



0030634 17

На правах рукописи

ЮРЧЕНКО Вера Романовна

**РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ КАК ФАКТОРА
РАЗВИТИЯ ПРОИЗВОДСТВА**

Специальность 08 00 10 – финансы, денежное обращение и кредит

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

3 1 МАЙ 2007

Москва – 2007

Диссертация выполнена на кафедре конкретной экономики и финансов Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации

Научный руководитель доктор экономических наук, профессор
Чванов Роберт Александрович

Официальные оппоненты доктор экономических наук, доцент
Карп Марина Викторовна
кандидат экономических наук, доцент
Лецинская Александра Федоровна

Ведущая организация Всероссийская государственная
налоговая академия Министерства
финансов Российской Федерации

Защита состоится 21 06 2007 г в 16 00 часов на заседании диссертационного совета по экономическим наукам Д 502 006 05 в Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации по адресу 119606 г Москва, пр Вернадского, 84, 1 уч корпус , ауд 3304

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Российской академии государственной службы при Президенте Российской Федерации (1 уч корпус , ауд 914)

Автореферат разослан «19» мая 2007 года

Ученый секретарь
диссертационного совета



Р А Чванов

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования Устойчивое и динамичное развитие национальной экономики непосредственным образом связано со сложившимся состоянием и эффективностью функционирования налоговой системы в условиях трансформационных преобразований

Необходимость удовлетворения растущих потребностей человека и общества в целом обуславливает постоянное возобновление производства в увеличивающихся масштабах, которое невозможно без инвестиций, развития научно-технического потенциала страны

В Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2008-2010 годах» отмечается необходимость дальнейшей модернизации налоговой системы, в том числе системы администрирования, «в целях создания комфортных налоговых условий для перехода отечественной экономики на инновационный путь развития»¹ Тем самым признается, что существующая налоговая система в настоящее время не обеспечивает таких условий

Возможности хозяйствующих субъектов осуществлять долгосрочные вложение капитала с целью расширения производства напрямую зависят от уровня налоговых изъятий.

Налоговая нагрузка многих товаропроизводителей на практике продолжает оставаться высокой, что осложняет мобилизацию факторов экономического роста, не способствует росту инвестиционной активности, не стимулирует финансирование разработок новых видов продукции и новых технологий, снижает конкурентоспособность отечественной продукции

Оптимальный уровень налогообложения является одним из условий устойчивого экономического роста Это в свою очередь требует научного обоснования роли и раскрытия сущности налоговой нагрузки как фактора развития производства, и ее использования в системе государственного регулирования экономики, уточнения методики определения налоговой нагрузки, проведение ее расчетов и оценки во взаимосвязи с важнейшими показателями социально-экономического развития, разработки методов регулирования налоговой нагрузки в целях стимулирования инвестиционно-инновационного типа производства

¹ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 09 03 2007 «О бюджетной политике в 2008-2010 годах»

Степень научной разработанности проблемы. В трудах НИ Тургенева, ИИ Янжула, ВН Твердохлебова, КВ Шмелева, В Лебедева, А Исаева, ИХ.Озерова и других российских исследователей подробно рассматривались проблемы влияния налогов на развитие отечественной экономики и обоснования возможной тяжести налогообложения

Современный этап исследования проблемы налоговой нагрузки, методики ее оценки представлен работами СН Алехина, ЕВ Балацкого, ВС Барда, ИВ Горского, НЕ Заяц, МВ Карп, А.Г. Куликова, ИВ Караваевой, ИА Майбурова, ЛП Павловой, ВГ Панскова, АБ Паскачева, БЕ Пенькова, ВМ Пушкаревой, АН Цыгичко, ДГ Черника, ЛИ Яковсона и других

Вместе с тем, проблемам регулирования налоговой нагрузки как фактора развития производства с целью формирования комфортной налоговой среды для перехода экономики на инновационный путь развития, в настоящее время уделяется недостаточно внимания, что обуславливает актуальность настоящего исследования

Необходимость углубления теоретических исследований и недостаточная степень разработанности проблемы определили выбор темы исследования, цель, задачи и структуру работы

Целью диссертационного исследования является теоретическое обоснование, разработка практических рекомендаций в области методов оценки налоговой нагрузки и регулирования ее величины, способствующей инновационному развитию экономики

Поставленная цель вызвала необходимость разработки следующих задач:

- исследовать роль налогов в воспроизводственном процессе,
- рассмотреть эволюцию взглядов в отношении содержания понятий «налоговая нагрузка», «налоговое бремя» и уточнить понятийный аппарат,
- провести сравнение тяжести налогообложения в нашей стране и некоторых экономически развитых странах, определить перечень показателей, которые могут использоваться для этой цели,
- провести сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки, выявить их достоинства и недостатки и на основе этого предложить методику определения налоговой нагрузки, которая отражала бы реальный уровень налогового давления на хозяйствующие субъекты,
- выполнить расчеты и оценить налоговую нагрузку в различных отраслях (видах деятельности) экономики во взаимосвязи с показателями экономического развития отраслей и влияние уровня налоговой нагрузки на инновационно-инвестиционный рост и возможности расширения производства в современных условиях,

