от дате ее отмены и прочих переходных этапах;

- сведения, необходимые при проведении агрегированной оценки. В частности о том, как изменятся принципы применения других налоговых льгот налогоплательщиками, при отмене одной или нескольких других льгот.

Метод эквивалентных расходов применяют для оценки налоговых расходов в качестве суммы прямых расходов до обложения налогом, которая требуется для достижения аналогичного эффекта как после налогообложения в случае, когда прямые расходы заменяют налоговые расходы, согласно определенной программе. Иначе говоря, сумма необходимая для выплаты плательщику налогов, чтобы его доход после обложения налогом при условиях замены льготы бюджетным трансфертом стал равным доходу, который у него был при использовании льготы. [88, с.241]

Оценка данным методом не похода на оценку методом упущенных доходов, в случае если трансферт, заменяющий льготы подлежит налогообложению.

Налоговые льготы или освобождения от налогов часто предоставляются для решений определенного рода распределительных и социальных задач (к примеру, защита незащищенной категории граждан), для стимулирования экономической активности по определенным направлениям (сельхоз производство, инвестирование основных средств).

Также они направлены на стимулирование экономического роста в конкретных областях (благотворительность, инновационные технологические разработки). Что же касается введения налоговых преференций, то оно не всегда оправдано четкими аргументами социального или экономического характера.

Предоставление налоговых льгот носит не только прямой эффект выражающийся в снижении налоговых поступлений в бюджет, но и косвенный, который является более неоднозначным и не всегда выражается в материальных потерях общества. Оценка косвенного эффекта не может быть односторонней, поскольку при введении или аннуляции определенной льготы по налогам или освобождения от налога, поведение плательщика сборов и налогов может измениться и отразиться на сфере действия прочих налоговых мер.

Так же нельзя определить четкое соответствие между налоговыми льготами и задачами экономико-социальной политики, на которые эти льготы направлены. В основном, для решения определенных задач принято использовать комплекс мер, так как одна и та же мера может реализовывать абсолютно разные задачи.

ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ И ПЕРЕЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1. Реализация принципа возможности уплаты налога в налоговой системе на примере налога на прибыль организаций.

Принцип возможности налогообложения, о котором речь шла в параграфе 1 главы 1 настоящей диссертации, нами отмечено, он в определенной степени раздвигает границы устанавливаемые принципом справедливости. Принцип справедливости налогообложения, как известно, предполагает обязательность уплаты налога, поскольку согласно Конституции страны все граждане и хозяйствующие субъекты обязаны уплачивать в бюджет, путем отчуждения, части своего дохода в бюджет. Однако нами было отмечено, что в отличие от принципа справедливости, принцип возможности налогообложения учитывает условия, при которых физическое или юридическое лицо не в состоянии в данное время уплачивать установленный законодательством размер налога. Нами также приведены возможные возражения применению принципа возможности применения налога. При этом нами обосновано, что данный принцип действует не столь по отношению к плательщику, а сколь по отношению применения конкретного налога в сложившихся экономических условиях. Как нами было сказано, принцип возможности налогообложения предполагает целесообразность уплаты налога как для налогоплательщика, так и для государства при сложившихся социально-экономических условиях, применительно к конкретной группе налогоплательщиков, проживающих или действующих на определенной территории страны.

В качестве примера можно привести использование налога на прибыль организаций на территории Республики Дагестан. В Республике Дагестан налог на прибыль организаций уплачивается организациями своевременно, без нарушения налогового законодательства. Однако это не означает, что

использование данного налога на территории этого региона страны столь же эффективно, как и в других регионах Российской Федерации. В республике Дагестан, за исключением малого количества крупных организаций, являющихся плательщиками налога на прибыль, основная масса плательщиков-организаций являются малыми предприятиями, освобожденные на основании налогового кодекса от уплаты данного налога. Данные об уплате налогов по Республике Дагестан приведены в таблице 8. Эти данные свидетельствуют о месте налога на прибыль организаций среди основных бюджетобразующих налогов. Для Республики Дагестан этот налог имеет важное значение, поскольку средства, поступающие от распределения этого федерального налога в определенной степени снижает дефицит республиканского бюджета.

Таблица 8

Налоговые поступления в бюджет
Республики Дагестан в 2012-2014 гг. (в млн. руб.)

Показатели	ГОДЫ		
	2012	2013	2014
Налог на прибыль организаций	3628,3	3048,3	4004,2
Налог на доходы физических лиц	5292,5	6595,9	8500,1
Акцизы	4957,3	5841,4	6156,5
Налоги на имущество	1879,8	2473,0	3143,9
НДПИ	6,1	9,4	20,1
Налог на совокупный доход (специальные налоговые режимы)	4713,9	5431,8	6064,1

Источник: http://www.minfinrd.ru/reporting/ministry_reporting.html

Данные таблицы показывают, что только в 2014 году сумма поступившего в бюджет Республики Дагестан налога на прибыль организаций составляет 4004, 2 млн. руб., что в три с лишним раза меньше налога на доходы физических лиц по республике (12105,9 млн. руб.). Акцизов поступило почти в 1,8 раза (6663,9 млн. руб.), а налог на имущество в 1,2 раза (4487,8 млн. руб.) больше чем налог на прибыль организаций. Также для республиканского бюджета немаловажное значение имеют

платежи, поступающие по линии применения специальных налоговых режимов. В таблице 8 эти налоги составляют в 2014 году 6064, 1 млн. руб., что наряду с налогом на доходы физических лиц и акцизами составляют крупнейший источник налоговых доходов республиканского бюджета.

Тенденция поступления налогов в Республике Дагестан несколько отличается от тенденции, сложившейся в целом по стране. По стране налог на прибыль и налог на добычу полезных ископаемых поступают гораздо больше, чем как поступают остальные налоги. В Республике Дагестан налог на прибыль составляет лишь третью часть налога доходы физических лиц, а налог на добычу полезных ископаемых поступает в мизерных суммах, и не заметен на фоне остальных налогов. Сложившееся положение с поступлением налогов в бюджет Республики Дагестан с использованием данных таблицы 8 наглядно продемонстрировано в виде гистограмм на рисунке 7.

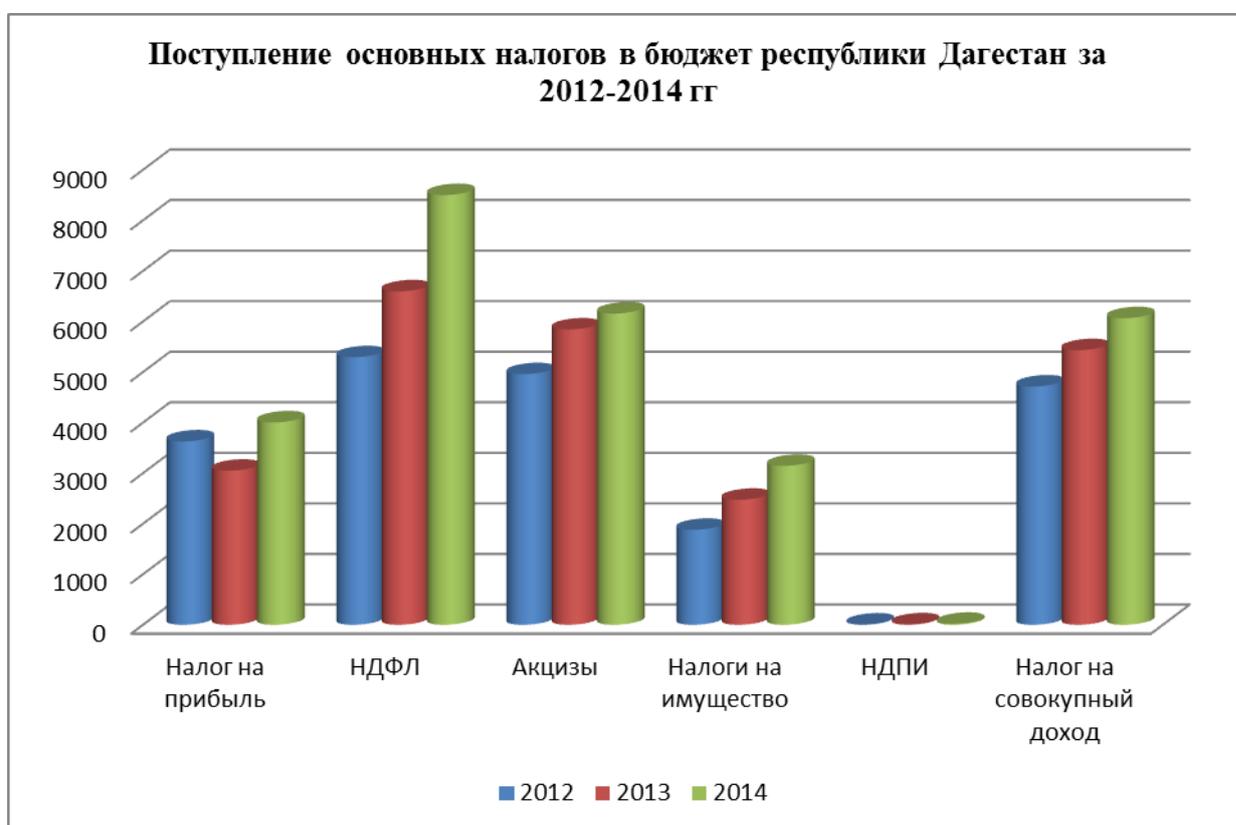


Рис 7. Поступление основных налогов в бюджет Республики Дагестан за период с 2012-2014 гг. Источник: составлено автором.

Если рассмотреть состояние с поступлением налога на добычу полезных ископаемых в Республике Дагестан, то мизерные суммы налога объясняется тем, что в республиканский бюджет этот налог практически не поступает. Однако совершенно другая ситуация складывается с налогом на прибыль организаций. Если судить о налоговой базе данного налога, то в Республике Дагестан она имеется, как и в других субъектах Российской Федерации. Другое дело, как пользуются этой базой. Фактически, действовавшие до сих пор предприятия либо не действуют, либо действуют не в полную мощность. Таких примеров по республике достаточно, в каждом городе и даже в каждом муниципальном образовании. Бездействие или неполное действие имеющихся объектов производства является причиной низкого уровня поступления в бюджет данного налога. Такая ситуация началась с самого начала экономических реформ, когда вышедшие из-под государственной собственности промышленные предприятия перестали действовать на полную мощность из-за отсутствия финансовых и материальных ресурсов, недостаточности развития факторов производства.

Таблица 9

Налоговые поступления в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2012-2014 гг. (в млрд. руб.)

Виды налогов	ГОДЫ		
	2012	2013	2014
Налог на прибыль организаций	2355,7	2071,9	2374,7
Налог на доходы физических лиц	2261,5	2499,1	2700,7
Налог на добавленную стоимость	3546,1	3539,4	3939,7
Акцизы по подакцизным товарам	837,0	1015,9	1071,6
Налоги на имущество	785,5	900,7	957,5
Налоги, сборы за пользование природными ресурсами	2484,5	2598,0	2934,6

Источник: составлено автором на основании данных об исполнении КБ РФ:

<http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/>

Известно, что налог на прибыль организаций в Российской Федерации является одним из основных бюджетобразующих налогов. В таблице 9 приведены данные, характеризующие поступление основных бюджетобразующих налогов по Российской Федерации.

Данные таблицы 9 показывают, что налог на прибыль организаций является одним из основных источников консолидированного бюджета РФ. Что же касается налога на добычу полезных ископаемых, то он также занимает ведущие позиции среди основных бюджетобразующих налогов, поступающих в федеральный бюджет на рисунке 8.



Рис. 8. Динамика поступления основных налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2012-2014 гг. в млрд. руб.

