

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Горский И.В., к.э.н., зав. отделом;
 Малис Н.И., к.э.н., старший научный сотрудник;
 Медведева О.В., к.э.н., старший научный сотрудник;
 Левицкая Л.А., ведущий экономист;
 Семкина Т.И., старший научный сотрудник;
 Веселова А.В., экономист

*Научно-исследовательский финансовый институт
 Минфина РФ*

Введение

Цель настоящей работы - поиск подходов к измерению (оценке) налоговой политики.

Сложность задачи измерения налоговой политики может быть сопоставима только с ее важностью. Если бы удалось в удовлетворительной степени решить эту задачу, налоговая политика была бы поставлена на реальную почву, обрела объективную оценку и избавилась от конъюнктурных вмешательств.

Реализуемый подход заключается в последовательном развертывании общего понятия «налоговая политика» через некоторые качественные характеристики в систему конкретных показателей, которые, в свою очередь, на основании определенных критериев могли бы служить оценкой состояния налоговой системы. Сопоставление таких состояний позволяет делать вывод относительно налоговой политики, которая и обуславливает движение налоговой системы из одного состояния в другое. Такова идейная структура работы.

Структура изложения, естественно, следует за идейной от общих дефиниций к динамике конкретных показателей. Учитывая актуальность налоговых преобразований, в работе большое внимание уделено анализу современных практических проблем налогообложения.

1. ПРОБЛЕМА ЭФФЕКТИВНОСТИ В НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Понятие эффективности чрезвычайно многообразно, в том числе и применительно к налогам, налоговой политике и налоговой реформе, где ее (эффективность) можно трактовать очень широко: от количественного соизмерения затрат и результатов до некоторых общих суждений качественного характера относительно влияния налогов на экономику в целом. Поэтому совершенно необходимо начать рассмотрение проблемы с общих вопросов и в первую очередь с терминологии.

Терминология

Слово «политика» имеет в русском языке много значений, из которых, имея в виду именно налоговую сферу, наиболее точным следует признать определение политики как «искусства государственного управления». Соответственно, под налоговой политикой понимается «искусство налогового управления», где субъектом управления является государство, а непосредственным объектом управления служат налоги, налоговая система.

Так как налог – это, прежде всего, государственный доход, то налоговая политика тождественна политике госдоходов, которые генетически завязаны на госрасходах. Отсюда немедленно следуют два важных вы-

вода. Первый (логический) – политика государственных доходов (налоговая политика) неразрывно связана с политикой расходов государства. В теории поэтому налоговая политика и политика государственных расходов объединяются одним термином – фискальная политика. Второй актуальный вывод (практического порядка) вытекает из первого: коль скоро налоги и бюджетные расходы неразрывны, то налоговая политика, как и политика государственных расходов, должна определяться Минфином.

Еще одна характеристика налоговой политики состоит в том, что она всегда выступает частью общей социально-экономической политики. «Политика налоговая, часть экономической политики государства...» («Экономическая энциклопедия» Л.Абалкина). Государство как субъект управления имеет множество целей во всех сферах общественной жизни, для достижения которых использует весь арсенал имеющихся у него средств, в том числе, разумеется, и налоги. Так в общих чертах представляется положение налоговой политики при внешнем рассмотрении. Но можно взглянуть и на ее внутреннее строение.

Налоговая политика (управление налоговой системой) осуществляется с помощью определенных мероприятий (управленческих решений) в области налогов. Эти решения определяются направлениями (целями) налоговой политики и могут занимать широкий диапазон: от косметических, корректировочных, текущих до реформаторских с существенными изменениями налоговой системы и заметными социально-экономическими последствиями.

Как в любом управленческом процессе, в налоговой политике обязательно присутствует постоянное соотношение целей и результатов с тем, чтобы своевременно выявить их нежелательное расхождение и внести необходимые изменения в решения.

Таким образом, налоговая политика выступает в единстве целей, мер и результатов. В действительности, это единство весьма относительно, поскольку имеет исключительно сложную причинно-следственную структуру, ибо то, что на одном этапе представляется целью, на следующем – может становиться средством. Например, снижение ставки налога и общего налогового бремени, являясь промежуточной целью реформы, может служить, в свою очередь, толчком (средством) для развития производства, что можно рассматривать как цель более высокого порядка.

Все вышесказанное с общей точки зрения выглядит очевидным. Проблема в том, чтобы в соответствии с задачами данного исследования более точно раскрыть содержание управленческой триады налоговой политики (**цель-решение-результат**) и каждой ее составляющей. Для этого надо ответить на такие вопросы, как:

- Чем обусловлены цели налоговой политики?
- Какие меры в наибольшей степени отвечают этим целям?
- Чем измерить достигаемые результаты?
- Что такое эффективность налогов?
- Как оценить данную налоговую политику?

Цели налоговой политики

Чтобы разобраться с целями, надо определиться с сущностью налога, его предназначением и возможно-

стями. За многовековую эволюцию налогов неизменной оставалась их фискальная природа: «В конце концов налоги служат цели получения дохода, ...первичная цель налогов – покрывать финансовую потребность государства (фискальная цель)» (Й.Ланг).

Вместе с тем, принимая во внимание прямое воздействие налогов на материальное положение всех без исключения предприятий и самодельных граждан, нельзя не видеть колоссальных возможностей их влияния на каждого налогоплательщика и общество в целом. Все государства и во все времена широко использовали эти возможности, в чем проявлялась регулирующая роль налогов. Эти два свойства налогов (фискальное и регулирующее) в советско-российской финансовой науке рассматриваются в качестве самостоятельных функций. При этом если под фискальной функцией всеми понимается одно и то же, то под регулирующей каждый автор понимает свое, расширяя регулируемую роль налога до распределительной, контрольной, стимулирующей, запретительной и т.п. Нет такого отечественного налогового издания по финансам, где бы не присутствовали многостраничные рассуждения о налоговых функциях. Все доказательства, как правило, опираются на примеры, а примеры сводятся к такой логике: поскольку утюгом можно забивать гвозди, то утюг обретает функцию молотка! Понятно, что число функций при таком подходе безгранично.

Мы исходим из того, что у налогов только одна функция – фискальная. В этом — смысл, внутреннее предназначение, логический и исторический двигатель налога. Сначала два формальных аргумента в пользу сказанного.