- обосновать необходимость регулирования налоговой нагрузки в целях развития производства и стимулирования инвестиционно-инновационной активности бизнеса,

Объектом исследования являются налоговая система Российской Федерации, а также процессы налогового регулирования экономики

Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие между государством и хозяйствующими субъектами в процессе налогообложения, отражающие распределение налоговой нагрузки как фактора развития национальной экономики

Научно-методологическую базу исследования составляют общая теория налогообложения и научные методы, позволяющие использовать статистический анализ и рассматривать исследуемый предмет в количественной и качественной динамике. Диалектический подход базируется на использовании экономического, финансового и нормативного анализа статистических данных, а также данных финансово-хозяйственной деятельности конкретного предприятия энергетической отрасли

Экономико-нормативную и документальную базу диссертационного исследования составили законы и нормативно-правовые акты Российской Федерации в области налогообложения, материалы научных исследований, отчетность налоговых органов, статистические материалы по Российской Федерации и зарубежным странам, бухгалтерская и налоговая отчетность по ОАО «Красноярская ГРЭС 2» за 2005 г., данные информационных агентств

Основные научные результаты диссертационного исследования, полученные лично автором, и их новизна состоят в следующем

1 Изложены новые подходы к содержанию понятия «налоговая нагрузка», экономическая сущность которого заключается в отражении доли изъятия части дохода экономического субъекта в виде налогов и сборов, а также иных платежей налогового характера. Показана узкая направленность использования данного понятия, что свидетельствует о недооценке налоговой нагрузки как фактора развития производства и его использования в системе налогового регулирования экономики.

2 На основе анализа базовых показателей социально-экономического развития России и экономически развитых стран, доказано, что, несмотря на то, что показатель налоговой нагрузки в России ниже уровня аналогичного показателя ряда европейских стран, действительная тяжесть налогообложения в нашей стране значительно выше. В связи с этим оценку тяжести налогообложения следует производить только в совокупности и во взаимосвязи с другими

показателями экономического развития экономики можно сделать правильные выводы по данному вопросу

3 Конкретизировано теоретическое обоснование методики расчета показателя налоговой нагрузки на макро- мезо- и микроэкономическом уровне, что позволит наиболее точно определять ее фактический уровень

4 Выявлена неравномерность распределения налоговой нагрузки на отрасли экономики и отражено влияние на ее уровень таких существенных факторов как задолженность по налогам и сборам и начисленных пени и штрафных санкций за нарушение налогового законодательства. Обосновано, что при решении вопросов налогового регулирования экономики следует учитывать уровень накопленной задолженности прошлых лет, как по налогам, так и по пени и штрафным санкциям так как эти факторы значительно увеличивают налоговую нагрузку хозяйствующих субъектов и замедляют развитие производства

5 Раскрыта взаимосвязь уровня налоговой нагрузки и возможностей развития производства и доказана необходимость регулирования налоговой нагрузки в отраслях экономики, определяющих динамику развития на примере одного из предприятий энергетики

6 Определены направления дальнейшего реформирования налоговой системы и методологические принципы, позволяющие обеспечить перераспределение налоговой нагрузки по отраслям экономики и стимулирующие инвестиционно- инновационную активность предприятий

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

1 Конкретизация роли налогов в современных условиях и уточненное определение понятия «налоговая нагрузка»

2 Совокупность основных показателей, применение которых дает возможность оценить тяжесть налогообложения в России и сравнить его с другими странами

3 Модифицированные методы расчета показателя налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты, которые могут быть использованы для целей ее регулирования.

4 Предложение о том, что в процессе регулирования налоговой нагрузки ее оценка должна производиться на основе системы показателей, состав которых зависит от

1) *способа оценки налоговых обязательств,*

2) *структуры налоговых обязательств,*

3) *способа выбора объектов налогообложения*

5 Обоснование необходимости регулирования налоговой нагрузки в зависимости от приоритетности развития отрасли, состояния ее материально-технической базы, уровня рентабельности в целях создания

комфортных условий для инвестиционно-инновационного развития производства

6 Система мер в области налогообложения, направленных на снижение уровня налоговой нагрузки и установление эффективных взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов

Практическая значимость исследования состоит в том, что обоснованные в диссертации теоретические положения, содержащиеся в ней предложения и рекомендации, могут быть использованы

- органами государственного управления, отраслевыми министерствами и ведомствами при разработке комплексных мер по построению эффективной налоговой системы, совершенствованию налогового законодательства и снижению налоговой нагрузки на бизнес,

- налоговыми органами в целях проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности и выявления факторов, влияющих на уровень налоговой нагрузки и неисполнение налоговых обязательств,

- предприятиями и частными предпринимателями в области налогового менеджмента и бизнес-планирования,

- в учебном процессе для преподавания курсов «Налоги и налогообложение», «Налоговый менеджмент»