Данные таблицы 2 и гистограммы на рисунке 2, изображающие уровень поступления налогов в КБ РФ свидетельствуют о том, что в отличие от Республики Дагестан, удельный вес налога на прибыль налога на добычу полезных ископаемых велик на второй и четвертой позиции среди основных

бюджетообразующих налогов. В таблице 10 приведены данные о поступлении налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации в разрезе федерального бюджета и консолидированных бюджетов субъектов федерации. Поступление налога на прибыль в консолидированный бюджет страны растет. За исследуемый период доходы от налога на прибыль в консолидированном бюджете выросли на 19,7 млн. руб. Хотя это незначительная сумма, она имеет положительную динамику.

Таблица 10

Динамика налога на прибыль организаций, поступающий в консолидированный бюджет Российской Федерации в млрд. руб.

БЮДЖЕТЫ	ГОДЫ		
	2012	2013	2014
Консолидированный бюджет РФ	2355,7	2071,9	2374,7
из него:			
федеральный бюджет	375,8	352,2	411,3
консолидированные бюджеты субъектов РФ	1979,9	1719,7	1963,3

Источник: составлено автором на основании данных об исполнении КБ РФ:
<http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/>

Налог на прибыль организаций в российской налоговой системе имеет особое значения, что заключается в регулирующем назначении его в экономике страны. Данные таблицы 10 показывают, в каких суммах поступает этот налог в федеральный бюджет и в каких суммах в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации (несмотря на то, что налог на прибыль организаций является налогом, направляемым в федеральный бюджет).

В федеральный бюджет поступили всего 16% от общей суммы в консолидированный бюджет РФ в 2012 г., 17% в 2013 г., 17,3% в 2014 г. Остальная часть налога на прибыль организаций соответственно поступала в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации, 84% в 2012 г., 83% в 2013 г., 82,3% в 2014 г.

Это означает, что в Российской Федерации данному налогу приписана усиленная регулирующая роль с самого начала внедрения современной российской налоговой системы. Однако регулирующая роль налога на прибыль организаций в российской налоговой системе не направлена на регулирование материальных и финансовых возможностей самих налогоплательщиков. Расчетная сумма данного налога лишь распределяется между бюджетами, не имея адресного предназначения. Поэтому эффект от распределения между бюджетами минимален по сравнению с тем, что, если бы распределяемая часть налога оставалась бы у самого налогоплательщика. Это дало бы больший экономический эффект, нежели безадресное направление ее на решение каких-то социальных проблем, стоящих перед регионом. Особенно в регионах, где бюджет постоянно дефицитен.

На рисунке 9 приведена динамика поступления налога на прибыль в консолидированный бюджет Российской Федерации в виде гистограмм. На рисунке наглядно продемонстрировано состояние динамики поступления налога на прибыль по годам и по уровням бюджета. Картина такова, что суммы, поступающие в федеральный бюджет незначительны не только в связи с распределением налога в региональные бюджеты, но и относительно совокупного дохода самого федерального бюджета. Данный факт показывает о малом эффекте от налога на прибыль организаций и для федерального бюджета



Рис. 9. Динамика поступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации за период с 2012-2014 гг. в млрд. руб. Источник: составлено автором.

Налог на прибыль организаций представляет собой налог, взимаемый с организаций, занимающихся в материальном производстве, особенно в промышленных отраслях. В этой связи следует сказать, что в тех субъектах Российской Федерации, где объем товарного производства сокращается, либо находится на низком уровне по сравнению с регионами, где объем производства товарной продукции выше, фискальное и регулирующее воздействие данного налога ниже, и наоборот, такое воздействие выше в регионе, где объем производства растет.

Если сопоставить развитие экономики в двух российских регионах, Республике Татарстан и Республике Дагестан, то влияние фискального и регулирующего составляющего налога на прибыль будет различным.

В республике Татарстан развитое промышленное производство. Об этом свидетельствует поступление налога на прибыль организаций в бюджет этой республики (см. рис. 10).

Динамика поступления по налогу на прибыль в бюджет Республики Татарстан в 1 квартале 2012-2014 годов

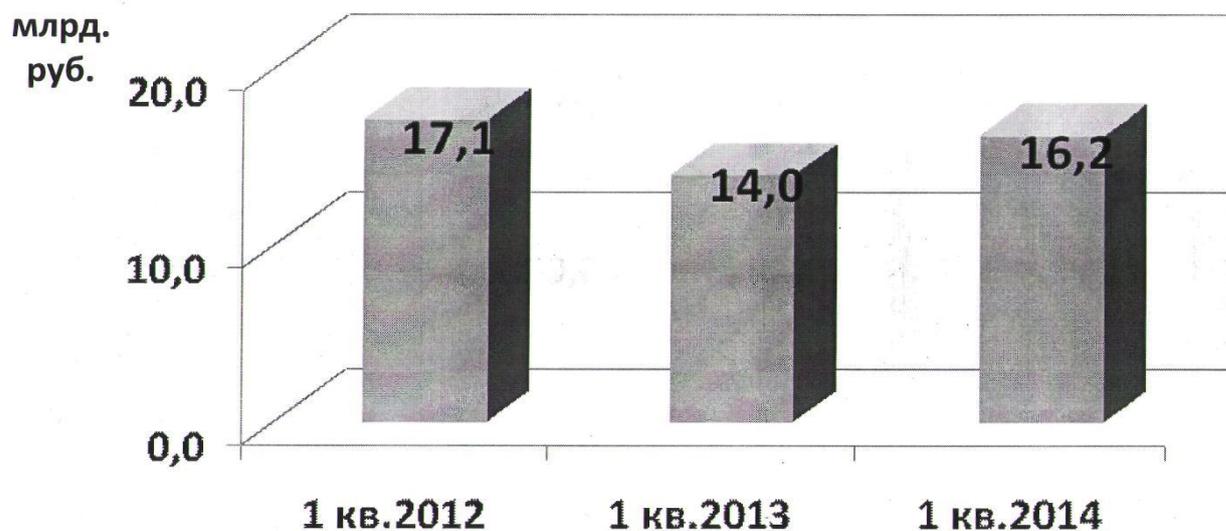


Рис. 10. Динамика поступления налога на прибыль в бюджет Республики Татарстан

Источник: https://minfin.tatar.ru/tat/file/pub/pub_237719_enc_36229.pptx

За последний отчетный год в бюджет Татарстана поступило налога на прибыль 16,2 млрд. руб., в бюджет Республики Дагестан 4,0 млрд. руб., что в четыре раза меньше. Причина здесь одна, в Республике Дагестан настоящее время промышленное производство неразвито как в Республике Татарстан. Если в Татарстане налог на прибыль уплачивается в бюджет за счет средств, заработанных организациями, расположенных на территории республики, а в Республике Дагестан сложилась ситуация совершенно другая. В основном налоги, в том числе и налог на прибыль организаций, уплачиваются в бюджет за счет бюджетных средств, ассигнованных в республиканский бюджет из федерального бюджета.

Такая картина с уплатой налога на прибыль, налога на добычу полезных ископаемых наблюдается по все стране, поскольку в Российской Федерации большинство субъектов дотационные, у которых не развита промышленность.

Если судить о деятельности хозяйствующих субъектов в плане выработки валового регионального продукта (ВРП), то получим, что 13% регионов от общего количества субъектов Российской Федерации производят, каждый в отдельности свыше одного триллиона рублей в год. Среди них г. Москва и Тюменская область производят 11,6 и 5,0 триллиона рублей ВРП, соответственно. В таблице 11 приведены самые развитые субъекты Российской Федерации (данные взяты из приложения 1). Валовой региональный продукт в этих регионах страны практически удвоился, имеет тенденцию к дальнейшему росту. В этих регионах ВРП в основном состоит из производства промышленной продукции, в том числе: машиностроения, перерабатывающей промышленности, легкой промышленности, что в г. Москве, Московской области, г. Санкт-Петербург. В Тюменской области, Ямало-Ненецком автономном округе сильно развита добывающая промышленность. В Краснодарском крае развито выращивание и промышленная переработка сельскохозяйственной продукции. В Республике Татарстан располагаются высокоразвитые предприятия машиностроения.

Таблица 11.

Валовой региональный продукт в текущих ценах, млрд. руб. (Регионы с ВРП свыше трлн. Руб.), (13% от общего количества регионов РФ)

	2010г.	2011г.	2012г.	2013г.
1. Московская область	1 832 867,3	2 176 795,3	2 357 081,9	2 551 284,2
2. г.Москва	8 375863,8	9 948772,8	10 666870,5	11 632506,4
3. г.Санкт-Петербург	1 699 486,4	2 091 914,3	2 280 426,0	2 496 549,1
4. Краснодарский край	1 028 308,4	1 244 652,8	1 459 490,8	1 617 875,9
5. Республика Татарстан	1 001 622,8	1 305 947,0	1 437 001,0	1 547 151,7
6. Свердловская область	1 046 600,1	1 291 019,1	1 484 879,0	1 586 228,7
7. Тюменская область	3 301 573,3	4 112 596,0	4 625 467,5	5 017 946,8
8. Красноярский край	1 055 525,0	1 170 827,3	1 183 228,0	1 256 674,5
9. Республика Башкортостан	759 203,3	941 023,6	1 149 384,6	1 266 983,0
10. Самарская область	695 651,2	834 149,3	937 434,5	1 040 713,5
11. Ямало-Ненецкий автоном. округ	782 214,9	966 110,4	1 191 271,9	1 373 494,9

Источник: составлено автором на основании Источник: <http://www.gks.ru>: Федеральная служба гос. статистики РФ.

В таблице 12 приведены данные по субъектам Российской Федерации, в которых ВРП составляет от 500 млрд. руб. до 1 трлн. руб. Их количество составляет 19 субъектов, удельный вес в общем количестве субъектов Российской Федерации равен 22%.

Таблица 12

Валовой региональный продукт в текущих ценах, млрд. руб. (Регионы с ВРП свыше 500 млрд. руб.), (22% от общего количества регионов РФ)

	2010г.	2011г.	2012г.	2013г.
1. Ростовская область	659 667,4	765 967,2	843 560,3	923 531,7
2. Пермский край	623 116,8	840 101,1	860 342,7	893 409,8
3. Нижегородская область	652 805,9	770 774,0	842 195,5	925 832,9
4. Челябинская область	652 865,5	774 401,0	841 972,3	879 274,0
5. Иркутская область	546 141,0	634 561,4	737 971,6	796 587,0
6. Кемеровская область	625 914,9	751 198,4	718 320,4	668 311,9
7. Белгородская область	398 361,4	507 839,8	545 517,2	569 414,1
8. Воронежская область	346 568,2	474 973,9	563 965,4	606 667,7
9. Архангельская область	372 804,8	439 116,8	472 470,9	512 393,6
10. Ленинградская область	490 303,7	581 712,0	672 066,9	692 798,6
11. Волгоградская область	433 473,7	508 433,3	571 516,1	606 122,6
12. Оренбургская область	458 145,4	553 320,9	628 563,6	709 523,7
13. Саратовская область	376 169,4	431 028,0	478 275,8	528 676,4
14. Новосибирская область	484 141,3	598 563,5	728 154,0	821 415,4
15. Омская область	382 620,4	451 418,8	491 507,6	553 242,7
16. Республика Саха (Якутия)	386 825,1	486 830,9	541 306,8	569 131,6
17. Приморский край	470 679,2	549 722,8	557 489,3	575 615,4
18. Сахалинская область	487 659,5	600 247,9	641 886,4	673 775,4
19. Архангельская область	372 804,8	439 116,8	472 470,9	512 393,6

Источник: составлено автором на основании Источник: <http://www.gks.ru>: Федеральная служба гос. статистики РФ

В Российской Федерации имеются 17% субъектов вырабатывающих валовой региональный продукт ниже 500 млрд. руб. (от 300 до 500 млрд. руб. ВРП). Перечень этих регионов приведен в таблице 13.