Во-первых, если бы у налога было несколько функций, то все они должны быть представлены в каждом налоге, подобно тому, как только одновременное наличие всех функций у денег (средство обращения, мера стоимости и средство накопления) делает их деньгами. Между тем существует множество налогов, которые невозможно без крайнего воображения увязать с регулированием. Что, к примеру, регулирует подоходный налог или налог на прибыль? Если иметь в виду регулируемую направленность налоговых льгот, то они-то как раз и устанавливаются вопреки логике налога, являясь внешним, случайным вмешательством в налог, тогда как из самого налога никак не следуют какие-то поблажки или исключения. В этом отношении льгота куда больше говорит о политических пристрастиях, профессиональной принадлежности и умственных способностях ее автора, чем о налоге.

Второй аргумент состоит в следующем. Не секрет, что развитые западные страны значительно превосходят Россию, как по опыту практического использования налогов, так и по уровню теоретического освоения этого опыта. Так вот: ни в одном серьезном зарубежном издании по экономике и финансам нет попытки дать скольнибудь строгое определение налога, как нет и никаких упоминаний о его функциях. Это очень любопытное обстоятельство. Самуэльсон и Нордхаус, Макконнелл и Брю, Хейне, Стиглиц, Меккью отводят десятки страниц налогам, детально анализируют их фискальное значение, принципы обложения и влияние на экономику, но при этом не утруждают себя дефинициями. Они подходят к налогам как к очевидному, абсо-

лютно необходимому факту общественной жизни, не нуждающемуся в глубокомысленном оправдании.

А вот еще одно небезинтересное замечание: «Без легального определения (налога – И.Г.) с технической точки зрения можно обойтись при условии урегулирования всех налогов в кодексе налоговых законов. Понятие налога отмирает при институционализации сбора, так что многие налоговые консультанты и служащие в своей практике не занимаются вопросом содержания понятия налога ... и вообще обходятся без понятия налога» (Й.Ланг).

Вменение налогу единственной функции – фискальной позволяет разделить использование налога в качестве орудия фиска и в качестве орудия экономической политики. Соответственно, и цели налоговой политики могут находиться в разных плоскостях – фискальной и регулирующей, рассматриваемые в первом случае как внутреннее, вытекающее из природы, объективное, атрибутивное свойство налога, тогда как во втором – внешнее, навязываемое извне, субъективное и меняющееся его качество. Регулирующая роль при этом не становится менее значимой, второсортной, алогичной, но двойственность в возможностях и целях применения налога содержит в себе потенциальную противоречивость.

Налог, как любое сложное общественное явление, обладает очень широким спектром действия, и поэтому может использоваться вне внутренне присущей ему роли. Если вернуться к аналогии с деньгами, то их эффективность как стимула чрезвычайно высока, однако никому не придет в голову вменять деньгам стимулирующую функцию. Стимулирующая роль денег – вторична, они потому и могут стимулировать (поощрять, наказывать), что имеют «способность» быть средством платежа или сохранять стоимость. Стимулирующей функции у денег нет потому, что стимулом, собственно говоря, является получение или неполучение денег (и тех благ, стоимость которых они олицетворяют), но к получению или неполучению сами деньги никакого отношения не имеют.

Подобное рассуждение вполне может быть применено и к налогам.

Как обязательный платеж налог “по определению” не несет в себе ничего стимулирующего. Но лишь как платеж и только потому, что он принудительный платеж, своим размером и условиями взимания, он может проявиться в качестве стимула. Будет ли взят налог, в каком размере, когда, как и на что будет израсходован — все это не имеет отношения к субстанции налога, хотя и является важными побудительными для плательщика факторами, то есть стимулами.

Сказанное не является абстрактным умозаключением, но имеет исключительно важное практическое значение, ибо позволяет подойти к определению границ налогового регулирования, а именно: задействование “вторичных” свойств налогов (регулирование) не может противоречить их природе, “первичной” фискальной функции. (Ведь и деньгами, как замечено, можно печку топить, только будет ли эффективным такое их использование).

Но что значит “противоречить”? В случае с деньгами процесс горения в печке обеспечивают ведь не деньги, а их бумажная основа. Так же и налог всегда имеет некоторое реальное оформление в своих элементах и условиях платежа, различная комбинация которых со-

здает всю гамму их воздействия. Проблема регулирования в том и состоит, чтобы не топить печь ассигнациями, не применять налоговые коленца, нарушая фискальный смысл отношения, там, где можно с большим эффектом обойтись неналоговыми мерами.

Итак, фискальное предназначение налогов сочетается с регулирующим их действием: формируя централизованные государственные ресурсы, налоги наряду с этим обладают способностью воздействия на отдельные экономические и социально-политические процессы, то есть регулирующим эффектом. Сочетание это противоречивое. Так, налоги как орудие фиска, изымая деньги, прежде всего из рук активных и сильных плательщиков, безусловно, тормозят накопление, ослабляют стимулы к зарабатыванию средств. Вместе с тем, та же фискальная сущность налогов лежит в основе формирования бюджета и тем самым создает общие условия для нормального развития производства, расширения социальных гарантий и политической стабильности. Деньги, изымаемые из производства, направляются затем на финансирование непродуцированной сферы, что в определенной мере расширяет спрос и поощряет производство.

Общий налоговый режим и налоговое бремя, безусловно, относятся к важным макроэкономическим факторам экономического прогресса. Если налоговая система следует классическим принципам своего построения (равенство, нейтральность, простота, удобство и др.), то тем самым она способствует созданию благоприятных условий для производства. Важно и то, на что расходуются собираемые налоги: структура бюджетных расходов (в не меньшей мере, чем их объем) накладывает отпечаток на реальное налоговое бремя и, несомненно, должна учитываться при разработке налоговой политики.

Регулирующее действие фискальной сути налогов на народное хозяйство в целом проявляется на стадиях экономического цикла в так называемой автоматической фискальной политике, выражающейся в "автоматическом" изменении налоговых поступлений и государственных расходов в результате изменения объема производства и доходов. Так, в период спада доходы предприятий и частных лиц сокращаются, а, следовательно, автоматически сокращаются и налоговые платежи. Кроме того, в период спада государство вынуждено предоставлять населению дополнительные доходы социального характера. Эти простоты доходов также действуют как стабилизаторы или автоматические регуляторы, компенсирующие колебания доходов и, соответственно, колебания частных расходов.

Конкретное влияние на производство связывается с дискреционной фискальной политикой, которая в отличие от автоматической предполагает принятие специальных решений, в том числе налоговых, для смягчения экономического цикла. В ее арсенале такие орудия, как дополнительные государственные расходы в производственной и социальной сферах, а также изменения в налоговой системе.