Апробация результатов исследования осуществлена путем участия автора в дискуссии «Малые предприятия в стратегии развития и удвоения валового внутреннего продукта России» (Москва, РАГС, 2004 г.), выступлении на конференции «Стратегические приоритеты экономического роста в России» (Москва, РАГС, 2004 г.), при оценке выполнения бизнес-плана ОАО «Красноярская ГРЭС 2» за 2005-2006 гг и при составлении бизнес-плана ОАО «ОГК-6» на 2007 г, в контрольно-аналитической работе Межрегиональной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 5, г Москва

Основные положения исследования отражены в четырех публикациях автора общим объемом 2,4 п л

Структура диссертации состоит из введения, двух глав, содержащих 6 параграфов, заключения и списка использованной литературы, а также приложений Работа содержит 11 таблиц, 3 рисунка Приложение включает 14 расчетных таблиц, и 3 таблицы текстового характера

II. СОДЕРЖАНИЕ ОСНОВНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ ДИССЕРТАЦИИ, ВНОСИМЫХ НА ЗАЩИТУ.

1. Конкретизация роли налогов в современных условиях и уточненное определение понятия «налоговая нагрузка».

Результативность системы налогообложения определяется ролью налогов. Эта роль положительна, если потенциал налогообложения реализован на практике в максимально возможной степени и в процессе реализации фискальной функции налогов достигнуто относительное равновесие между интересами государства и интересами налогоплательщиков. Это проявляется в оптимизации уровня налоговых изъятий, а именно в формировании бюджета, не ущемляющего интересы плательщиков.

В ходе проведения налоговой реформы страны еще не создан действенный налоговый механизм, позволяющий реализовывать на практике принцип относительного равенства и справедливости, учитывающий возможности налогоплательщика одновременно уплачивать установленные законом налоги и осуществлять расширение и модернизацию производства.

Решение этой проблемы тесно связано с налоговой нагрузкой на хозяйствующие субъекты, оптимальный уровень которой является одним из условий устойчивого экономического роста.

В настоящее время дифференциация налоговой нагрузки между предприятиями различных отраслей очень велика, что противоречит основополагающим принципам равенства и справедливости в налогообложении. Основную налоговую нагрузку несут крупные промышленные предприятия, многие из которых убыточны, что ограничивает их возможности по развитию производства.

Острая нехватка новых мощностей, рост дефицита энергоресурсов, наблюдаемая структурная диспропорция отраслевого развития, и несбалансированность экономического роста, особенно в отраслях промышленности, низкий уровень роста производительности труда обуславливают необходимость регулирования налоговой нагрузки с целью создания условий стимулирующих долгосрочные капитальные вложения, прежде всего, в отрасли, определяющие динамику экономического развития. С этой целью необходим такой налоговый механизм, сочетающий в себе такие объекты налогообложения, налоговые ставки, льготы и сроки уплаты налога, который, при изъятии доли вновь созданной стоимости, не приводил бы к сокращению инвестиций, приостановлению

развития производства, что мы наблюдаем сегодня, а давал бы толчок к его росту

Налоговая система, построенная и функционирующая на основе сочетания совокупности экономических, организационных и юридических принципов, способна стать мощным стимулом развития экономики

Кроме того, современная российская налоговая система должна учитывать современные требования действительности и должна быть ориентирована на

- создание условий, способствующих инвестированию сбережений предприятий и частных лиц для формирования новых рабочих мест,

- обеспечение конкурентоспособности продукции путем стимулирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, созданию и развитию новейших технологий и фундаментальных исследований во всех областях,

- способствование отраслевому и территориальному переливу капитала с целью выравнивания развития экономического развития отраслей и территорий,

- обеспечение социальных потребностей всех слоев населения, выравнивания социального неравенства и преодоление бедности,

Решение вопроса регулирования налоговой нагрузки и выработка эффективного налогового механизма не возможна без оценки ситуации в сфере налогообложения, и, прежде всего, оценки налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты российской экономики

Развитие любой теории, в том числе и теории налогообложения не возможно без четкой терминологии и единства ее применения, поэтому в диссертации прослеживается эволюция взглядов на понятие «тяжесть налогообложения», «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка», рассмотрены имеющиеся определения этих понятий в нормативных документах и в экономической литературе В результате анализа существующих определений дефиниций «налоговое бремя» и «налоговая нагрузка» автор установил, что, давая оценку степени налоговой нагрузки (налогового давления) на экономику или налогового бремени субъекта, все экономисты говорят об одном и том же об уровне изъятия части дохода хозяйствующих субъектов (юридических и физических лиц) Отличия состоят лишь в том, на каком уровне приводятся оценки: на макро- или микроуровне

Обобщая взгляды современных ученых, исследующих вопросы налогообложения и налоговой нагрузки, автор пришел к выводу, что нет никакой необходимости общую сумму налогов и сборов, уплаченных в бюджет и внебюджетные фонды, будь то на микро- или макроуровне,