Валовой региональный продукт в текущих ценах, млрд. руб. (Регионы с ВРП свыше 300 млрд. руб.), (17% от общего количества регионов РФ)

	2010г.	2011г.	2012г.	2013г.
1. Владимирская область	224 759,2	261 222,6	286 018,6	307 486,0
2. Липецкая область	248 544,9	287 816,8	293 301,3	314 790,4
3. Республика Коми	353 853,0	435 959,3	479 051,3	490 741,1
4. Республика Дагестан	274 354,2	330 322,8	374 710,3	429 510,6
5. Ставропольский край	330 790,8	396 791,6	431 753,4	478 368,0
6. Удмуртская Республика	274 578,1	335 984,0	372 782,7	404 833,7
7. Алтайский край	302 900,7	332 117,8	368 995,2	410 824,6
8. Томская область	284 676,7	333 885,7	371 472,9	402 546,1
9. Хабаровский край	353 590,3	399 594,2	437 994,3	473 695,2
10. Тульская область	237 629,2	279 879,3	311 240,3	347 060,2
11. Ярославская область	239 644,0	286 967,5	327 279,6	360 731,5
12. Республика Коми	353 853,0	435 959,3	479 051,3	490 741,1
13. Вологодская область	262 432,7	323 067,9	355 291,3	341 137,6
14. Мурманская область	233 438,9	263 811,7	283 846,2	307 459,3

Источник: составлено автором на основании данных Федеральной службы гос. статистики РФ <http://www.gks.ru>

В таблице 14 приведены данные по регионам, в которых ВРП составляет от 100 млрд. руб. до 300 млрд. руб. Их количество довольно внушительное, составляет 30 субъектов Российской Федерации. Объем ВРП в этих регионах существенно ниже, чем в регионах, приведенных в 11, 12 и 13 таблицах. Причиной может являться слабое развитие промышленного производства, текучесть трудовых ресурсов, в поисках хорошо оплачиваемой работы в субъектах центральных округов. Следует сказать, что традиционно в этих регионах наравне с промышленностью, развивалась и сельскохозяйственное производство. Поэтому неразвитая промышленность оказало влияние и на развитие сельскохозяйственному производству. В этой связи, следует сказать, что общая экономическая слабость развития, по сравнению с промышленно развитыми центральными регионами, стала характерной чертой этой группы субъектов Российской Федерации. Данная

группа регионов составляет довольно внушительный список субъектов, что, безусловно, оказывает на экономическое развитие всей страны.

Таблица 14.

Валовой региональный продукт в текущих ценах, млрд. руб. (Регионы с ВРП свыше 100 млрд. руб.), (37% от общего количества регионов РФ)

	2010г.	2011г.	2012г.	2013г.
1. Брянская область	147 024,0	174 211,8	207 397,5	223 324,3
2. Ивановская область	109 884,5	128 905,4	136 115,0	157 735,1
3. Калужская область	188 601,3	234 749,0	285 256,6	293 433,8
4. Костромская область	98 130,7	116 629,8	130 840,4	143 108,2
5. Курская область	193 648,6	228 851,4	248 213,1	272 238,0
6. Орловская область	106 196,7	131 198,2	146 103,2	164 525,8
7. Рязанская область	179 127,9	214 142,6	253 881,6	278 731,8
8. Смоленская область	154 681,1	180 811,5	201 817,0	225 594,8
9. Тамбовская область	143 902,4	173 283,1	203 331,5	235 859,7
10. Тверская область	219 004,9	255 073,0	268 063,9	291 408,1
11. Республика Карелия	120 511,3	154 953,7	160 841,5	175 975,0
12. Калининградская область	195 749,1	241 004,8	265 361,2	277 362,6
13. Новгородская область	127 407,8	153 419,7	170 605,7	177 930,1
14. Псковская область	87 066,0	100 498,5	107 547,5	114 246,5
15. Астраханская область	144 888,8	172 616,6	209 654,4	267 511,5
16. Кабардино-Балкарская Республика	77 086,4	90 594,5	106 711,2	113 229,8
17. Республика Северная Осетия-Алания	75 327,4	85 876,7	97 448,8	112 138,5
18. Чеченская Республика	70 694,9	86 623,0	102 289,1	118 150,7
19. Республика Марий Эл	82 374,4	97 323,3	117 201,1	124 400,2
20. Республика Мордовия	105 343,8	119 955,2	134 315,6	149 331,7
21. Чувашская Республика	157 704,6	188 785,7	217 821,1	224 447,6
22. Кировская область	172 352,0	195 269,5	208 505,4	224 726,5
23. Пензенская область	172 166,7	213 401,2	239 962,5	270 854,1
24. Ульяновская область	178 235,4	223 672,7	240 556,1	260 340,6
25. Курганская область	117 879,5	136 325,1	146 045,5	165 150,3
26. Республика Бурятия	133 525,6	153 624,1	164 737,8	177 692,0
27. Республика Хакасия	96 039,8	113 088,1	130 638,5	143 534,2
28. Забайкальский край	166 742,5	203 869,0	223 968,8	229 782,0
29. Камчатский край	103 123,2	114 375,9	127 412,7	131 560,6
30. Амурская область	178 689,6	225 401,7	229 407,1	211 224,4

Источник: составлено автором на основании данных Федеральной службы гос. статистики РФ <http://www.gks.ru>

Особое значение для равновесного развития экономики все страны имеет группа регионов, приведенных в таблице 15. В этих субъектах ВРП составляет до 100 млрд. руб. По наличию экономических возможностей эти регионы ни чем не бедны, по сравнению другими регионам страны (исключение центральные регионы, что приведено в таблице 11). Причинами малого объема ВРП в этих регионах являются: отсутствие крупного промышленного производства, неразвитость сельскохозяйственного производства, слабая организация процесса производства, необходимых для местного населения товаров народного потребления, производимых из местного сырья на местных предприятиях, и т.д.

Таблица 15

Валовой региональный продукт в текущих ценах, млрд. руб. (Регионы с ВРП ниже 100 млрд. руб.), (10% от общего количества регионов РФ)

	2010г.	2011г.	2012г.	2013г.
1. Республика Адыгея	47 194,5	56 803,3	65 300,4	72 011,6
2. Республика Калмыкия	24 404,1	29 318,7	35 897,8	41 136,8
3. Республика Ингушетия	19 929,1	26 858,9	37 413,9	45 171,0
4. Карачаево-Черкесская Республика	43 651,5	49 252,1	58 712,1	62 704,4
5. Республика Алтай	22 393,7	26 380,8	30 444,6	33 089,9
6. Республика Тыва	30 772,8	33 398,9	37 369,1	41 749,2
7. Магаданская область	59 619,7	72 174,2	78 417,9	88 490,1
8. Еврейская автономная область	31 555,9	39 467,0	42 743,6	37 885,4
9. Чукотский автономный округ	38 978,1	44 757,6	45 633,9	46 989,7

Источник: составлено автором на основании данных Федеральной службы гос. статистики РФ <http://www.gks.ru>:

В этих регионах ВРП, в основном, формируется из стоимости, оказываемых малым бизнесом, услуг, поскольку доля материального производства в формировании валового регионального продукта незначительна.

В заключение можно сказать, что в Российской Федерации существует разница в уровнях регионального развития. Чем сильнее развито крупное промышленное производство, тем больше имеет регион экономических

возможностей для ускоренного развития. В тех регионах, где низкие объемы ВРП, где его формирование происходит не за счет заработанных организациями, расположенных на данной территории и подотчетных ее органам власти, а за счет субсидирования из федерального бюджета, уровень развития низок.

Выше нами в качестве примера был взят налог на прибыль организаций. В условиях слабого развития промышленного производства из-за отсутствия на территории региона крупных промышленных предприятий, налог на прибыль не будет иметь столь широкой налогооблагаемой базы как в регионах, где имеются крупные промышленные предприятия. Это является причиной слабой реализации регулирующей функции данного налога.

Для того, чтобы доказать верность данного положения путем группировки регионов по объему ВРП необходимо классифицировать субъектов Российской Федерации по их способности обеспечить эффективность регулирующей функции налога прибыль, используя данные, приведенные в таблицах 11, 12, 13, 14 и 15.

Для этого условно объединим субъектов Российской Федерации по выработке ВРП по следующим группам: группа 1 – регионы, выработавшие свыше 1 трлн. руб.; группа 2 – регионы, выработавшие от 500 млрд. руб. до 1 трлн. руб.; группа 3 – регионы, выработавшие от 300 млрд. руб. до 500 млрд. руб.; группа 4 – регионы, выработавшие от 100 млрд. руб. до 300 млрд. руб.; группа 5 – регионы, выработавшие ниже 100 млрд. руб.

В первую группу вошли субъекты, приведенные в таблице 11, их количество 11, что составляет 13% от общего количества субъектов РФ. Во вторую группу вошли субъекты, приведенные в таблице 12, их количество 19, что составляет 22% от общего количества субъектов РФ. В третью группу вошли субъекты, приведенные в таблице 13, их количество 14, что составляет 17% от общего количества субъектов РФ. В четвертую группу вошли субъекты, приведенные в таблице 14, их количество 30, что

составляет 37% от общего количества субъектов РФ. В пятую группу вошли субъекты, приведенные в таблице 15, их количество 9, что составляет 10% от общего количества субъектов РФ.

Полагая, что первая группа регионов несет на себе 100% нагрузку по налогу на прибыль организаций, вторая группа регионов - 80%, третья группа регионов - 60%, а четвертая и пятая группы регионов несут, соответственно, 40% и 20% нагрузки по налогу на прибыль организаций, можно сказать, что в Российской Федерации уже возникла необходимость расширения налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Сделать это нужно путем создания крупного производства в регионах 3, 4, 5 групп (в этих регионах ВРП формируется в сфере малого бизнеса, и налоги уплачиваются с применением специальных налоговых режимов). В отличие от этих регионов, в субъектах 1 и 2 групп главным источником ВРП являются крупные промышленные предприятия, являющимися крупнейшими плательщиками налога на прибыль организаций. На основе данных, приведенных в таблицах 11, 12, 13, 14, 15 и заключения по ним можно составить методику определения степени реализации регулирующей функции налога на прибыль организаций в регионе (см. таб. 16).

Налог на прибыль является фискальным инструментом, регулирующим доходы бюджета. В этой связи необходимость расширения налоговой базы по налогу на прибыль организаций усиливается, поскольку следствием этого может стать только увеличение налоговых доходов местных бюджетов.

Таблица 16

Определение степени реализации регулирующей функции налога на прибыль организаций исходя из участия крупного производства в формировании ВРП по регионам Российской Федерации

Группа субъекта РФ	Показатели					
	Выработка ВРП	Количество субъектов РФ в группе	Процент группы в общем количестве субъектов по РФ	Участие крупных организаций в создании ВРП	Степень налоговой нагрузки по налогу на прибыль организации в регионе	Реализация регулирующей функции налога на прибыль организаций в регионе
Группа 1	С 1 трлн. руб. и выше	11	13	+	100	100
Группа 2	С 500 млрд. руб. по 1 трлн. руб.	19	22	+, -	80	80
Группа 3	С 300 млрд. руб. по 500	14	17	+, -	60	60
Группа 4	С 100 млрд. руб. по 300 млрд. руб.	30	37	-, +	40	40
Группа 5	Ниже 100 млрд. руб.	9	10	-, +	20	20

Источник: составлено автором.

3.2. Роль прямого и косвенного налогообложения в формировании условий для переложения налогов в российской экономике.