Дискреционная фискальная политика, то есть использование регулирующих возможностей налогов, широко применялась на протяжении всего периода реформ. Любая социально-экономическая программа включает в себя налоговые мероприятия, подчеркивая благонамеренность ее разработчиков. По существу же

все разговоры о регулирующем действии налогов сводятся к требованию налоговых льгот. Но если мы признаем, вслед за теорией, основополагающими налоговыми принципами всеобщность и равенство обложения, то льгота, безусловно, противоречит этим принципам, выступая как нечто чуждое фискальной природе налога. В этом противоречии содержится и трудность, и опасность использования налоговых льгот.

Постоянное и массовое навязывание практике обложения несвойственных налогам целей регулирования позволило экспертам МВФ так оценить ситуацию: "... в России система налогообложения рассматривается органами государственного управления в принципе (!-И.Г.) как инструмент политики стимулирования той или иной отрасли, сектора, социальной группы и т.д., а не как механизм, призванный получать средства с возможно минимальными искажениями" (Российская Федерация: налоговая политика и увеличение налоговых поступлений. МВФ. 1995).

Налоги составляют общее условие хозяйствования и не могут быть инструментом оперативного управления. Эффективность дискреционной фискальной политики в части налогов не слишком высока в силу временных лагов, объективно существующих между возникновением проблемы и ее осознанием, между осознанием и принятием решения, между решением и его результатом. Более того, "есть веские основания полагать, что деятельность федерального правительства, включая его стабилизационные мероприятия, оказывала на самом деле серьезное дестабилизирующее воздействие" (П.Хейне об опыте государственного налогового регулирования в США).

Итак, анализ функциональных возможностей налогов приводит к выводу о двойственной целенаправленности налоговой политики. В одном случае цели определяются сущностными признаками налога и решают задачи внутреннего совершенствования системы обложения, в другом – цели обуславливаются тактическими соображениями и мотивами, находящимися вне налоговой системы, общей социально-экономической политикой.

Обратимся теперь к другим компонентам налоговой политики – мерам и результатам.

Меры и результаты налоговой политики и критерии их оценки

Мероприятия (решения) в области налогов не нуждаются в специальном рассмотрении. Под ними понимаются любые налоговые корректировки, изменения и нововведения. Теоретически к налоговым мерам должно относиться и полное отсутствие таковых: если содержанием (целью) налоговой политики становится неизменность налоговой системы, то налоговое решение выражается в непринятии каких-либо мер. Разумеется, трудно себе представить, что в налоговой сфере не происходило никаких подвижек, текущая работа идет всегда, но, с точки зрения налоговой политики, значение имеют только принципиальные решения.

Любое конкретное решение имеет в своем основании некоторую цель. А поскольку цели, как было показано выше, распадаются на внутренние и внешние (фискальные и регулирующие), то все мероприятия также распадаются на две группы сообразно обусло-

вившим их целям. Первую группу составят меры, следующие цели совершенствования налоговой системы в соответствии с принципами строения и функционирования налоговых систем. Вторая группа налоговых мероприятий – решения, обеспечивающие воздействие налогов на внешние процессы.

Эффективность тех или иных мер налоговой политики выявляется через результат и его соответствие цели. Результат можно определить как цель (или то, что от нее остается) после применения средств ее достижения. Но в сравнении результатов и целей происходит оценка не только действенности и правильности предпринимаемых усилий (мер), но и целей! Если цель выбрана ошибочно, то ее достижение при действительно высокой эффективности мероприятий дает печальные результаты, чему есть немало примеров.

К счастью, это имеет отношение только там, где в качестве целей выступают регулирующие мотивы. В самом деле, за регулирующим налогообложением, как правило, скрываются вполне конкретные социально-политические цели. Правительственные программы реформирования налогов в своей регулирующей части могут быть даже персонифицированы. Обычно такие программы сводятся к рекламе некоторого набора намерений и мероприятий, в то время как цели не находят достойного обоснования, а до оценки результатов программа обычно не доживает, сменяясь следующим проектом. (Вспомним, сколько раз объявлялось о борьбе с налоговыми льготами при том, что число их все время росло). Критерием оценки результатов и политики в данном случае является приближение достигаемого результата к заявленной цели.

В этой связи еще раз укажем на опасность преувеличения регулирующей роли налогов, когда налоги используются для прямого воздействия на многие важные социально-экономические процессы, выступая инструментом сознательного воздействия со стороны государства на экономику и социальные отношения. Понятно, что в этом случае реформа приобретает черты субъективности, где вместе с совершенно разумными решениями может иметь место и конъюнктура, и пристрастия, и обман, и ошибки. Ясно также, что этот так называемый «регулирующий» компонент налоговой реформы может в принципе противоречить внутренним потребностям налогового развития, поэтому минимизация возможных потерь от противоречивости реформ – задача анализа эффективности налоговой политики.

Что касается оценки фискальных целей налоговой политики, то она опять же вытекает из сути налога. Как источник дохода налог является неотъемлемым, важнейшим инструментом современного общества, атрибутом государства. Многовековая эволюция налогов и возрастающее значение государственных ресурсов в развитии общества превратили налоги в жизненно важную крупную сферу деятельности со своими собственными законами движения. В той мере, в какой налоги следуют своей фискальной природе, они подчиняются этим законам, проявившимся в тысячелетней истории налогов и отраженным финансовой наукой и мировой практикой. Соответствие этим законам, внутренним принципам построения и действия налоговых систем – главный критерий правильности, разумности, эффективности налогов, а приближение к

этим законам и принципам – критерий эффективности налоговой политики.

Таким образом, внутренним критерием качества реформ, вытекающим из фискальной сути налогов, практически становятся некоторые нормативно задаваемые требования к параметрам налоговой системы и лучшие зарубежные образцы обложения. Приближение к этим требованиям и образцам – безусловный критерий эффективности налоговой политики. Он объективен, устойчив к экономической конъюнктуре, политическим пристрастиям и глупости. Конкретные показатели, раскрывающие этот критерий, не могут быть экзотическими, но обязаны опираться на основные положения налоговой теории и хорошо зарекомендовавшую себя практику обложения.

Вывод. Налоговая политика как искусство управления налогами покоится одновременно на двух основаниях. Первое – внутренний мотив самосовершенствования налогов исходя из теоретических принципов обложения. Второе – использование налогов как орудия определенной социально-экономической политики. Соответственно и оценка эффективности может не быть однозначной, а характеризоваться набором разнокачественных показателей. Последние и составляют предмет следующего раздела.