называть *налоговой нагрузкой в абсолютном выражении*, так как никакой иной информации, или иного смысла, кроме информации об объеме уплаченных налогов и сборов, данный термин в себе не несет

Учитывая уже имеющееся использование дефиниции «налоговая нагрузка» на законодательном уровне в области налогового регулирования инвестиций, для оценки влияния налогообложения как на экономику в целом, так и на хозяйствующих субъектов предложено использовать понятие «налоговая нагрузка» которое автор предлагает излагать следующим образом ***«Налоговая нагрузка - это доля изъятия части дохода экономического субъекта в бюджетную систему и внебюджетные фонды, в форме налогов и сборов, а также иных платежей налогового характера.»***²

Налоговая нагрузка выступает базовым показателем эффективности функционирования налоговой системы, является относительным показателем и может быть определена на

- макроэкономическом уровне – уровне национального хозяйства, который предполагает исследование налоговой нагрузки в целом на экономику страны, а также ее важнейшие сектора (промышленность, сельское хозяйство, финансовый рынок и т.д.), на население страны,

- мезоэкономическом уровне – уровне хозяйства регионов и отдельных территорий, являющихся важным составляющим звеном национального хозяйства, который предполагает исследование налоговой нагрузки на экономику отдельного региона, территории, и ее отраслей, а также на население этого региона, территории,

- миниэкономическом уровне – уровне хозяйства отдельных экономических субъектов, который предполагает исследование налоговой нагрузки на экономику отдельных предприятий, частных предпринимателей,

- микроэкономическом уровне – уровне хозяйства отдельных физических лиц, предполагающий исследование налоговой нагрузки на домохозяйство (семью), на отдельных физических лиц

В отличие от показателя налоговой нагрузки на макро- и мезоэкономическом уровне, который характеризует средний уровень изъятия дохода экономических субъектов в целом по стране, налоговая нагрузка на мини- и микроуровне характеризует конкретный уровень изъятия доходов конкретных налогоплательщиков за определенный период времени (это может быть месяц, квартал, год), относящихся к

² Под платежами налогового характера следует понимать пени начисленные за несвоевременную уплату налогов и сборов, штрафные санкции за нарушение налогового законодательства, а также сумму таможенных пошлин (Авт.)

конкретной отрасли и находящихся на конкретной территории субъекта, страны

В целях использования показателя налоговой нагрузки решения вопросов в области регулирования экономики предложено дополнить ст 11 Налогового Кодекса Российской Федерации понятием «Налоговая нагрузка» а методологию расчета и цели использования закрепить на уровне исполнительных органов власти - Правительства РФ (Министерства финансов РФ)

2. Совокупность основных показателей, применение которых дает возможность оценить тяжесть налогообложения в России и сравнить его с другими странами.

Сам по себе показатель налоговой нагрузки на экономику страны характеризует долю ВВП, перераспределяемого посредством налогов и сборов В 2006 г доля налогов в общем объеме ВВП составила 36,7%, для сравнения в 2005г. – 36,1% Только в совокупности с другими важными показателями социально-экономического развития страны можно судить о тяжести налогообложения в стране, эффективности функционирования налоговой системы С этой целью автором использованы важные теоретические выводы ученого А А Исаева, сделанные в его работе «Очерк теории и политики налогов» суть которых, в современной интерпретации, заключается в том, что наиболее налогоспособной является та страна где

- наиболее высокий уровень потребностей населения,
- производительность труда растет быстрыми темпами,
- производство валового внутреннего продукта растет быстрее, чем растет численность населения страны,
- валовой внутренний продукт распределяется наиболее равномерно;
- наибольшая часть суммы налогов затрачивается таким образом, что служит интересам большинства, особенно беднейшим слоям населения,
- в основе политики государства лежит стремление сглаживать различия в уровне развития отраслей, территорий, и уровне жизни различных слоев населения

Используя данный подход, в работе сделана попытка сравнить тяжесть налогообложения в России и в ряде развитых стран с помощью набора некоторых показателей, характеризующих уровень развития стран (см таб 1)

Анализ приведенных данных позволил сделать вывод, что налоговая нагрузка в России находится на уровне налоговой нагрузки развитых стран при невысоком удельном весе оплаты труда наемных работников в ВВП (в

России – 46,6%, в других странах – 51,7- 57,8%) и более низком качестве услуг со стороны государства индекс человеческого развития в России на 0,144 пункта ниже, чем, например, в США, и на 0,151 пункта ниже, чем в Швеции, а производительность труда в 3 и более раз ниже, чем в ряде европейских стран. Таким образом, автор пришел к выводу, что, несмотря на то, что показатель налоговой нагрузки в России ниже аналогичных показателей в ряде европейских стран, степень тяжести налогообложения в нашей стране значительно выше, чем в ряде других развитых странах

Таблица 1

Сопоставление уровня налоговой нагрузки и социально-экономических показателей развития в некоторых странах