По способу взимания во многих странах налоги классифицируются на прямые и косвенные. Прямые налоги выплачиваются из валовых доходов предприятий. Это означает, что они участвуют в стоимостном распределении общественного продукта на предприятии, оказывая прямое влияние на формирование их финансовых результатов. Косвенные налоги уплачиваются до стоимостного распределения общественного продукта на уровне предприятия. Связано это с тем, что объектом косвенного налогообложения является оборот, т.е. реализация товара, услуги. Хотя первоначально суммы от косвенного налогообложения и поступают на счета предприятий в банках, но они не являются их доходами и должны быть внесены в бюджет до распределения выручки от реализации товаров (работ, услуг). Таким образом, косвенные налоги участвуют в стоимостном распределении общественного продукта вне предприятия, на уровне общества.

Несмотря на это, влияние косвенных налогов на формирование финансовых результатов предприятий имеет место, поскольку повышая цену реализации товара, услуги на величину налога, сокращается платежеспособный спрос потребителей, тем самым оказывают влияние и на предложение. Однако, такое влияние на формирование финансовых результатов предприятий носит косвенный характер, так как объектом налогообложения здесь выступает уже сформированная цена товара, услуги, выручку от реализации которых еще предстоит распределить для возмещения производственных затрат, уплаты прямых налогов и образования внутрипроизводственных фондов.

Возможность уплаты в бюджет прямых налогов связана с получением предприятием прибыли от реализации, величина которой и определяет их финансовую и инвестиционную активность.

Порядок сохранения и повышения инвестиционной активности путем установления ставки совокупного налога в зависимости от степени износа основных производственных фондов, применяется по отношению к прямым налогам, поскольку они непосредственно влияют на финансовые результаты предприятий.

С повышением финансовой, инвестиционной активности предприятий, путем снижения ставки совокупного прямого налога, размер которой определен исходя из степени износа основных фондов, произойдет сокращение налоговых поступлений и увеличится дефицит бюджета.

В целях сокращения бюджетного дефицита, создавшегося в результате снижения ставки совокупного прямого налога, государство может повысить ставки косвенных налогов, хотя их повышение также оказывает сдерживающее влияние на финансовую активность хозяйствующих субъектов. Однако оно компенсируется эффектом, получаемым предприятиями от повышения инвестиционной активности. [5, с. 89]

Наряду с прямым налогообложением, косвенное налогообложение также должно иметь пределы. Уровень косвенного налогообложения зависит от следующих факторов: размера совокупного прямого налога в налоговых доходах бюджета; размера дефицита бюджета. Кроме того, исходя из того, что косвенные налоги являются мощным инструментом изъятия из сферы обращения неотоваренной массы денег, появляющейся в результате дополнительных денежных вливаний в экономику, в целях приведения в соответствие ценовой товарной массы и суммы денег в обращении, определяющим фактором уровня косвенного налогообложения также становится величина несоответствия между ценовой товарной массой или ВВП и суммой денег в обращении.

Таким образом, косвенные налоги должны быть призваны для разрешения проблемы бюджетного дефицита и приведения в соответствие ценовой товарной массы и суммы денег в обращении. Предельная ставка

совокупного косвенного налогообложения, в связи с этим, должна разрабатываться исходя из этих двух факторов.

Исходя из того, что прямые налоги включены в цену товара, услуги и непосредственно участвуют в стоимостном распределении на уровне предприятия, они не должны оказывать ухудшающее воздействие на их финансовое состояние. Уровень прямого налогообложения должен меняться таким образом, чтобы оно стимулировало финансовую и инвестиционную активность предприятия. Следовательно, прямые налоги должны иметь преимущественно стимулирующий характер.

Поскольку косвенные налоги не участвуют в стоимостном распределении на уровне организаций и не оказывают прямое влияние на их финансовое состояние, и поскольку предел косвенного налогообложения определяется в зависимости от размера бюджетного дефицита и количества денег в обращении, не закрепленных товаром, то они должны использоваться как эффективное средство для мобилизации в бюджет финансовых средств. Следовательно, косвенные налоги должны иметь преимущественно фискальный характер.

Концентрация необходимого количества финансовых ресурсов в «руках» государства позволяет осуществить, наряду с традиционными статьями расходной части бюджета, целенаправленное финансирование наиболее перспективных отраслей, определяющих научно-технический прогресс, а также малорентабельных, но общественно необходимых производств.

Таким образом, если прямые налоги оказывают влияние на экономику предприятий непосредственно на стадии распределения стоимости ВВП, то косвенные налоги воздействуют опосредованно, при перераспределении ВВП, действуя по принципу обратной связи.

Прямые и косвенные налоги имеют функциональные особенности. Общей и главной функцией для тех и других налогов является

распределительная (фискальная) функция. Особенности заключаются в том, что для прямых налогов фискальная функция должна иметь стимулирующую подфункцию, а для косвенных - фискальная функция должна иметь контрольную подфункцию. [5, с. 91]

Стимулирующая подфункция прямых налогов заключается в необходимости сохранения финансовой стабильности и инвестиционной активности при распределении доходов предприятий.

Контрольная подфункция косвенных налогов заключается в обеспечении потребностей государства финансовыми ресурсами и в контроле за движением финансовых ресурсов в обществе.

В экономической литературе, упоминая о функциях налогов, выделяют фискальную и контрольную функции, как свойственные для прямых и косвенных налогов. В этом случае теряет смысл разграничение их на прямые и косвенные.

Исследование прямых налогов показывает, что эти налоги должны вноситься в бюджет в пределах финансовых возможностей предприятий. Чем хуже финансовые возможности предприятий, тем меньше прямых налогов вносится в бюджет.

В целях сохранения платежеспособности предприятий государство должно снизить налоговую нагрузку. В этом случае речь не может идти о каком-либо налоговом контроле, речь может идти только о стимулировании предприятий путем либо снижения ставок прямых налогов, либо предоставления налоговых льгот.

Величина косвенных налогов определяется потребностью государства в финансовых ресурсах от налоговых поступлений за минусом суммы прямых налогов. В отличие от прямых, косвенные налоги как бы контролируют обеспеченность государства финансовыми ресурсами.

Правильное определение функций прямых и косвенных налогов позволяет выработать эффективную налоговую политику государства,

главным направлением которой является распределение налогов между бюджетами разного уровня.

Исходя из того, что величина косвенных налогов должна равняться разнице между общими налоговыми поступлениями и суммой прямых налогов, первоначально, при планировании доходов бюджета, необходимо определиться с величиной прямых налогов, только после этого нужно определить сумму косвенных налогов. В такой последовательности и должны составляться расчеты размера прямого и косвенного налогообложения на разных уровнях государственного управления (местном, субъектов федерации и федеральном). После чего должны составляться расчеты распределения этих налогов между бюджетами разного уровня.

Такой порядок распределения налоговых платежей и формирования бюджетов разного уровня государственного управления позволяет не только обеспечить принцип бюджетного федерализма, но и сохраняет единство налоговой системы.

Предлагаемый порядок распределения налоговых платежей предполагает применение метода квотирования, т. е. разделения доходов путем закрепления за каждым уровнем государственного управления конкретной доли налогов в пределах общей ставки обложения.

Метод разграничения конкретных видов налогов по уровням государственного управления, на наш взгляд, не эффективен, так как закрепление налогов за уровнями бюджета может породить регионов-доноров и регионов-реципиентов, питающихся за счет федерального бюджета. Кроме того, этот метод приводит к нарушению единого механизма налогового регулирования экономики, так как дефицит бюджета заставит региональные и местные органы государственного управления вводить новые налоги (в Российской Федерации регионы и органы местного самоуправления самостоятельно могут ввести разного рода сборы), что дополнительной нагрузкой ляжет на плечи налогоплательщиков.

Распределение налоговых обязательств предприятий по бюджетам разного уровня государственного управления должно осуществляться путем обязательного закрепления доли совокупного прямого налога федеральным законом ежегодно, при принятии бюджета на следующий год.

Безусловно, установление ставки совокупного прямого налога исходя из степени износа основных производственных фондов приведет к недополучению бюджетом налоговых доходов, т. е. к дефициту бюджета.

Возникающий дефицит бюджета в результате недопоступления прямых налогов с предприятий должен быть погашен за счет косвенного налогообложения.

Таким образом, государство умышленно перекладывает часть налогового бремени с производителя на потребителя, обеспечивая при этом финансовую устойчивость предприятий и потребность государства в финансовых ресурсах.

В современных условиях необходимость такого переложения налогового бремени продиктовано не тем, что косвенные налоги как виды налога должны существовать, а тем, что ими должны пользоваться как универсальным инструментом регулирования налоговых поступлений и систематизации денежной системы страны.

Универсальность косвенного налогообложения заключается в том, что оно может служить эффективным регулятором поступлений налогов в бюджетную систему. Посредством косвенного налогообложения государство может не только восполнить разницу между совокупными налоговыми доходами и доходами от прямых налогов при планировании бюджета, но и восстановить дефицит бюджета, образовавшийся в результате снижения фактических поступлений прямых налогов в течении отчетного периода.

Следует иметь в виду: во-первых, любое повышение ставок косвенных налогов (за исключением таможенных пошлин на ввозимые товары), требует увеличения денежной массы в обращении, что способствует росту инфляции.

Однако предоставляемые предприятиям гарантии по поддержанию финансовой, инвестиционной активности в последующем сократят рост инфляции, поскольку произойдет увеличение доходов предприятий и рост суммы прямых налогов;

во-вторых, при инфляции, вызванной падением производства и ростом цен на товары и услуги, косвенное налогообложение может служить мощным механизмом извлечения из сферы обращения незакрепленной товаром массы денег, наличие которой является фактором инфляционного процесса. Косвенное налогообложение может способствовать эффективному государственному регулированию денежной массы в обращении, восстанавливая соответствие их с ценовой товарной массой. Тем самым восстанавливается и равновесие между спросом и предложением;

в-третьих, высокие косвенные налоги вынудят производителя работать на потребителя, будут способствовать развитию жесткой конкуренции между производителями за сбыт товаров и услуг;

в-четвертых, посредством таможенных пошлин на ввозимые в страну товары, государство может проводить эффективную протекционистскую политику, ограничивая или расширяя экспорт иностранных товаров. По отношению к отечественным производителям, государство может проводить политику ограничения производства товаров, влияющих на здоровье нации и т.п., посредством обложения высокими акцизными сборами.

Таким образом, реформирование налоговой системы Российской Федерации, на наш взгляд, должно проводиться в направлении разграничения функций прямых и косвенных налогов, сокращения их количества до необходимого минимума. При этом необходимо определить пределы прямого и косвенного налогообложения и, в соответствии с этим, вести государственное регулирование прямого и косвенного налогообложения.

3.3. Регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения – как условие формирования эффективного механизма переложения налогов.

После установления пределов прямого и косвенного налогообложения и разграничения их функций, в целях государственного регулирования прямого и косвенного налогообложения, необходимо разработать механизм реализации регулирования этих налогов.

Предположим, что предприятия работают в режиме наибольшего финансового благоприятствования, и они не отвлекают средства (кроме амортизационного фонда) на воспроизводство основных производственных фондов. Также предположим, что их налоговые обязательства по прямому и косвенному налогообложению подразделяются в соотношении 50 на 50, т. е. 50 % общей суммы налоговых платежей составляют прямые налоги и 50 % косвенные.

Как только предприятие направит часть прибыли (дохода) на обновление основных производственных фондов, доля прямых налогов в общих налоговых поступлениях в бюджет уменьшится. Сократившаяся часть прямых налогов автоматически должна быть перенесена на косвенные налоги, увеличивая их долю. Сумма последних может расти по мере необходимости в увеличении предприятиями средств на инвестирование.