2. ПОКАЗАТЕЛИ (КОЛИЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ) НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

В оценках налоговой политики современной России недостатка никогда не было. Однако, начиная с первых шагов налоговых преобразований и кончая последними правительственными программами, анализ налогов часто ограничивался эмоциями. Такие выражения, как «... византийская налоговая система, которая лишает производство стимулов к росту...», «налоговая система стала очевидным тормозом экономического развития государства», «непосильное налоговое бремя», «грабительские налоги» и т.п., без каких-либо дальнейших рассуждений и пояснений стали речевыми штампами не только журналистов, но и специалистов, и политиков. Чего стоит, например, «жалоба» Шаймиева на «плохой» бюджетный федерализм, который так «плох», что «позволяет» возглавляемому им субъекту федерации платить центру в три-четыре раза меньшую часть налогов по сравнению со всеми прочими!

Ответом на все эти «византийские» заявления могут быть только цифры. Только они способны сдержать безответственную критику и направить разговор о налогах в конструктивное русло.

В этом разделе будет предложена совокупность показателей, которые достаточно полно характеризуют основные черты налоговой системы и анализ которых позволяет дать оценку налоговой политике. Ясно, что число таких показателей, вообще говоря, бесконечно, поэтому предложенный перечень показателей фактически отражает точку зрения авторов, вынужденных экспертно указать «оптимальное» соотношение между количеством показателей и качеством оценки.

В соответствии с принятым подходом характеристика налоговой политики может быть выражена в двух группах показателей. В первой группе – универсальные базовые показатели состояния налоговой систе-

мы. Любая политика проявляется в налогах, их изменениях, а отслеживание и оценка этих изменений во времени отражают ее направление и эффективность. То есть эти показатели фиксируют текущее внутреннее состояние системы налогов и необходимы для контроля за ходом любой налоговой политики.

Вторая группа показателей – специальная. Она опирается на показатели первой группы и используется для наблюдения за процессом применения налогов в регулирующих целях. Заранее нельзя определить круг таких показателей, поскольку в каждый период времени налоги могут быть задействованы в интересах тех или иных тактических соображений. Как уже отмечалось, такие соображения могут не укладываться в общепризнанные принципы обложения или прямо противоречить им. Скажем, если государство ставит задачу экстраординарного развития какой-то отрасли и для ее решения предоставляет ей огромные налоговые льготы, то в этом случае сознательно нарушаются основополагающие налоговые принципы – равенство, всеобщность, нейтральность. Российская налоговая система обременена массой острейших проблем, выражающих специфику современной налоговой политики. Понятно, что анализ этих проблем и общая оценка политики могут потребовать довольно изолированных показателей. Некоторые из них будут представлены в третьем разделе, где предпринимается попытка конкретной количественной характеристики отдельных граней налоговой политики.

В группу базовых показателей включим обычные данные налоговой отчетности, которые не только характеризуют общее состояние системы налогов, но и служат исходной информационной базой для любых расчетов общей налоговой эффективности (оценки налоговой политики).

Минимальный, с нашей точки зрения, перечень таких показателей должен включать следующие блоки и группы данных:

1. «Налогоплательщики» – характеризует динамику и изменение структуры налогоплательщиков, включая процессы постановки и снятия с учета.

2. «Налоговые платежи» – характеризует поступление платежей по основным видам налогов и уровням бюджетов в региональном и отраслевом разрезах.

3. «Задолженность» – характеризует налоговую задолженность по основным видам налогов и уровням бюджетов в региональном и отраслевом разрезе.

4. «Налоги и бюджет» – характеризует пропорции между налоговыми доходами, доходами бюджета и его расходами, в том числе по регионам.

5. «Налоговые льготы» – характеризует «налоговые расходы» государства по основным видам налогов и уровням бюджетов, в том числе в региональном разрезе.

6. «Налоговый контроль» – характеризует работу контрольных органов: численность работников и расходы на их содержание, количество проверок и их результаты, доначисленные суммы, оспариваемые суммы, возврат и т.п.

7. «Налоги в зарубежных странах» – материалы этого блока могли бы характеризовать российские налоги на фоне налоговых систем зарубежных стран. Сюда целесообразно включить общие сведения о видах и структуре налогов, их распределении по бюджетам, занимаемой доле в ВВП и другие. При всей специфике

российских условий нельзя пройти мимо векового зарубежного опыта обложения, так что межгосударственные налоговые сравнения, несомненно, станут важной информацией об уровне и качестве российских налогов.

8. «Налоговое бремя» – эта группа показателей закрывает перечень базовых характеристик налоговой системы и одновременно занимает переходное положение в движении к аналитическим показателям. Действительно, такие данные, как налоговое бремя отраслей и регионов, в сопоставлении со средними значениями уже несут существенную качественную информацию о налоговой системе. Сюда же можно отнести и расчеты по налоговой нагрузке предприятий и населения.

Предложенные показатели в целом достаточно полно характеризуют налоговый режим и в этом смысле представляют основу для качественного анализа налоговой политики (реформы). Комплексное сопоставление динамики этих базисных данных о налогах с важнейшими социально-экономическими показателями позволит в определенной мере делать выводы относительно их взаимосвязи. В этом плане уместно еще раз подчеркнуть необходимость крайней осторожности в обращении с результатами сопоставлений в силу преобладания нелинейных зависимостей между экономикой и налогами.

Выбор социально-экономических показателей для более глубокого и конкретного анализа обуславливается его целями и неизбежно будет варьировать в зависимости от уровня, масштабов и временных горизонтов решаемых задач. С макроэкономической точки зрения наиболее значимым для оценки эффективности налогов представляется исследование связи предложенных опорных налоговых показателей с основными характеристиками развития производства и социальной сферы.

Среди производственных показателей можно указать (помимо уже задействованных при расчетах налогового бремени) на динамику и структуру основного капитала и инвестиций, прибыль и ее использование, региональные и отраслевые пропорции и т.д. Из показателей социального развития – все главные характеристики уровня жизни: доходы, заработная плата, потребление, сбережения и др.

Рассмотрим теперь некоторые примеры анализа предложенных показателей, характеризующих современную налоговую политику. Выбор показателей в данном случае является фрагментарным в силу не только необъятности исходной информации, но и особенностей доступа к ней. Да и, в принципе, задача комплексной оценки налоговой политики может получить удовлетворительное решение только в результате упорной и нескорой работы, для которой настоящее постановочное исследование можно считать лишь первым шагом.

3. ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Налогоплательщики

Непосредственными источниками информации о налогоплательщиках являются формы 1-УЧ (по учету плательщиков) и 7-НП (по крупнейшим из них). На их данных можно было бы получить массу интересной информации о хозяйственно-финансовых процессах.

Например, из соотношения налоговых поступлений от мелких и крупных предприятий немедленно следует вывод о непропорционально большом внимании, которое уделяется малому бизнесу. Роль последнего состоит вовсе не в экономическом и тем более не в научно-техническом мессианстве: его место — это ниши высокотехнического крупного производства и решение социальных вопросов (бедность и безработица). Теоретически правильное стремление политической власти к созданию для себя опоры из мелких собственников не имеет сегодня в России достаточных экономических оснований: собственники пока не созрели, а на тех, кто цветет, страшно делать опору.

Данные о плательщиках пронизывают и другие формы отчетности, анализ которых дает заслуживающие внимания результаты. К примеру, форма 2-НК содержит данные о лицевых счетах. Если расположить их в динамике по основным видам налогов, то получим таблицу 1.

На основе данных, приведенных в табл. 1, можно говорить о стабилизации ситуации в последние два года. Понятен ускоренный рост плательщиков акцизов по газу (2,8 раза), алкоголю (1,9 раза) и нефти (1,4 раза), который продолжается и в 2001 году. Единственное подозрение вызывает снижение плательщиков подоходного налога в 2000 г. Чтобы отменить это обстоятельство, сделаем следующее предположение.

Таблица 1

ДАННЫЕ О НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАХ

	1996 г.	1997 г.	1999 г.	2000 г.
Всего организаций, по которым открыты лицевые счета (тыс.)	2 716	2 892	2 887	2 898
в том числе по налогам:				
НДС (тыс.)	1 777	1 857	2 114	2 129
Акцизы (ед.)	5 658	6 291	10 750	10 511
Из них:				
Газ	30	39	54	84
Алкоголь	2 081	2 936	4 198	3 997
Нефть	235	239	311	3 36
Налог на прибыль (тыс.)	1 661	1 752	1 995	1 991
Подоходный налог (тыс.)	1 896	1 982	2 096	1 735

Допустим, что все предприятия должны в принципе уплачивать три налога – НДС, на прибыль и подоходный. Тогда доля (в процентах по годам) плательщиков этих налогов в общем количестве организаций, филиалов и представительств с открытыми лицевыми счетами даст еще одну таблицу (см. табл. 2).

Таблица 2

ДОЛЯ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ НАЛОГОВ

	1996 г.	1997 г.	1999 г.	2000 г.
НДС	65	64	73	73
Налог на прибыль	61	61	69	69
Подоходный налог	70	69	73	60

Что касается НДС и налога на прибыль, то данные говорят, во-первых, об относительном росте числа плательщиков этих налогов в последние 3-4 года, и, во-вторых, об устойчивости рассматриваемой доли в 1999-2000 гг. Если же говорить о подоходном налоге, то, принимая во внимание высокую долю плательщиков этого налога и в прежние годы, — снижение ее в 2000 г. выглядит более чем странно. Есть основание полагать, что этот провал вызван введением с 2001 г. «плоской» ставки налога, однако более точный вывод может быть сделан только после общего анализа пла-

тежей по налогу на доходы физических лиц за пределами 2001 года.

Налоговые платежи

По набору налогов российская податная система соответствует хорошо зарекомендовавшим себя мировым образцам и в принципе стабильна. Другое дело, что в этой достаточно устойчивой системе налогов происходят такие внутренние процессы, которые не всегда могут быть оценены положительно.

Экономический кризис, высокий субъективный компонент в государственной политике и недостаток налоговой культуры, как у налогоплательщика, так и у законодателя, предопределили значительные колебания в структуре налоговых поступлений. Так, в платежах, контролируемых МНС, в период 1992-2000 гг. доля подоходного налога составляла от 9 до 14%, НДС – от 25 до 43%, налога на прибыль – от 19 до 44%, акцизов – от 4 до 12%, а имущественных налогов от 1 до 8-9%.

В последние два года рост поступлений по основным видам налогов идет более равномерно (за исключением экспортно-импортных доходов), что говорит о стабилизации налоговой структуры. Однако для оценки стабилизации важно, в какой точке она происходит. Известно, например, кардинальное отличие структуры российских налогов от соответствующих значений в развитых странах (%).

Таблица 3

СТРУКТУРЫ РОССИЙСКИХ НАЛОГОВ В СРАВНЕНИИ СО СТРУКТУРОЙ НАЛОГОВ В РАЗВИТЫХ СТРАНАХ

	ОЭСР (1987 г.)	Россия (1999 г.)
Всего налогов	100,0	100,0
в том числе:		
Налог на доход	38,6	23,0
в том числе:		
Население	30,9	8,0
Предприятия	7,7	15,0
Налоги на имущество	5,4	3,5
Налоги на потребление	30,4	43,4
Социальные платежи	24,5	23,3
Прочие налоги	1,1	6,8

При сопоставлении этих данных три позиции традиционно обращают на себя внимание: налоги на потребление и доход предприятий и населения, причем за десять лет не произошло существенных подвижек в структуре российских налогов. Понятно, что лишь в нормальной, то есть развивающейся, экономике могут сформироваться нормальные доходы государства. Поэтому только в последнее время были сделаны шаги по снижению налогов с предприятий и оборотных налогов, планируется снизить ставку НДС. В этом же направлении будет действовать и либерализация таможенного режима. Исключение составляет подоходный налог, и это настолько важно и принципиально, что заслуживает особого разговора.

Подоходный налог

Современное российское обложение индивидуальных доходов являет собой пример того, как сущностные принципы налога принесены в жертву его внешним эффектам. Если коротко перечислить его главные теоретические и технические изъяны, то увидим такой список:

Этот налог чрезвычайно перспективен. В развитом обществе он занимает главное место, поскольку прямо связан с эффективностью использования главной производительной силы - человека. Но свое главенствующее положение он может занять, только будучи прогрессивным, максимально учитывая принцип платежеспособности.

Отмена прогрессии стала следствием преобладания неналоговых целей. Между тем стимулирование активности, предприимчивости, инициативности и т.п. в наибольшей степени возможно на стадии зарабатывания средств, получения дохода, а не на этапах последующего перераспределения, включая обложение. Полная свобода в получении дохода не ущемляется никаким контролем, если этот доход законен. Отнюдь не случайно введение «тринадцатинны» воспринимается как временная ловушка для уклонистов.