Страна	Налоговая нагрузка на экономику, % (2005 г) ³	Удельный вес оплаты труда наемных работ в ВВП, % ⁴	ВВП на душу населения ⁵ тыс долл США	Индекс развития человеческого потенциала (ИРЧП) ⁶	Уровень производительности труда, в %	Использование ВВП на валовое накопление
Россия	36,1	46,6	8087	0,795	23,3	20,3
Австрия	45,7	51,2	30101	0,934		23,1
Великобритания	37,3	56,3	28906	0,936	74,5	16,5
Германия	38,0	53,6	26655	0,925	71,5	20,0
Италия	42,9	41,4	26733	0,920		19,7
Франция	45,0	52,5	27701	0,932	72,3	20,6
Швеция	54,2	54,7	28152	0,946		17,7
Япония	28,6	53,3	27207	0,938	78,5	25,2
США	30,0	57,8	36202	0,939		20,5

Составлено по источнику *Россия и страны мира, 2004 Стат Сборник М, 2005*

³ Доля уплаченных налогов в ВВП страны

⁴ Зарботная плата и отчисления на социальное страхование Россия 2003 г, другие страны – 2002 г

⁵ По паритету покупательной способности (ППС) в 2002 г

⁶ ИРЧП – это комплексная характеристика качества жизни населения, отражающая величину продолжительности жизни населения, достигнутый уровень образования и доходов населения

3. Модифицированные методы расчета показателя налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты, которые могут быть использованы для целей ее регулирования.

Показатель налоговой нагрузки на экономику страны, рассчитанный как соотношение объема уплаченных налогов и сборов в бюджетную систему к произведенному валовому внутреннему продукту (ВВП), к сожалению, не характеризует *реальный уровень налоговых изъятий* в силу особенностей оценки валового внутреннего продукта (ВВП) страны, состоящих в досчете официальных данных объема его производства на сумму произведенного ВВП в неформальном секторе экономики

Таблица 2

**Налоговая нагрузка на экономику страны в 2001-2006 гг. (в %),
рассчитанная разными методами**

Показатели	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Отношение налогов к ВВП (%)	34,3	33,3	32,6	33,2	36,1	36,7
Отношение налогов к ВВП (без учета поправки на неформальную деятельность, исходя из досчета 25%)						
- по сумме уплаченных налогов	42,9	41,6	40,7	41,5	45,1	45,9
Отношение налогов к ВВП ⁷						
- по сумме начисленных налогов			17,5	20,4	17,5	17,3
- по сумме уплаченных налогов			26,9	23,0	26,4	25,4
Отношение налогов к ВВП (без учета социальных налогов) ⁸						
- по сумме начисленных налогов			17,5	20,4	17,5	17,3
- по сумме уплаченных налогов			20,2	19,5	21,4	20,4
Отношение налогов к валовой добавленной стоимости ⁹						
- по сумме начисленных налогов			19,6	23,3	20,5	20,2
- по сумме уплаченных налогов			30,1	26,2	30,8	29,0

⁷ По сумме начисленных (уплаченных) налогов и сборов, администрируемых ФНС РФ

⁸ То же

⁹ То же

Кроме того, не учитывается степень влияния на уровень налоговой нагрузки наличия задолженности по налогам и сборам, которая по состоянию на 1 января 2007 г составляла почти 10% общего объема поступивших в 2006 г налоговых доходов бюджета страны, а также наличие обязательств по уплате авансовых налоговых платежей и не возмещенных излишне уплаченных сумм налогов и сборов

В диссертационной работе проведен расчет налоговой нагрузки на экономику страны различными методами и показана высокая амплитуда колебания данного показателя в зависимости от выше приведенных обстоятельств. Проведенный анализ уровня налоговой нагрузки на экономику за ряд лет показывает рост данного показателя в среднем на 1-3 пункта в год

Если же исходить из того, что объем ВВП, произведенный в теневом секторе экономики составляет от 25% до 40%, то показатель налоговой нагрузки, например за 2006 г, занижен, как минимум, на 9,2 процентных пункта и нижняя граница, по расчетам автора, соответствует 45,9 % ВВП (без учета поправок на неформальную деятельность, по минимальному уровню -25%)

Налоговая нагрузка на мезоэкономическом уровне, то есть на уровне экономики региона, по сути своей аналогична показателю нагрузки на экономику страны. Проблемы и трудности ее определения, связанные, **во-первых**, с занижением показателя валового регионального продукта на добавленную стоимость по услугам, оказываемым государственными учреждениями (государственное управление, оборона, и т д), **во-вторых**, с занижением суммы налогов, участвующих в расчете, на сумму платежей, поступающих в федеральный бюджет и внебюджетные фонды. В 2006г объем таких поступлений достиг 4001,7 млрд руб (15,0% ВВП в рыночных ценах) или 40,9 % всех налоговых поступлений, что существенно влияет на занижение показателя налоговой нагрузки на экономику региона. Это существенно занижает абсолютные значения показателя и искажает саму его суть, так как отражает лишь влияние на экономику региональных и местных налогов (при учете начисленных налогов) и незначительной части федеральных налогов, отчисляемых в бюджет субъекта РФ в порядке межбюджетного регулирования (при учете уплаченных налогов)