Порядок изменения доли прямых и косвенных налогов в общих налоговых поступлениях в региональные бюджеты показан в условных цифрах в таблице 17. При этом региональное деление страны произведено с учетом возможной ситуации в соотношении долей прямых и косвенных налогов. В таблице 17 приведено 6 условных регионов.[5 с. 98-99]

Региональное деление страны с учетом возможной ситуации в соотношении прямых и косвенных налогов.

Регионы страны №	Налоговые доходы бюджета по регионам (%)	Доля прямых налогов в общих налоговых доходах бюджета по регионам (%)	Доля косвенных налогов в общих налоговых доходах бюджета по регионам (%)
1	2	3	4
1	100	50	50
2	100	40	60
3	100	30	70
4	100	20	80
5	100	10	90
6	100	0	100

Изменение удельного веса прямых и косвенных налогов в общих налоговых доходах бюджета продиктовано, как уже было сказано, необходимостью оставления средств на предприятиях для поддержания инвестиционной активности. Для обеспечения бюджета необходимыми налоговыми доходами совокупная сумма косвенных налогов должна увеличиться на столько, на сколько снижена сумма прямых налогов. Например: по региону 2, доля прямых налогов в доходах бюджета снижается с условленных 50 % до 40, при этом, доля косвенных налогов должна увеличиться с 50 до 60 %.

Изменение поступления прямых налогов в бюджет, происходит в зависимости от степени износа основных производственных фондов предприятий.

Для установления в бюджете на планируемый год величины прямых налогов первоначально на местном уровне государственного управления нужно произвести анализ справок-расчетов предприятий, в которых отражаются предварительные суммы прямых налогов. Местные органы,

составив расчеты средних величин прямых налогов, представляют эти расчеты в соответствующий региональный орган, где также составляются расчеты средних величин прямого налогообложения уже по региону (субъекту федерации).

Субъекты федерации представляют расчеты средних величин прямых налогов по регионам в соответствующий федеральный орган. При разработке федерального бюджета должен производиться анализ расчетов средних величин прямого налогообложения по субъектам федерации, и должна быть разработана средняя величина поступления прямых налогов в целом по стране.

На основании расчета средней величины прямых налогов, разработанного на федеральном уровне, устанавливаются ставки по этим налогам. При этом ставка совокупного прямого налога не должна превышать 33 % валового дохода организации. На этом же уровне принятием федерального закона должны устанавливаться пропорции деления ставок прямых налогов по уровням бюджетной системы, которые остаются неизменными на весь планируемый бюджетный год.

Изменение доли косвенных налогов в общих налоговых доходах бюджета происходит под влиянием изменения поступлений прямых налогов. Исходя из расчета средней величины прямых налогов на местном уровне государственного управления, определяется сумма косвенных налогов, необходимая для формирования местного бюджета. После чего на уровне субъектов федерации, исходя из средней величины прямых налогов, рассчитывается средняя величина косвенного налогообложения, необходимая для формирования бюджетов этого уровня. На федеральном уровне государственного управления, исходя из средней величины прямых налогов по стране, рассчитывается средняя величина косвенного налогообложения, необходимая для формирования федерального бюджета.

Аналогично прямым налогам, на основании расчета средней величины косвенного налогообложения, разработанного на федеральном уровне, устанавливается ставка совокупного косвенного налогообложения.

На федеральном уровне принятием закона должны также устанавливаться пропорции деления ставок косвенных налогов по уровням бюджетной системы.

Если складывается ситуация снижения доли прямых налогов в общих налоговых доходах бюджета или создается необходимость увеличения доходов бюджета за счет налогов, то должна повыситься доля косвенных налогов. А любое изменение в сторону повышения косвенных налогов приведет к росту уровня потребительских цен.

Используя данные таблицы 18, можно показать влияние повышения доли косвенных налогов на изменение уровня потребительских цен. Для этого условно считаем, что потребительские цены в условиях нормального экономического развития находятся на уровне 100 процентов. [5 с. 102-105]

Таблица 18

Расчет влияния косвенных налогов на уровень потребительских цен

Регионы страны №	Налоговые доходы бюджета по регионам (%)	Доля прямых налогов в доходах бюджета по регионам	Доля косвенных налогов в доходах бюджета по регионам (%)	Средний уровень потребительских цен по регионам (%)
1	2	3	4	5
1	100	50	50	100
2	100	40	60	110
3	100	30	70	120
4	100	20	80	130
5	100	10	90	140
6	100	0	100	150

Данные таблицы 18. показывают, что бюджет обеспечивается 100 процентными налоговыми доходами за счет переложения налогового бремени с предприятий на потребителей. Поступление этих доходов

достигается ценой увеличения денежной массы в обращении, которое происходит в результате роста уровня цен, что, в свою очередь, зависит от повышения уровня косвенного налогообложения.

Повышение доли косвенных налогов в среднем по стране согласно графе 4 таблицы 18, составляет 25 %, т. е. $\frac{50+60+70+80+90+100}{6} = 75$; $75 - 50 = 25\%$.

Исходя из среднего уровня региональных потребительских цен, приведенных в графе 5 таблицы 2, также можно рассчитать среднее их повышение в целом по стране. Средний уровень потребительских цен по стране составляет: $S_{ц} = \frac{100+110+120+130+140+150}{6} = 125\%$. Средний прирост их составляет при этом 25%, что соответствует среднему повышению доли косвенных налогов по стране. [5, с. 105]

В целях исключения большого скачка цен, до 40 и 50% и т. д., необходимо временно ограничить их рост на уровне средних цен по стране. Такое ограничение важно: во-первых, оно препятствует резкому скачку инфляции; во-вторых, дает возможность обеспечения бюджета налоговыми поступлениями в полном объеме, так как в тех регионах, где уровень потребительских цен ниже среднего уровня цен по стране, предприятия могут получить доходы выше чем в среднем по стране, повышая при этом налоговую базу для прямых налогов.

Если применить средние потребительские цены по стране ко всем регионам, то можно рассчитать сумму предполагаемых доходов предприятий по каждому региону. Для этого, из доходов, полученных исходя из средних цен, необходимо вычесть часть дохода, направляемую предприятиями на инвестиции в связи с уменьшением доли прямых налогов в общих налоговых поступлениях в бюджет, что показано в графе 3 таблицы 18.

Используя данные в графах 3 и 5 таблицы 18, можно составить расчет суммы налогооблагаемых доходов предприятий по регионам (см. табл.19).

В регионах, где доля косвенных налогов в общих налоговых поступлениях бюджета не меняется, при применении средних цен по стране, доходы предприятий увеличиваются на 25%. В тех регионах, где доля косвенных налогов увеличивается, доходы предприятий уменьшаются. Например, вторая строка по графе 2 таблицы 19 показывает, что уровень потребительских цен по данному региону повысился на 10% при соответствующем повышении доли косвенных налогов. Повышение доли косвенных налогов произошло в связи с уменьшением доли прямых налогов в общих налоговых доходах бюджета. [5, с. 105]

Таблица 19

Расчет суммы налогооблагаемых доходов предприятий по регионам

Регионы страны	Уровень потребительских цен по регионам в (%)	Средний уровень потребительских цен по регионам в % гр.2 (стр.1+2+3+4+5+6) 6	Уменьшение доли прямых налогов в доходах бюджета в (%)	Налогооблагаемые доходы предприятий по регионам рассчитанные исходя из средних цен по стране в (%) (гр.3 – 4)
1	2	3	4	5
1	100	125	0	$125 = 125$
2	110	125	10	$(125-10) = 115$
3	120	125	20	$(125-20) = 105$
4	130	125	30	$(125-30) = 95$
5	140	125	40	$(125-40) = 85$
6	150	125	50	$(125-50) = 75$

Уменьшение доли прямых налогов произошло в связи с необходимостью оставления части доходов, равной 10% (графа 4, строка 2 таблицы 19), на предприятиях в качестве инвестиций, что означает сокращение налоговой базы доходов предприятий.

Однако расчет суммы доходов предприятий по регионам показывает, что при применении средних потребительских цен по стране, будут иметь

место регионы, где суммы налогооблагаемых доходов предприятий как ниже, так и выше среднего их размера по стране.

Исходя из данных графы 5 таблицы 19, можно рассчитать среднюю величину доходов предприятий по стране:

$$СД = \frac{125 + 115 + 105 + 95 + 85 + 75}{6} = 100,$$

где СД - средняя величина доходов предприятий, рассчитанная при применении средних потребительских цен по стране. [5, с. 105]

Средняя величина доходов предприятий, определенная таким образом, это сумма доходов, при налогообложении которой полностью компенсируется разница в уплате прямых налогов, возникающая в регионах в связи с уменьшением доли этих налогов в доходах бюджета.

Компенсация разницы в уплате прямых налогов в бюджет, возникшей после уменьшения доли прямых налогов, выравнивает условия налогообложения доходов предприятий в регионах.

Выравнивание условий налогообложения доходов предприятий означает, что в регионах, где происходит сокращение налогооблагаемой базы доходов предприятий, продиктованное уменьшением доли прямых налогов в доходах бюджета, часть бремени прямого налогообложения переносится на косвенное налогообложение, т. е. перекладывается с предприятий на потребителя. Однако повышение доли косвенных налогов в каждом регионе, пропорциональное уменьшению доли прямых налогов, может привести к увеличению ставок косвенных налогов и резкому скачку цен в регионах, где предприятия обладают худшим производственно-техническим потенциалом. Это приведет к разрушению единой налоговой системы, диспропорции в экономическом развитии страны и т. п. В целях исключения такого исхода, нами предлагается применение во всех регионах среднего прироста доли косвенных налогов в доходах бюджета, соответствующего среднему приросту уровня потребительских цен по стране, равному в нашем случае 25%.

Таким образом, посредством применения средних потребительских цен по стране можно выравнять условия и косвенного налогообложения.

Такой порядок прямого и косвенного налогообложения обеспечит: во-первых, гарантированное поступление налогов в бюджет при сохранении финансовой, инвестиционной активности предприятий; во-вторых, сохранение единой налоговой системы с единой методологией налогообложения на всей территории страны и исключит возможность их скачка в отдельных регионах.

Оставляя часть дохода в связи с снижением доли прямых налогов в общих налоговых доходах бюджета, предприятия должны использовать ее на развитие производственно-технической базы. Рост производства на базе новой техники и технологии позволяет получить доходы, которые дают возможность предприятиям увеличить налоговую базу.

Увеличение налоговой базы доходов предприятия означает повышение доли прямых налогов в доходах бюджета.

Повышение доли прямых налогов уменьшает долю косвенных налогов в доходах бюджета, пока не установится оптимальное соотношение между ними. Уменьшение доли косвенных налогов означает снижение уровня потребительских цен.

Процесс установления оптимального соотношения между прямым и косвенным налогообложением можно проследить в ходе анализа динамики доходов предприятий, подлежащих налогообложению. Для этого нужно использовать данные в графах 2 и 5 таблицы 19

Данные таблицы 20. показывают, что при сохранении среднего уровня налогооблагаемых доходов предприятий из года в год происходит снижение среднего уровня потребительских цен. Снижение цен является следствием уменьшения доли косвенных налогов в доходах бюджета. Снижение уровня потребительских цен и уменьшение доли косвенных налогов происходит при одновременном повышении доли прямых налогов в доходах бюджета.