Введение пропорционального налога в период огромной дифференциации доходов противоречит теории и практике. Развитые страны в такие периоды имели налог с максимальными ставками в 80%.

Пропорциональный налог на личные доходы, используемые в основном на потребление, может быть заменен потребительским налогом, например, повышением ставки НДС (с колоссальной экономией на издержках взимания). Таким образом, утрачивается специфичность данного налога как налога на индивидуальный доход.

Перспективность этого налога требует закрепления его немалой части в федеральном бюджете. Отдавать его целиком в регионы недальновидно.

Установление предела дохода для стандартных вычетов ошибочно, ибо они составляют принципиальный, общий для всех равных перед законом плательщиков элемент обложения. Такой предел – это чистой воды популизм, отягочающий налог.

Сам уровень этого предела (20 тыс.руб.) и механизм его действия (независимо от числа детей) – неприличны.

Особенно разительно стандартные вычеты выглядят на фоне «нестандартных» – образовательных, лечебных и жилищных, для которых нет пределов по доходам.

В целом: поскольку специфическое фискальное действие налога как индивидуального подоходного утратило смысл, а система массовых стандартных вычетов весьма ограничена, то современный налог превратился в механизм получения крупных льгот для богатых людей. Так по исторической иронии сбылась мечта строителя коммунизма Н.С.Хрущева, уже отменявшего, как мы помним, подоходный налог.

Ускоренный рост поступлений подоходного налога в 2001 году ни с какой стороны не может стать оправданием тому, что с ним случилось. Налог – не политическая листовка, и случайные кратковременные успехи могут затушевывать, но не скрыть стратегический просчет налоговой политики.

Региональные и отраслевые аспекты платежей

Центральной проблемой продолжает оставаться неупорядоченность отношений регионов и центра. Многие регионы перечисляют в федеральный бюджет существенно меньшую долю собираемых на их территории налогов. (Если принять за критическую отметку

долю, составляющую две трети от средней по России, то регионы с меньшими, чем эта доля, платежами в центр и будем считать недоплачивающими. Например, если в каком-то году в среднем по стране в федеральный бюджет поступило, скажем, 45% налогов, то к недоплачивающим относятся все те регионы, кто перечислял в центр менее 30%).

Так вот: за девять лет (1992-2000 гг.) по пять и более раз, то есть большее время, недоплачивали 13 регионов, причем, Карелия, Якутия и Чукотка – по 7 раз, Башкортостан – 8, а Татарстан – все девять лет отдавал значительно меньшую долю, чем средняя по стране. Если использовать такой показатель, как средний (невзвешенный) удельный вес платежей в федеральный бюджет за девять лет, то при значении показателя в целом по России 41,4% для Башкортостана он составит 18,5%, а для Татарстана – 13,4%.

Вывод мрачный: поскольку одни из сильнейших в финансовом отношении субъектов федерации вносят на общегосударственные нужды в 2-3 раза меньше, чем все другие (к примеру, для нуждающейся Чукотки этот показатель равен 23,7%), то это указывает на глубокую деформированность российских налоговых отношений, на то, что налоговая политика подвержена сильнейшему влиянию внешнеэкономических и внефинансовых факторов. В данном случае мы имеем дело с финансовыми последствиями прошлых политических ошибок. Еще более грустные чувства вызывает тот факт, что это вопиющее и общеизвестное обстоятельство не находит ни соответствующей оценки, ни заслуживающего внимания вообще. Понятно также, что нездоровая налоговая политика искажает завязанные на налоги межбюджетные и другие финансовые отношения.

Рост налоговых поступлений в 2000 г. наблюдался во всех отраслях (исключение составила лишь микробиологическая промышленность), но темпы роста существенно разнятся. Особенно значительный рост был в торговле и общепите (259,4%), в угольной промышленности (242,7%), нефтедобывающей промышленности (220,0%), черной и цветной металлургии (219,6%). Высокий темп роста налоговых платежей наблюдался в электроэнергетике (226,8%), но он скорее был связан не столько с ростом суммы платежей, сколько с крайне низкой базой сопоставления: в 1999 г. в электроэнергетике резко возросла сумма задолженности, и налоговые поступления оказались даже ниже уровня предыдущего года. В этой связи нельзя не указать на необходимость четкого разграничения налоговой и ценовой политики. Как монополист и госпредприятие РАО ЕЭС обязано исходить в ценообразовании из народнохозяйственной эффективности, но как субъект рынка и налогоплательщик оно вправе требовать оплаты и должно платить налоги.

В отраслевой структуре платежей продолжается рост доли промышленности. В 2000 г. по сравнению с 1999 г. удельный вес платежей промышленности вырос на 1,7 пункта и составил около 47%. Произошло это, главным образом, за счет топливных отраслей (нефтедобыча и нефтепереработка), налоги от которых составляли 40% платежей промышленности и доля которых в общей сумме налоговых поступлений увеличилась на 4 пункта.

Данные цифры характеризуют платежи, контролируемые МНС. Если учитывать экспортные пошлины, то и

вклад, и рост промышленности будут выше. Но в данном случае благоприятный результат связан с временными внешнеэкономическими факторами, тогда как налоговая политика играет здесь незначительную роль.

Задолженность

По отчетности МНС на 1 июля 2001 года общая задолженность, включая пени и штрафы, составила свыше триллиона рублей, в то время как общая сумма налоговых платежей за I полугодие составила менее 900 млрд. руб. Таким образом, задолженность превышает половину годового сбора налогов.

Оживление производства в последние два года переломило тенденцию к опережающему росту задолженности, однако абсолютный ее рост продолжается (23% в 2000 г. и 13% в I полугодии 2001 г.). К положительным сдвигам можно отнести и выравнивание задолженности по бюджетам (ранее долг в федеральный бюджет рос заметно быстрее, чем в региональные).

В структуре задолженности основное место продолжает занимать НДС. На конец 2000 г. его доля составляла 56% против 45% в 1996 г. при том, что удельный вес НДС в общих поступлениях упал за тот же период с 29 до 25%.