В работе автор приходит к выводу, что при расчете налоговой нагрузки на экономику региона следует учитывать весь объем налоговых поступлений с данного региона (начисленных или уплаченных), поступающих как в консолидированный бюджет соответствующего субъекта, так и в федеральный бюджет

Самой дискуссионной является проблема налоговой нагрузки на миниуровне. При сравнительно невысоком среднем уровне налоговой нагрузки в стране, отдельные предприятия могут быть чрезмерно обременены, и, наоборот, при высоком среднем уровне налоговой нагрузки налоговое бремя может быть относительно умеренным при более правильном его распределении.

В настоящее время разработаны различные методики определения налоговой нагрузки. В результате проведенного анализа существующих методик нами предложена модифицированная методика определения налоговой нагрузки, учитывающая все уплачиваемые хозяйствующим субъектом налоги с боры и таможенные пошлины (за исключением НДС/Л). Интегральным показателем, с которым соотносится совокупность налоговых платежей, выступает источник уплаты налогов - та часть совокупной добавленной стоимости, которая используется для уплаты налогов и формирования фондов предприятия.

В виде формулы данный показатель может быть представлен в следующем виде

$$N_n = \frac{N}{I_n} \times 100\%, \quad (1.1)$$

где N – совокупность всех уплачиваемых предприятием налогов и сборов, включая таможенные пошлины (за исключением НДС/Л);

I_n – источник уплаты налогов, определяемый по формуле.

$$I_n = V - M_z - A_m - \text{ФОТ} + V_d - V_r + \text{НДС (всс)} + A_k (\text{всс}), \quad (1.2)$$

где V – выручка от реализации продукции (без косвенных налогов),

M_z – материальные и приравненные к ним затраты,

A_m – амортизационные отчисления,

ФОТ – фонд оплаты труда, включающий в себя НДС/Л,

V_d – внереализационные доходы,

V_r – внереализационные расходы,

НДС(всс) – налог на добавленную стоимость в части вновь созданной стоимости, определяемый как разница между НДС с реализованной продукцией и НДС по приобретенным материальным ресурсам, основным средствам и нематериальным активам;

Ак(всс) - акцизы в части вновь созданной стоимости, определяемые как разница между суммой акцизов с реализованной продукцией и суммой акцизов по приобретенным материальным ресурсам.

Рассчитанная таким образом налоговая нагрузка отражает долю созданной предприятием прибыли и отдаваемой им государству. По величине той части созданной прибыли, которая остается после уплаты

налогов, можно судить о возможностях его дальнейшего развития. В нашем случае (на примере крупного промышленного предприятия энергетической отрасли ОАО «Красноярская ГРЭС 2») показатель налоговой нагрузки, рассчитанный по предлагаемой нами методике составил 163,1%, (по другим методикам значение показателя составило от 20,9% до 63,8%), что свидетельствует о том, что предприятие на уплату налогов отдает всю созданную в процессе производства прибыль и вынуждено изыскивать дополнительные источники для уплаты налогов.

Предлагаемая нами методика расчета имеет следующие преимущества

- оценка налоговой нагрузки более объективна в результате отражения доли создаваемой предприятием прибыли и отдаваемой государству в виде налогов и сборов,

- по данной методике может быть проведена оценка налоговой нагрузки как на миниуровне так и на мезо- и макроэкономическом уровне,

- позволяет проводить сравнительную оценку налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты различных отраслей (видов деятельности)

Данный показатель может выступать базовым показателем оценки налоговой нагрузки на хозяйствующего субъекта и может успешно применяться для решения вопросов регулирования налоговой нагрузки с целью создания условий для развития производства и роста инвестиционно-инновационной активности предприятий. С этой целью считаем целесообразным дополнить отчетность хозяйствующих субъектов показателем налоговой нагрузки, рассчитываемой по предлагаемой методике.

4. Предложение о том, что в процессе регулирования налоговой нагрузки ее оценка должна производиться на основе системы показателей.

Использование системного подхода при оценке налоговой нагрузки на практике позволит всесторонне оценить реальную налоговую нагрузку на хозяйствующих субъектов, выявить степень влияния на нее тех или иных факторов и, соответственно, результаты такого анализа могут быть использованы при принятии решений в области бюджетной и налоговой политики, а также в области налогового менеджмента.