Повышение доли прямых налогов является следствием улучшения финансового состояния предприятий, которое стало возможным в результате предоставления им, своего рода, налоговой льготы посредством уменьшения налоговой базы дохода. [5, с. 110]

Таблица 20

Динамика налогооблагаемых доходов предприятий по годам

№ реги - она	Уровни потреби - тельских цен по регио - нам	Налогооблагаемые доходы предприятий по регионам ,рассчитан - ные исходя из среднего уровня потребительских цен по стране и изменения доли прямых налогов в доходах бюджета по годам					
		1 год	2 год	3 год	4 год	5 год	6 год
		гр.2, ст.1+2+3+4+5+6	гр.2, ст.1+2+3+4+5	гр.2, ст. 1+2+3+4	гр.2, ст. 1+2+3	гр.2, ст. 1+2	гр.2, ст.1
		6	5	4	3	2	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	100	125 = 125	120 = 120	115 = 115	110 = 110	105 = 105	100=100
2	110	115=125-10	110=120-10	105=115-10	100=110-10	95=105-10	
3	120	105=125-20	100=120-20	95 =115-20	90 =110-20		
4	130	95 = 125-30	90 = 120-30	85 =115-30			
5	140	85 = 125-40	80 = 120-40				
6	150	75 = 125-50					
Средние налого - облагаемые до - ходы предприя - тий по стране		100	100	100	100	100	100

Улучшая финансовое состояние таким путем, ликвидируем экономическую отсталость не только предприятий, но и регионов, в экономике которых преобладает наличие таких предприятий.

Таким образом, изменение соотношения между прямыми и косвенными налогами в налоговых доходах бюджета и изменение уровня потребительских цен напрямую связано с финансовым состоянием предприятия.

Средние налогооблагаемые доходы предприятий, рассчитанные исходя из среднего уровня потребительских цен по стране - это та сумма доходов, при налогообложении которой, бюджет обеспечивается необходимыми налоговыми доходами.

В процессе улучшения финансового состояния доходы предприятий в различных регионах будут приближаться к их средней величине по стране. Это означает, что по мере приближения налогооблагаемых доходов к средней их величине, будет устанавливаться оптимальное соотношение между прямыми и косвенными налогами в налоговых доходах бюджета. При этом, доля прямых налогов приблизится к оптимальному уровню, повышаясь, а доля косвенных - будет приближаться, уменьшаясь.

Данные графы 8 таблицы 20. показывают, что предприятия различных регионов по своему экономическому и финансовому состоянию находятся на одном уровне развития, что является необходимым условием установления оптимального соотношения между прямыми и косвенными налогами.

Необходимость оптимизации прямого и косвенного налогообложения продиктована функциональными особенностями этих налогов. Без определения их сущности, их влияния на экономические процессы невозможно строить эффективную налоговую систему. Под эффективностью налоговой системой, безусловно, понимается не только ее способность обеспечить бюджет государства необходимыми налоговыми доходами, но и способность стимулирования финансовой и инвестиционной активности субъектов экономики. Наличие этих черт позволяет заключить, что данная налоговая система экономически эффективная и социально справедливая, что, собственно, и является одним из главных принципов гражданского общества. Эффективная налоговая система, таким образом, выступает в качестве одного из главных факторов обеспечения экономического роста общества.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проблема формирования механизма, устанавливающего справедливую систему распределения налоговой нагрузки, является одной из острых на сегодняшний момент проблем. Решение данной проблемы имеет теоретическое и практическое значение. С точки зрения теории налогообложения решение этой проблемы позволяет сформировать систему принципов, соблюдение которых, безусловно, будет базироваться на закономерностях развития экономики. С точки зрения практики, решение данной проблемы позволяет увязать интересы всех участников процесса налогообложения, особенно налогоплательщиков и государства. Судя по тому, каково состояние данной проблемы у нас в стране, она еще требует изучения и системного исследования.

В диссертации исследованы теоретические основы распределения налоговой нагрузки. При этом исследованы причины несоблюдения декларируемых в налоговом кодексе принципов налогообложения.

Указывает на необходимость включения в состав принципов налогообложения принцип необходимости налога и принцип возможности уплаты налога.

Решение проблемы реального распределения налоговой нагрузки напрямую зависит от налоговой политики, проводимой государством на данный момент. От этого зависит возможность применения различных форм и методов закрепления налоговой нагрузки за конкретными налогоплательщиками, учитывая их возможности к уплате установленных по закону налогов. Практика распределения налогообложения в Российской Федерации еще далек от верного решения проблемы распределения налоговой нагрузки. Об этом свидетельствуют расхождения в уровнях налогообложения, существующих в системе обложения доходов физических лиц. Здесь можно привести пример того, что не во всех регионах одинаковые условия экономического развития граждан, а принципы применения налога

на доходы физических лиц одинаковы для всех. По налогу на прибыль организаций можно сказать, что для уплаты этого налога на во всех субъектах Российской Федерации имеется база обложения этим налогом.

В диссертационном исследовании указано на то, что в Российской Федерации по причине не соответствия проводимой государством налоговой политики с состоянием налоговой грамотности граждан сложилась обстановка, характеризующая двойку. Во-первых, гражданину все равно сколько ему платить, поскольку размер платежа установлен государством, и он уплачивает платеж в полном размере. Во-вторых, он старается не уплачивать установленный государством налог, понимая механизм распределения налоговой нагрузки не совершенен, и позволяет ему так поступить.

Актуальным на сегодня является рассмотрение проблемы установления корреляционной зависимости распределения налога и системы ценообразования. Эта проблема лежит на плоскости теории переложения налога. Решение данной проблемы имеет важное экономическое значение. В ходе исследования установлено, что существует ряд проблем, связанных с наличием в системе российского налогообложения ряда методологических недостатков, подлежащих исследованию в рамках теории налогообложения.

В диссертации, одним из основных вопросов исследования является возможность переложения налога в условия российской экономики и налоговой политики. Безусловно, переложения налогов входит в число вопросов экономического характера. Однако его решение этой проблемы, не в малой степени, зависит и от налоговой политики государства. Налоговая система, а соответственно и налоговая политика, должны стать факторами экономического развития, а не факторами, тормозящими этот процесс, это с одной стороны. С другой стороны, общая экономическая политика государства должна базировать на принципах экономического роста, где и создаются

условия для активной финансовой деятельности всех участников налоговых отношений.

В диссертации определено социально-экономическое значение переложения налога. Указано, что переложение налога по своей важности равноценно таким проблемам, как: установление государством или муниципалитетом налога; формирования плательщиком налогооблагаемой базы; исчисление суммы налога; закрепление и уплата налога в соответствующий бюджет.

В ходе исследования вопроса о применении принципа возможности налогообложения, рассматривается переложение налога на прибыль организаций, главным условием ставим возможность переложения данного налога. Важность сделанного нами вывод по данному вопросу заключается в том, что нагрузка налога должна перекладываться с производителя товара на его потребителя, и осуществляется это при совершении обмена произведенного товара на деньги покупателя. В этом случае производитель выручает денежные средства, позволяющие уплачивать налог, возмещать произведенные затраты и расширить производство. Последнее возможно только при получении прибыли.

На основе данного заключения составлена схема последовательных действий (алгоритм), осуществляемых организацией, выполнение которых обеспечит реализацию принципа переложения при налогообложении разными видами налогов.

При налогообложении прибыли организации должны быть осуществлены следующие действия: авансирование денег в средства производства; выпуск качественных товаров, услуг и работ; реализация выпущенной продукции в полных объемах и своевременно. На данном этапе происходит процесс обмена произведенных товаров, работ и услуг и их оплата в денежном выражении; распределение денежных средств, вырученных от реализации товаров, работ услуг; определение суммы налога,

вносимого в бюджет и суммы прибыли организации для выявления финансовых возможностей расширенного воспроизводства.

Диссертационное исследование показало, что по основным налогам, действующим в налоговой системе Российской Федерации, не соблюдается ряд принципов, декларированных в Налоговом кодексе РФ. Например, по налогу на прибыль организаций не соблюдается принцип равномерного распределения налоговой нагрузки на плательщиков, находящихся в разных регионах страны. В стране есть регионы с очень слабой базой налогообложения по налогу на прибыль, одновременно есть регионы с сильной налоговой базой. Последнее определяется наличием на территории региона крупных промышленных предприятий. Если нет производственной базы, и экономика региона, в основном, основывается на малом бизнесе, то не будет налогооблагаемой базы не только по налогу на прибыль организаций, не будет соответствующей налоговой базы и по налогу на добавленную стоимость, акцизам, налогу на имущество организаций.

Ярким примером является экономика Республики Дагестан, где превалирует малый бизнес, а промышленное производство находится в упадке. Поэтому основная часть (от 70% до 90% в разные годы) доходов республиканского бюджета занимают дотации разного рода из федерального бюджета. Это обстоятельство говорит о том, что эффект от применения налога на прибыль в Республике Дагестан минимален. Такая же обстановка и другими основными налогами, указанными выше.

Таким образом, как диссертационное исследование показало, что принцип равномерного распределения налоговой нагрузки в Российской Федерации не выполняется.

Во-первых, эффект от применения налога на прибыль по отношению экономических субъектов таких республик как Республика Дагестан, минимален, поскольку экономика не развита.

Во-вторых, средств для покрытия расходов бюджета республики нужны, и они покрываются, в основном, из средств, заработанных в других регионах, аккумулированных в федеральном бюджете.

В-третьих, постоянное дотирование субъектов федерации из федерального бюджета вырабатывает у ответственных лиц безответственность за развитие собственной экономики, желают оставаться на иждивении у государства.

Таким образом, на переложение налогов влияет ряд факторов, среди которых основным является общее развитие экономики. В ходе исследования установлено, что кроме развития экономики на распределительные процессы оказывается влияние и другие факторы. К таким факторам можно отнести правовая грамотность населения в части налогового законодательства и эффективность применяемого механизма налогообложения. Механизм налогообложения включает в себя разные формы налогообложения.

В диссертации нами предлагается оптимальное сочетание прямого и косвенного форм налогообложения исходя из экономической ситуации в стране. В российской системе налогообложения действуют эти обе формы налогообложения. При этом можем сказать, что их соотношении в налоговой системе не оптимизировано, то есть в зависимости от ситуации в экономике, какая форма налогообложения должна быть усилена, а какая смягчена.

В предложенной нами в третьей главе диссертации предлагается методике учитываются условия, при которых это оптимальное соотношение в применении этих форм налогообложения обеспечивается.

Кроме того, определяющим фактором в этой модели является система ценообразования. Налогообложение должно быть в корреляционной зависимости от изменения цен. Если цены растут, безусловно, растут суммы налога. Последующий рост цен приведет к снижению эффекта от этого роста.

В этой связи в диссертации предлагается использование косвенного и прямого налогообложения в зависимости от роста или неизменности потребительских цен.

В диссертации приведены рекомендации по поводу применения во взаимосвязи форм налогообложения и системы ценообразования в условиях рыночных отношений.

На все диссертационного исследования можно сделать общий вывод. Проблема распределения налоговой нагрузки напрямую связана с проблемой переложения налогов, действующих в налоговой системе государства. Поэтому решение проблемы, связанной с переложимостью налогов будет способствовать справедливому распределению налогов на группы налогоплательщиков с различным экономическим, финансовым и социальным статусом, поскольку при распределении налоговой нагрузки государство максимально должно соблюдать принципы, декларированные в Налоговом кодексе.

Решение проблемы переложения непосредственно связано с развитием экономики. От того, насколько развита экономика, зависит и возможность переложения налогов.

Переложение налогов является необходимым условием эффективности налоговой системы, возможности реализации государством фискальной, регулирующей и социальной функций налогов.