Отраслевой срез задолженности обнаруживает значительные колебания. Если в целом по экономике задолженность по налогам, штрафам и пеням составляла в 2000 г. 63,6% суммы налоговых поступлений, то по целому ряду отраслей картина гораздо более удручающая. Далеко за стопроцентный рубеж переступили: легкая промышленность (163%), электроэнергетика (150%), машиностроение и металлообработка (135%). В сельском хозяйстве задолженность превысила сумму налоговых поступлений в 2,7 раза, а в угольной промышленности – в 3,2 раза.

На общем фоне положительно выделяются черная и цветная металлургия, трубопроводный транспорт, где задолженность бюджету составила, соответственно, 34,3 и 19,8% налоговых платежей. Благополучно выглядят связь и нефтедобывающая промышленность с задолженностью соответственно 7,0 и 10,3%.

Зависимость задолженности от налоговой политики чрезвычайно многообразна. Задолженность – это своего рода результирующий показатель качества налогов и их действия в конкретных условиях. Погодовой анализ задолженности позволяет сделать весьма логичный вывод о том, что в кризисные годы рост задолженности ускоряется. Отсюда следует, что кардинальное решение проблемы долгов можно видеть в нормально развивающейся экономике и что влияние экономики на налоги гораздо сильнее, чем обратное их действие.

Противоречивый характер носят ставшие регулярными амнистии и реструктуризации. Как разовые мероприятия они могут приветствоваться, поскольку снимают груз смутных перестроечных лет и дают шанс на возрождение. Но категорическое возражение вызывает именно регулярность: систематическое отпущение грехов только плодит их.

Льготы

Негативное отношение налоговой теории к льготам общеизвестно, поэтому нет необходимости повторять-

ся. Если же говорить о них в совершенно конкретном плане, то укажем на следующие практические моменты.

Во все годы налоговых реформ наряду с льготами, прописанными в налоговом законодательстве, существовали податные привилегии, действовавшие в обход него. Казалось, устранить этот абсурд сможет Налоговый кодекс, но, как показывает жизнь, эти надежды не всегда оправдываются.

Среди «легальных» льгот наибольшее распространение получили льготы по налогу на прибыль. 25 глава Налогового кодекса революционно меняет ситуацию, вполне здраво срезая налоговые поблажки. Тем не менее, интересно ретроспективно оценить ситуацию с льготами. Сравнение показателей формы 5-НБН (налоговая база) за 1997-2000 гг. говорит, что из наиболее значимых льгот максимальное развитие имели льготы, предоставляемые местными органами власти (рост в 15 раз). Затем следуют льготы малому бизнесу, СМИ, инвалидам, и только в конце списка можно видеть льготы по расходам предприятий на капитальные вложения.

Таким образом, льгота, имеющая с точки зрения фискальной сути налога главное значение как стимулирующая рост производства и налоговой базы, оказалась в числе наименее востребованных. Но как отмечалось, возложение на налоги нефискальных задач снижает эффективность налоговой политики, от чего страдает не только фиск, но и само решение таких задач.

Вывод состоит в том, что представление о всемогуществе налогов в нашем обществе очень сильно, поэтому замечательная безльготная идеология 25 главы Налогового кодекса, без сомнения, подвергнется яростным атакам.

Широкому распространению льгот способствует взгляд на них, как на нечто дармовое и малозначительное. Между тем счет идет на миллиарды, и это те миллиарды, которые недополучает бюджет. Поэтому следует, по опыту умных стран, определить льготы как «налоговые расходы государства» и включать их во все расчеты эффективности, как налогов, бюджета и госсектора вообще, так и частного производства, которое очень любит критиковать налоговую политику.

Если говорить о реформе налоговых льгот, то следовало бы выделить два направления льготирования с противоположными подходами. Так называемые социальные налоговые льготы должны вводиться на самых общих основаниях и распространяться на всех. Тем самым льгота будет утрачивать характер исключительности, перестает быть льготой и становится внутренним элементом механизма обложения.

Что касается льгот, призванных быть экономическими стимулами, то их применение, напротив, должно быть строго избирательным. Например, исключительно тяжелое положение в инвестиционной сфере оправдывает сегодня использование в ней стимулирующих налоговых схем. Поскольку льгота – это всегда нарушение фискальной природы налога и общих принципов обложения (всеобщности, равенства, нейтральности и т.д.), то предоставление льгот должно проходить в индивидуальном порядке и под абсолютным контролем государства. Не надо льготировать любые инвестиции. Не надо также давать льготы любым иностранцам или всем без исключения малым

предприятиям. Безоговорочные налоговые льготы могли бы, пожалуй, иметь НИОКР и внедрение новых технологий.

Налоговый контроль

Продолжим рассмотрение показателей контрольной работы налоговых органов, включив в анализ данные за 2000 год. В прошлом году был выявлен серьезный сбой в результатах проверок на рубеже 1998/1999 гг. Как показывает отчет 2000 года, это не было случайностью. Взглянем на таблицу, составленную на основе формы 2-НМ. Небольшая погрешность расчета состоит в том, что суммы уменьшенных платежей и приостановленных взысканий относятся целиком на юридические лица. Но эта погрешность действительно мала, поскольку доля юридических лиц в доначислениях составляет 99%.

Таблица 4
ДОЛЯ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ В ДОНАЧИСЛЕНИЯХ

	1998 г.	1999 г.	2000 г.
Количество документальных проверок (тыс.)	1 020	780	679
2. Доначислено по их результатам (млн. руб.)	66 801	45 023	79 113
3. Суммы уменьшенных, приостановленных и возвращенных средств по решениям текущего года (млн. руб.)	2 283	10 898	28 002
4. Доля уменьшенных средств в доначисленных – (п.3 : п.2 в %)	3,4	24,2	35,4

Итак, доля уменьшенных, приостановленных и возвращенных по решениям судебных и других органов средств в доначисленных по проверкам соответствующего года суммах, совершив скачок в 1999 году с 3,4 до 24,2%, в 2000 году выросла еще более чем на 10 пунктов и достигла 35,4%. Если учесть, что по проверкам 2000 года будут выноситься отменяющие их результаты решения и в последующие годы, причем, в не меньших объемах, то нельзя не поразиться выводу: 70% результативных проверок проводится с таким качеством, что их фискальные результаты отменяются в последующем!

Разумеется, такое положение, прежде всего, говорит о низком уровне контрольной работы. Но есть и другая сторона проблемы – правоприменительная. Ведь налоги в 1999-2000 гг. практически не менялись по сравнению с 1998 г., а «холодных» проверок стало в 10 раз больше!