В связи с этим предложена система оценки налоговой нагрузки и основных факторов, влияющих на ее уровень, основанная на определении показателя налоговой нагрузки в зависимости

- 1) от способа оценки налоговых обязательств

- номинальная налоговая нагрузка (по начисленным налогам),

- фактическая налоговая нагрузка (по уплаченным налогам),

2) от структуры налоговых обязательств

- основная налоговая нагрузка (отношение налогов и сборов, начисленных в текущем периоде к источнику их уплаты),
 - дополнительная налоговая нагрузка (отношение суммы пени и штрафных санкций за нарушение налогового законодательства к источнику их уплаты),
 - полная налоговая нагрузка (отношение суммы налогов и сборов, с учетом накопившейся суммы задолженности по ним, а также пени и штрафных санкций за нарушение налогового законодательства к источнику их уплаты),
- 3) по способу выбора объектов налогообложения
- налоговая нагрузка на потребление,
 - налоговая нагрузка на капитал,
 - налоговая нагрузка на фонд оплаты труда

Проведенные расчеты уровня налоговой нагрузки на отрасли экономики с использованием системы показателей, показывают как общую тенденцию снижения налоговой нагрузки в некоторых ее секторах экономики (производство и распределение электроэнергии, газа и воды - на 3,0 пункта, сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство – на 1,3 пункта, операции с недвижимостью - на 2,6 пункта), так и тенденцию роста налоговой нагрузки в секторах добычи полезных ископаемых (на 4,2 пункта), строительство (на 0,8 пункта), торговля и др

В работе обращено внимание на тот факт, что дифференциация уровня налоговой нагрузки между хозяйствующими субъектами различных отраслей очень велика (от 1,4 % в секторе сельского хозяйства, охоты и лесного хозяйства до 71,1 % в добывающем секторе экономики) Основная тяжесть налогов лежит на производственном секторе экономики

Отмечено, что *фактическая налоговая нагрузка*, на 1,4 – 8,6 пункта выше *номинальной налоговой нагрузки*, что обусловлено наличием больших сумм переплат по налогам и сложностью получения возмещения НДС по приобретенным (ввозимым) материальным ресурсам, и основным фондам

С учетом задолженности по налогам и сборам, а также задолженности по пеням и штрафам, *полная налоговая нагрузка* наиболее существенно увеличивается в сельском хозяйстве с 3,6% до 20,9% (в 4,8 раза), в секторе коммунальных, социальных и персональных услуг – с 19,9% до 53,1% (рост в 1,7 раза), что обусловлено низким уровнем рентабельности продукции и тяжелым финансовым положением предприятий в данных отраслях

5. Обоснование необходимости регулирования налоговой нагрузки в зависимости от приоритетности развития отрасли, состояния ее материально-технической базы, уровня рентабельности в целях создания комфортных условий для инвестиционно-инновационного развития производства.

Учитывая столь неравномерное распределение налоговой нагрузки в секторах экономики, а также диспропорции распределения инвестиций по отраслям, низкий уровень удовлетворения инвестиционного спроса отечественных предприятий, ограничения инвестиционной политики и различный уровень развития отраслей, *уместно ставить вопрос о целесообразности отраслевого регулирования (сместеня) налоговой нагрузки, в сторону ее относительного выравнивания*

Зависимость объема валовых инвестиций от уровня налоговой нагрузки прямая чем больше уровень налоговой нагрузки, тем меньше средств остается в распоряжении хозяйствующих субъектов для реализации инвестиционных программ

Регулирование налоговой нагрузки следует рассматривать как один из инструментов в решения стратегических задач, стоящих перед обществом и страной. Решение проблемы регулирования налоговой нагрузки требует разработки и внедрения на государственном уровне специальных механизмов организации этого процесса, эффективно обеспечивающего распределение созданной добавленной стоимости между государством, предприятием и населением.

Проблема регулирования отраслевой налоговой нагрузки с целью создания условий для инвестиционно-инновационного развития производства состоит в определении

- форм и методов налогового стимулирования инвестиционно-инновационной активности,
- оптимальных границ налоговых изъятий создаваемой хозяйствующими субъектами отраслей вновь созданной стоимости,
- определения состава тех показателей, которые наиболее полно характеризовали бы уровень развития отраслей в динамике, состояние их материально-технической базы, научного потенциала, и финансового состояния и на их основе проведение глубокого, систематического анализа;
- определение методологии учета отражения создаваемой добавленной стоимости в отраслях, как в целом, так и разрезе ее составных частей,

- четкую стратегию развития каждой отрасли на краткосрочную и долгосрочную перспективу во взаимосвязи со смежными отраслями, подкрепленные соответствующими прогнозными расчетами,

- проведение с помощью системы показателей налоговой нагрузки детального анализа проводимых мероприятий в области налоговой политики и их влияние на деятельность хозяйствующих субъектов.

6. Система мер в области налогообложения, направленных на снижение уровня налоговой нагрузки и установление эффективных взаимоотношений государства и хозяйствующих субъектов.