Эффективность механизма переложения налогов повышается при условии рассмотрения проблемы переложения налогов в комплексе с проблемами ценообразования и проблемами применения форм налогообложения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) [электронный ресурс] КонсультантПлюс, 1992-2015.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 13.07.2015) [электронный ресурс] КонсультантПлюс, 1992-2015.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 13.07.2015) [электронный ресурс] КонсультантПлюс, 1992-2015.
4. Федеральный закон от 11.11.2003 N 139-ФЗ (ред. от 02.11.2013) "О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" - М.: «Российская газета», № 56, 10.03.1992.
5. Абалкин Л.И. Выбор за Россией. - М.: Институт экономики РАН, 1998. - 212с.
6. Абдулгалимов А. М. Основные направления развития российской налоговой системы в рыночных условиях хозяйствования: дисс. на соискание ученой степени д-ра экон. наук : 08.00.10. - Махачкала, 2009. - 303 с.
7. Абдулгалимов А. М. Теория возникновения и развития налогообложения. Монография.- М.: МГУ, Издательство «ТЕИС». 2004. – С. 98-99
8. Абдулгалимов А.М., Алиев Б.Х. Методологические аспекты реализации стимулирующего потенциала налоговых отношений // Налоги-журнал. 2008. № 5. С. 5-8.

9. Абдулгалимов А.М., Султанов Г.С., Сеферова З.А. Совершенствование системы налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации // Экономика и предпринимательство. 2014. № 9 (50). С. 37-40.
10. Абдулгалимов А.М., Халилов Т.М. Методологические проблемы функционирования налога на прибыль российских организаций // Горизонты экономики. 2013. № 1 (6). С. 40-43.
11. Абуселидзе Г.Д. Направления совершенствования налоговой политики в процессе реализации оптимального налогового бремени // European Social Science Journal. 2015. № 4. С. 7-17.
12. Адизов С.Р. Показатели, характеризующие налоговое бремя // Журнал научных публикаций аспирантов и докторантов. 2012. № 12 (78). С. 16-18.
13. Александрова Ж., Сташ З., Ужвенко М. Проблема снижения налоговой задолженности и пути ее решения.// Казанская наука, №12, 2012. –С. 46-48.
14. Алексенко Н.В., Ильина Н.И., Дюсембина Д.Н., Зотина П.С. Налоговое бремя и эластичность // статья в открытом архиве № 63606 12.04.2015
15. Алиев Б.Х. Налоговая система Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 2011.
16. Алиев Б.Х., Исаев М.Г. Налоговое стимулирование инвестиционной деятельности компаний в развитых странах // Финансы и кредит. 2015. № 4 (628). С. 36-43.
17. Алиев Б.Х., Казимагомедова З.А., Султанов Г.С. Результативность механизма налогового стимулирования инвестиционной активности в регионах // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 2. С. 338.
18. Алиев Б.Х., Мусаева Х.М. Налоговые системы зарубежных стран.- М: ИНФРА-М., 2013. -244с.
19. Алиев Б.Х., Мусаева Х.М., Абдулгалимов А.М. Налоги и налоговая система Российской Федерации Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 439 с.

20. Алиев Б.Х., Султанов Г.С., Салаватов М.И. Эффективность государственного налогового менеджмента в условиях бюджетного дефицита // Современные проблемы науки и образования. 2015. № 2. С. 337.
21. Алиев Б.Х., Эльдарушева М.Д. Налоговая поддержка агропромышленного комплекса России: современное состояние и проблемы // Проблемы развития АПК региона. 2013. Т. 16. № 4-16 (16). С. 87-90.
22. Арсахановой З. А. Формирование российской финансовой политики экономического роста./Автореф. дисс. на соискание ученой степени д.э.н. – Махачкала. 2015г. – с. 38.
23. Артеменко Д.А. Институт налогового консультирования в механизме налогового администрирования. // Финансы. 2011. №1. - с.34
24. Ахмедов Ж. Модели определения налогового бремени: методологические аспекты // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2015. № 3-1. С. 113-116.
25. Бабякина Е.А. Фискальные эффекты динамики налогового бремени в экономике Российской Федерации // Вестник Северо-Кавказского федерального университета. 2008. № 3. С. 116-120.
26. Балацкий Е.В. Воспроизводственный цикл и налоговое бремя // Экономика и математические методы. - 2000. - №1.
27. Бобылов Ю.А. Российская отраслевая наука и налоговая политика // Финансы.-1998.-№ 7.
28. Большой энциклопедический словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Изд-во Института новой энциклопедии, 1999. – С.14.
29. Вавулин Д.А., Симонов С.В. К вопросу о налоговых льготах, предоставляемых инвесторам на региональном уровне // Финансы и кредит. 2014. № 1
30. Владимиров С.А. О структурной эффективности макроэкономики и величине налогового бремени // Налоговая политика и практика. 2010. № 2. С. 56-65.

31. Всемирная история экономической мысли./ Под ред. В. Н. Черковец. М.: Мысль, -1987.-С.199.
32. Гавлин М.Л. Крупное (гильдейское) предпринимательство и идея "податной справедливости" в пореформенной России. (Борьба мнений вокруг налогового законопроекта Н.Х. Бунге) // Финансы. 2001. №2.-с.34.
33. Гаджибалаев Г.А. Оптимизация соотношения прямого и косвенного налогообложения – необходимое условие формирования эффективной налоговой системы // Региональные проблемы преобразования экономики. 2015. №6. С.64-73.
34. Гаджибалаев Г.А. Особенности налогообложения недвижимости в Российской Федерации // В сборнике: Теоретические и практические проблемы развития современной науки сборник материалов 8-й международной науч.-практ. конф.. Махачкала, 2015. С. 80-81.
35. Гаджибалаев Г.А. Проблема исчисления тяжести налогов в теории налогообложения // В сборнике: Актуальные проблемы обеспечения устойчивого экономического и социального развития регионов сборник материалов 9-й международной научно-практической конференции. Махачкала, 2015. С. 33-34.
36. Гаджибалаев Г.А. Проблема налогового бремени в теории налогообложения // Экономика и предпринимательство. 2014. № 11-4 (52-4). С. 165-167.
37. Гаджибалаев Г.А. Системные аспекты исследования налогового бремени в мировой и российской практике // Экономика и предпринимательство. 2014. № 11-4 (52-4). С. 175-177.
38. Гаджибалаев Г.А. Условия формирования эффективной налоговой системы / В сборнике: Налоговая политика Российской Федерации на современном этапе: проблемы разных уровней Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Махачкала, 2015. С. 231-235.

39. Гаджиев А.А., Магомедшерифова А.М., Султанов Г.С. О показателях оценки налоговой системы и роли банков в регулировании налоговых платежей // *Налоги и налогообложение*. 2013. № 5. С. 364-368.
40. Гаджиев А.А., Султанов Г.С., Мирхзаханова А.М. О некоторых вопросах налогового регулирования банковской деятельности // *Налоги и налогообложение*. 2009. № 4. С. 59-65.
41. Гафиятуллин А.Р. Показатель налогового бремени как способ оценки состояния инвестиционного климата // *Проблемы современной экономики*. 2007. № 4. С. 431-432.
42. Гвоздева С. Налоговое бремя: перераспределять, а не усиливать//*ЭиЖ*.-1996.-№30.
43. Гираев В.К. *Налоги и налогообложение: учеб. Пособие.* – Махачкала: АЛЕФ, 2013. – 260 с.
44. Глазьев С.Ю. Стратегии экономического развития России. - *Вопросы экономики*, 2007, №5.
45. Гок К. *Государственное хозяйство. Налоги и долги.* Киев, 1865.
46. Голанд Ю. М. *Дискуссии об экономической политике в годы денежной реформы 1921—1924 М.: Экономика, -2006-346с.*
47. Горский И.В. *Налоги экономической стратегии государства //Финансы.* 2010. № 8. – с.34.
48. Горский И.В. *О налоговом бремени населения//Экономист.-1998.-№10.*
49. *Государственная налоговая служба. Под общей редакцией В.К. Бабаева,* – Н.Новгород, 1995. – С. 153.
50. *Государственная налоговая служба. Под общей редакцией В.К. Бабаева,* – Н.Новгород, 1995. – С. 153.
51. Гудков А.А. *Методика системного анализа совокупной налоговой задолженности на субфедеральном уровне // Экономические и гуманитарные науки.* 2014. № 8 (271). С. 86-98.

52. Гудков А.А. Понятие и сущность косвенного налогообложения как части налогового бремени // Экономические и гуманитарные науки. 2011. № 7. С. 71-78.
53. Гудков А.А. Разработка методики расчета налоговой нагрузки экономических субъектов // Управленческий учет. 2013. № 1. С. 72-77.
54. Дадашев А.З. Налоговый механизм регулирования инвестиционной активности // Финансы. 2008. № 5.
55. Дадашев А.З. О стимулирующем потенциале налоговой политики // Экономист. 2009. № 8.
56. Девярых Н.З. Цели и средства налоговой политики // Финансовое право. 2008. - №5. - С. 20-22.
57. Дзагоева М.Р. Институциональные основы формирования налоговой политики субъекта Российской Федерации. Ростов-на-Дону: Изд-во СКНЦ ВШ. 2004.
58. Дзагоева М.Р. Институциональный подход к исследованию налогового потенциала и налогового бремени // Вестник Финансового университета. 2004. № 1. С. 57-66.
59. Динес И.Ю. Налоговая реформа: проблемы остаются // Финансы. 2003. № 1.
60. Дмитриев М. Перспективы экономических реформ в России // Вопросы экономики, 2006, №4.
61. Едророва В.Н., Мамыкина Н.Н. Сущность и элементы налоговой политики // Все для бухгалтера. 2005. № 5.
62. Еланчук О. Взаимосвязь бюджетной и налоговой политики государства / Проблемы теории и практики управления.-2001.-№2.
63. Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент. – М.: Издательство: "Омега-Л", 2007.-272с.
64. Жидкова Е.Ю. Налоги и налогообложение. – М., -2009. - 480с.
65. Иванеев А. Новая точка отсчета в налоговых отношениях / Экономика и жизнь.-М.,1999.-№30.

66. Иванов А.П., Бунина Е.М. Инвестиционная активность и доходы населения // Финансы. 2010. № 1. – с.95.
67. Иванов В.Н., Выскребцев В.А. Правовые основы антикризисного управления в предпринимательской деятельности. Практическое пособие. – М.: 1999. – С.16.
68. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов .- Ярославль.-1887. -175 с.
69. Камальян А.К., Слепокуров А.В. Оценка уровня дифференциации налогового бремени между субъектами Российской Федерации // Финансы и кредит. 2010. № 9 (393). С. 10-14.
70. Качур О.В. Налоги и налогообложение. Уч. пос. – М.,-2010. -304с.
71. Китаева С.В. Анализ существующих методик оценки налогового бремени / В сборнике: Финансовая политика Российской Федерации в аграрном секторе и пути ее реализации Сборник научных трудов. Редколлегия: Иванова Л.И., Юсупова Г.Л.. Ульяновск, 2002. С. 42-45.
72. Кобесова Н.Б. Налоговый потенциал и налоговое бремя в экономике РСО-Алания: взаимообусловленность // Вестник Северо-Осетинского государственного университета имени Коста Левановича Хетагурова. 2012. № 2. С. 424-432.
73. Круглова Н. Ю., Хозяйственное право. Учебное пособие для ВУЗов. Гриф МО Изд.: Высшее образование, Юрайт. -2011. -885с.
74. Кудрин А.Л. Бюджет модернизации экономики России//Финансы. 2012. №1.
75. Кузьменко В.В., Ефимец Е.А. Институциональный подход к исследованию налогового потенциала и налогового бремени // Сборник научных трудов СевКав-ГТУ. Сер. «Экономика». -2005.- № 1.-с.29.
76. Кузьмин В. От Тихого океана до Черного моря // Российская газета. 2014. 21 марта.
77. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Кур лекций. - М.: АО “ЦентраЮрИнфор”, 2003. -с.74

78. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. - М.: Центр ЮрИнфоР, -2003. -384с.
79. Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: Юр-ИнфоР. 2001.
80. Лыкова Л.Н. , И.С. Букина. Налоговые системы зарубежных стран. - М.: Юрайт, 2013 –с.68
81. Лыкова Л.Н. Налоговое бремя в российской экономике: избыточное или недостаточное // Экономика. Налоги. Право. 2014. № 3. С. 4-11.
82. Майбуров И.А. и др. Теория и история налогообложения. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: 2011. – 422 с.
83. Майбуров И.А. Налоговая система России: выбор дальнейшего пути реформирования //Финансы.- 2012.- №8-с.39-41.
84. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ –ДАНА. 2007.
85. Малис Н.А. Мы пойдем другим путем, или еще раз о справедливости налогообложения. // Налоговая политика и практика.2011-№1.-с.16-22.
86. Малис Н.И. О перспективах налоговой реформы // Налоговый вестник. 2009. - № 6.- с. 35-41.
87. Маркелов Р. Забыть про тучные года // Российская газета. 2014. 16 апреля.
88. Маркс К., Капитал, Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т 26.
89. Машегов П.Н., Бельский А.А. Лизинг как инструмент финансирования инновационного развития и проблема оценки эффективности налоговых преференций // Финансы и кредит. 2013. № 45.
90. Месгальянов С. А. Экономическая теория: учебник. М.: ИНФРА-М, 2010.
91. Милконова Ю.И. Оптимизация налогового бремени // Современные наукоемкие технологии. 2005. № 5. С. 43-46.
92. Миллер О. Теория предложения и налоговая политика в США // МЭиМО.- 1982.-№12.
93. Миляков Н.В «Налоги и налогообложение» Учебник -2006, 5-е изд. -509с.
94. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование. М.: Издательство «ОМЕАГА-Л», 2007. – 330 с

95. Миронова И.Б. Категории "налоговое бремя" и "налоговая нагрузка": их значимость и применение в налоговой науке и практике // Инновационное развитие экономики. 2014. № 5 (22). С. 5-8.
96. Мирошниченко Л.Н. Налоговые вычеты как способ снижения налогового бремени граждан в условиях кризиса // В сборнике: Кризис экономической системы как фактор нестабильности современного общества материалы III международной научно-практической конференции. Саратов, 2014. С. 8-10.
97. Мусаева Х.М. Налоговые льготы в российском законодательстве: сущность, приоритеты и эффективность // Финансы и кредит.-2013_-№42-с.36.
98. Мусаева Х.М. Налоговые льготы в российском законодательстве: сущность, формы, приоритеты и эффективность // Финансы и кредит. 2013. № 42.
99. Налоги и налоговая система Российской Федерации./ Под ред. Б.Х. Алиева, Х.М. Мусаевой. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, -2014. -439с.
100. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Под ред. Черника Д.Г. - М.: -2010. – 367 с.
101. Налоговая политика России на 2014-2016 годы: основные направления и план действий.// Финансы.-2013 - №7-С.33.-35.
102. Налоговая стратегия России на рубеже десятилетий // Налоговая политика и практика.- 2011.- №1-с.34.
103. Налоговая тема на парламентских слушаниях // Финансы.-2012-№6-С.33.-34.
104. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах. - М.: Финиздат, 1928.
105. Налоговые системы. Методология развития: Монография / Под ред. Н. А. Майбурова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 463 с.
106. Налоговый режим на льготы по НДФЛ не влияет // Главбух. -2006.-№ 16. – с.34.-40.

107. Недоимка: правовое регулирование взыскания. М.: АО "ЦентрЮрИнфоР", 2003. С. 42 - 43.
108. Новицкий Н.А. Инновационная экономика России: Теоретико-методологические основы и стратегические приоритеты. М.: Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2009.
109. Нуреев Р.М. Курс Экономической теории. М.: Дело, 2009.
110. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. М.: Юрайт, 2012.
111. Пансков В.Г. Налоговая реформа в России: еще длинна дорога... // Налоговая политика и практика. 2010. № 6.
112. Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе. – М., 2008.
113. Пансков В.Г. О налоговых преференциях // Налоговый вестник. 2002. № 5.
114. Пансков В.Г. О некоторых теоретических аспектах содержания понятия «налоговая льгота» // Финансы и кредит. 2014. № 4.
115. Пепеляев Г. Налоги: реформы и практика - М.: «Статут», -2005. -329с.
116. Перов А.В., Толкушин А.В. «Налоги и налогообложение». - М. ., -2012 – 324с.
117. Петров А.В. Зарплатные налоги. Все, что должен знать бухгалтер для правильной работы -2007. -425с
118. Петти У. Экономические и статистические работы. - М.: Соцэгиз, -1940.- 564с.
119. Плотников С.И. «Чего ждать от проверки налога на доходы физических лиц» // Главбух. -2006 - № 17.-с.23.
120. Погребинский А.П. Очерки истории финансов дореволюционной России. М., -1954 -с. 98.
121. Поляк Г.Б., Суглобова А.Е. Налоги и налогообложение. М.: Юнити-Дана, 2013. – с. 67.
122. Пономарева Н.В. О некоторых подходах к управлению системой налогообложения. // Налоги и налогообложение. -2012- №10- с.27-34.

123. Пономарева Н.В., Кашин В.А. Компенсация необходимых трудовых затрат работников при подоходном налогообложении.//Налоговая политика и практика. -2011-№1.-с. 23-30.
124. Поролло Е.В. К вопросу о соотношении налоговой нагрузки и налогового бремени // Научное обозрение. 2014. № 7-1. С. 347-352.
125. Поспелов, Е. Система прямого и косвенного обложения налогами // Все для бухгалтера. – 2003. –№ 18. – с. 12-19.
126. Рагимов Н. Размышления о налоговом бремени // Налоговый вестник.- 1996. - № 12.-с. 6-8.
127. Регионы России 2013: Стат.Сб. / Росстат. М.: 2013.
128. Романенко Л.М. Еще раз о неплатежах //Финансы. 1997. №4. – С17-25.
129. Романовский М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. СПб.: Питер, -2012.-644с.
130. Сазонов С.П. Финансовый менеджмент в бюджетной политике региона и оценка его эффективности: монография / Сазонов С.П., Лукьянова А.В., Завьялов Д.Ю.; под ред. С.П. Сазонова. - Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2007. - 591 с.
131. Сарыкулова В. Д. О дальнейшем развитии налоговой системы: характеристика налоговой системы//Экономика строительства.-1998.- №7,№8.
132. Сизенева Л.А., Караулова Н.М. Уровень налогового бремени в российской экономике // Казанская наука. 2010. № 3. С. 152-155.
133. Словарь иностранных слов.9-е изд., испр. – М.: Русский язык, 1982. – С.309.
134. Совершенствование институциональных и финансовых механизмов формирования и реализации инвестиционной политики государства. М: Финансовый университет, 2013.
135. Современный толковый налоговый словарь / Под ред. А.Э. Сердюкова. М.: ООО ИИА «Налог Ин-фо», ООО «Статус Кво 97», 2006.
136. Соколов А.А. Теория налогов. М: «ЮрИнфор-Пресс», 2003.

137. Соколов М. Роль амортизации в накоплении // Экономист. 2010. № 7.
138. Соловьева Н.А. Механизмы снижения налогового бремени физических лиц: опыт стран Восточной Европы // Финансовое право. 2013. № 6. С. 43-47.
139. Соловьева Н.А. Налоговое бремя и налоговая нагрузка: понимание и соотношение // Налоги и финансовое право. 2012. № 5. С. 235-239.
140. Сташ З.Н., Александрова Ж.П. Проблемы определения налогового бремени // Terra Economicus. 2010. Т. 8. № 1-3. С. 33-37.
141. Султанов Г.С., Мусаев М.К., Селимханов З.А. Основные направления совершенствования и эффективности налоговых поступлений в бюджетную систему РФ // Экономика и предпринимательство. 2013. № 11-2 (40-2). С. 328-331.
142. Султанов Г.С., Халилов Т.М., Матагиров М.А. Совершенствование механизма исчисления земельного налога на основе учета уровня доходности землепользования // Экономика и предпринимательство. 2014. № 11-3 (52-3). С. 577-581.
143. Ташмурадова Б.Э. Сокращение налогового бремени - важнейший фактор экономического роста // Финансы, деньги, инвестиции. 2006. № 1. С. 3-6.
144. Твердохлебов В.Н. Финансовые очерки. Вып.1. -Петроград: 1916.
145. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие – 2-изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, -2006 -334с.
146. Тютюриков Н.Н., Тернопольская Г.Б. Налоговая политика в странах ЕЭП. Программы и проекты // Финансы.-2013-№8-с.46.
147. Тютюрюков Н.Н., Тернопольская Г.Б.,. Подходящее налогообложение: сравнение не в пользу России.// Налоговая политика и практика.- 2011.- №10.-с.38
148. Уакиева О.В. Роль налогового бремени в формировании централизованных финансовых ресурсов // Проблемы экономики и менеджмента. 2011. № 4 (4). С. 89-92.

149. Ушак Н.В. «Институт подоходного налога в системе социально-трудовых отношений» Автореф. дис. к.э.н. – 2006
150. Федоров А.С. Социально значимые налоговые изменения.//Налоговая политика и практика. -2011- №11.- с.40-41.
151. Ходов В.Л. Налоги и налоговые регулирование экономики. М.: «ТЕИС», 2003.
152. Хурсевич С.Н. Банкротство. Преодолевая стереотипы. - М.: ООО «Издательство М-ОКО», 2005., - 128с.
153. Черник Д.Г. Гражданин и налоги.– М.: «Статус-Кво-97», 1998. – 84 с.
154. Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы РФ // Налоги и налогообложение. -2012- №3- с.3.
155. Шаталов С.Д. Развитие российской налоговой системы//Финансы.2011.№2.
156. Шемякина М.С. Анализ уровня налогового бремени и влияющих на него факторов (на материалах стран-членов Европейского союза) // Новый университет. Серия: Экономика и право. 2014. № 3 (37). С. 38-44.
157. Шестакова Е.В. Налоговая оптимизация.- М.: Проспект. 2012 - 524с.
158. Шмелев К. Теория финансов и государственные бюджеты, Казань, 1924, с. 135.
159. Шувалова Е.Б., Ермаков В.В. Налоговое бремя и принципы налогообложения // Экономические науки. 2008. № 47. С. 393-398.
160. Экономика налоговых реформ: Монография / Под.ред. Н.А. Майбурова, Ю.Б.Иванова. – К:Алерта, 2013.432с.
161. Экономика США: Учебник для вузов / Под ред. В.Б. Супяна. СПб.: Питер. 2003.
162. Юлдашев А. Р. Финансовые суды в Германии. - М.: Анкил, 2000. - 136 с.
163. Ялмаев Р.А., Албеков Х.Н. Налоговое бремя как тяжесть налоговых выплат // ФГУ Science. 2013. № 2. С. 134-136.
164. Messere K. Tax Policy in OECD Countries. Choices and Conflicts. Paris, 2013.

165. Morisset I., Pirnia N. How Tax Policy and Incentives Affect Foreign Direct Investment / A Review of World Bank, 2001.

Интернет-ресурсы

166. Информация об исполнении консолидированного бюджета российской федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов на 01.01.2013 URL: <http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/> (дата обращения 10.04.2013).

167. Официальный сайт Министерства регионального развития РФ. Режим доступа: www.minregion.ru.

168. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации: <http://www.minfin.ru>.

169. Официальный сайт Минфина РФ. Режим доступа: www.minfin.ru

170. Официальный сайт Счетной палаты РФ. Режим доступа: www.scp.gov.ru.

171. Официальный сайт Федерального Казначейства (Казначейства России): <http://www.roskazna.ru>.

172. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России: <http://www.nalog.ru>.

173. Официальный сайт Федеральной службы государственной статистики: <http://www.gks.ru>.

174. Сайт Российской газеты: <http://www.rg.ru>.

175. Сайт регионального законодательства: <http://www.regionz.ru>.

176. СПС «КонсультантПлюс».