Дальнейшие мероприятия в области налогового реформирования, по нашему мнению, в первую очередь должны быть направлены на:

- внедрение конкретных мер налогового стимулирования инвестиционно-инновационной активности предпринимательства, основными из которых могут быть использование налоговых скидок для предприятий, реализующих инвестиционные проекты, получившие высокую оценку как открывающие новое направление в потреблении, технике или ресурсосбережении, полное или частичное освобождение от налогов в течении определенного срока (2-4 года) на период реализации инвестиционного проекта, компенсация (предоставление субсидий) расходов, связанных с привлечением заемных средств для реализации высокоприоритетных инвестиционных проектов и др ,

- целенаправленное регулирование налоговой нагрузки различных отраслей экономики с учетом приоритетности их развития, рентабельности, изношенности основных фондов, конкурентоспособности продукции,

- переход от нейтрально-конфискационной организации налогообложения к активно-регулирующей и стимулирующей через дифференциацию налоговых ставок, налоговых льгот по правилу «цель государства – результат деятельности налогоплательщика»;

- отказ от механизма взимания налогов с полученных авансов и предоплат с целью преждевременного изъятия средств из оборота предприятий, так остро в них нуждающихся,

- создание налогоплательщикам максимально комфортных условий для уплаты налогов и сборов путем упрощения механизмов исчисления налоговой базы, снижения совокупности налоговой отчетности, упрощения процедуры представления ее в налоговые органы

- совершенствование механизма (принципов) определения рыночных цен и уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования. Необходимо разработать порядок осуществления налогового контроля за сделками с применением трансфертного ценообразования

- внедрение принципиально новых форм налогового контроля, основанных на предоставлении форм бухгалтерского учета (баланса, журналов-ордеров и т.п.) на электронных носителях, тем самым, освободив предприятия от бесчисленных посещений и запрашивания документов

В заключении диссертации приводятся выводы, которые кратко можно сформулировать следующим образом

1 Эффективная налоговая система выступает одним из важнейших факторов динамичного развития национальной экономики. Эффективность налоговой системы определяется воздействием ее инструментов на развитие экономики предприятий, отраслей, территорий

Налоговая система, построенная и функционирующая на основе сочетания совокупности экономических, организационных и юридических принципов, способна стать мощным стимулом развития экономики

2 Диспропорции в развитии отраслей экономики, постоянная нехватка собственных оборотных средств для финансирования инвестиций, все более настоятельно требуют решения вопроса о регулировании налоговой нагрузки, особенно в отраслях, определяющих динамику развития экономики. Регулирование налоговой нагрузки следует рассматривать как один из инструментов в решении стратегических задач, стоящих перед обществом и страной

Решение проблемы регулирования налоговой нагрузки требует разработки и внедрения на государственном уровне специальных механизмов организации этого процесса, эффективно обеспечивающего распределение созданной добавленной стоимости между государством, предприятием и населением

3 Одним из базовых показателей эффективности функционирования налоговой системы является уровень налоговой нагрузки, для определения которой разработаны новые методологические подходы, базирующиеся на определении источника уплаты налогов и уровня его изъятия в бюджет

4 Определение величины «разумного уровня» налоговых изъятий возможно на основе всестороннего анализа и оценки существующего уровня налоговой нагрузки и факторов на нее влияющих, как на макро-, мезо- и микроэкономическом уровне

5 Эффективная налоговая система должна способствовать развитию инновационно-инвестиционному типу производства - расширенному воспроизводству материальных благ преимущественно инновационного свойства с помощью поддерживаемой на современном научном уровне технологической базы, основанной на новейших достижениях науки и техники, новой организации производства и труда. Выработка такого механизма не возможна без оценки ситуации в сфере налогообложения, и,

прежде всего, оценки налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты российской экономики

Таким образом, в диссертации изложены теоретические подходы и методические рекомендации по регулированию налоговой нагрузки и методам ее оценки для создания налоговых условий инвестиционно-инновационного типа развития

По теме диссертации опубликованы следующие работы

а) статьи в журналах, которые включены в перечень ВАК Минобрнауки России

1 Юрченко В Р Методологические аспекты расчета налоговой нагрузки / Финансы и кредит 2007 № 20 (0,8 п л)

2 Юрченко В Р Влияние налоговой нагрузки на возможности инвестиционного роста // Налоговая политика и практика. 2007, № 5/1 (0,74 п л)

б) другие издания

3 Юрченко В Р О налоговом бремени малых предприятий / Малые предприятия в стратегии развития и удвоения валового внутреннего продукта России Сб науч статей / Под ред Злобина Б К , Суслова И Ф – М Изд-во РАГС, 2004 (0,4 п л)

4 Юрченко В Р Изменения в налоговом законодательстве и их влияние на развитие экономики и инвестиционной активности регионов / Стратегические приоритеты экономического роста в России Сб научн статей / Под ред Спицына А Т , Злобина Б К – М Экономика, 2004 (0,5 п л)

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Юрченко Вера Романовна

Тема диссертационного исследования
Регулирование налоговой нагрузки как фактор развития производства

Научный руководитель –
доктор экономических наук, профессор
Чванов Роберт Александрович

Изготовление оригинал-макета
Юрченко Вера Романовна

Подписано в печать 15 05 2007 Тираж 80 экз

Усл п л – 1 0

Российская академия государственной службы
при Президенте Российской Федерации

Отпечатано ОПМТ РАГС Заказ №285
119606, г Москва, пр Вернадского, 84