Единственным серьезным нововведением стал вступивший в силу с 1999 года Налоговый кодекс, существенно изменивший ряд важнейших норм и процедур. В порыве либерализации и борьбы с фиском за права плательщика были «преодолены» научные принципы обложения, нарушен баланс прав и ответственности между налогоплательщиками и налоговыми органами, достигнута победа буквы налога над его смыслом, возобладал гражданско-правовой уклон в толковании налогов и налоговых норм судами. Чего стоило, к примеру, отмененное впоследствии ограничение пеней суммой налога!

На наш взгляд, есть все основания считать приключившийся с контрольной работой коллапс следствием вступления в силу НК. С одной стороны, налоговые органы оказались не готовы в полной мере освоить новые правила игры, с другой – игра была заведомо проиграна, ибо судья открыто симпатизировал сопер-

никам. В 1999 г. в три раза увеличилась сумма исковых требований налогоплательщиков к налоговым органам, а в 2000 г. - еще почти в два раза. При этом доля удовлетворяемых судами исков стремительно растет и составила в 2000 г. 69%.

Надо признать, что такая ситуация не была неожиданностью: еще до введения в действие первой части НК началась работа по ее корректировке. Летом 1999 г. был принят большой пакет поправок к кодексу, постоянно уточнялись инструкции. Но силы были неравными: когда обществу сознательно навязывается мысль о враждебности российского государства демократии, любые меры по укреплению бюджета подаются как угроза демократическим завоеваниям.

Вопиющей иллюстрацией эффекта введения НК стали итоги работы налоговой полиции. Если в 1998 г. в целом за год проверками налоговой полиции было доначислено 10,6 млрд. руб., а сумма уменьшенных платежей – 0,7 млрд. руб., то в 1999 г. полицейскими доначислено 1,5 млрд. руб., а сумма уменьшенных начислений, включая проверки прошлых лет, за этот же период – внимание! – 3,9 млрд. руб. Не случайно полиции запретили самостоятельные проверки и исключили из отчетности.

Либеральные нормы первой части Налогового кодекса вступили в силу в 1999 г., когда были задействованы по сути случайные внутренние и внешние факторы роста бюджетных доходов. Как было показано выше, катастрофическое снижение эффективности контрольной работы в 5-10 раз, которое стало следствием действия норм НК, при неблагоприятных условиях могло бы обескровить бюджет.

Нечто похожее складывается и со второй частью Налогового кодекса. Как известно, в первом полугодии 2001 г. при росте экспорта на 1% сумма требований о возмещении НДС по экспортируемой продукции выросла более чем в 4 раза!

Подобные провалы не могут быть списаны на обычные ошибки, невнимательность, неувязки и т.п. Они – результат искажения (преднамеренного и непреднамеренного) фундаментальных принципов обложения, результат вмешательства в налоговую политику нечестных и неумных наглецов, результат ее незащищенности от такого вмешательства.

Налоговое бремя

Формально налоговое бремя в России вполне среднего уровня. Так, доля доходов расширенного российского правительства в ВВП составила, например, в 1994 г. – 38,4%, в 1997 г. – 37,9, в 2000 г. – 39,1%. Для сравнения, скажем, в Швеции (1996 г.) эта доля равнялась 54,2%, Франции – 46,3%, в Германии и Италии – 42,9%, в Испании – 35,5%, в США – 31,8%, в Японии – 28,6%. Из обобщенной информации есть данные о том, что в 1987 г. в среднем по ОЭСР бремя составляло 38,8%.

Специфика России при весьма умеренных значениях бремени наиболее ярко проявляется в двух моментах:

- в дооценке теневой экономики;
- в неравномерном распределении налоговой нагрузки за счет разной собираемости и действия льгот. Причем неравномерность как нарушение фундаментального принципа обложения проявляется в самых разных формах.

То, что колебания налогового бремени (доля налогов в валовом региональном продукте) по регионам значительны, не является секретом и имеет массу объек-

тивных причин: особенности природно-географические, отраслевые, демографические и др. Но весьма любопытным выглядит обстоятельство, при котором меньшее бремя несут регионы с меньшей долей платежей в Федеральном бюджете. Этот факт вполне объясним: поскольку, завышая оставляемую у себя часть общих налоговых сборов и обеспечивая себя «дополнительными» финансовыми ресурсами, такие регионы могут себе позволить и менее жесткий контроль и расширенный круг льгот, а в целом – пониженное налоговое бремя.

И здесь мы подходим к весьма интересной проблеме. Если рассматривать регионы как некоторые обособленные территориально-хозяйственные единицы, как самостоятельные социально-экономические субъекты с достаточно высокой административно-управленческой автономией, то платежи в федеральный бюджет выступают для них в роли внешнего платежа или «единого федерального налога». Как мы видели в п. III.4, для регионов этот «налог» существенно разный. Там (в п. III.4) этот факт был зафиксирован в качестве теоретического изъяна, как ущербность принципов фискального федерализма.

Здесь мы идем дальше и ставим вопрос о судьбе той более высокой доли общего налогового сбора, которую оставляют себе некоторые регионы. Фактически она обеспечивает более низкое «федеральное налоговое бремя» (причем существенно более низкое в ряде случаев, о которых и идет речь). Но налоговое бремя должно прямо отражаться на социально-экономическом положении плательщика, а низкая налоговая нагрузка дает толчок к развитию и процветанию! Следовательно, мы можем проверить на этой абстракции, как прописные теоретические положения действуют в России.

Анализ социально-экономического развития регионов, оставляющих у себя заметно большую (чем другие) часть собираемых налогов, показал за единственным исключением, что такие регионы не достигли даже среднего по России уровня экономического роста. Ни по абсолютным значениям, ни по динамике ВРП, инвестиций, задолженности и др. важных показателей эти регионы не движутся вперед.

Единственным исключением, как можно догадаться, стал Татарстан. По всем параметрам эта республика имеет высочайшие среди всех регионов темпы роста. Но надо учесть, что, во-первых, Татарстан имел наименьшую долю отчислений в федеральный бюджет за весь период реформ, а, во-вторых, он относится к группе высокоразвитых в экономическом отношении субъектов федерации, так что оставляемые в своем распоряжении дополнительные суммы налогов были весьма внушительными. Еще одной важной особенностью Татарстана стало то, что налоговое бремя лишь незначительно отличалось от общероссийского: то есть власти республики если и не отдавали федеральному центру деньги, то, по крайней мере, сумели ими разумно распорядиться – не распыляли, инвестировали, развивали производство.

Общий вывод: рассмотренная аналитическая конструкция «единого федерального налога» подтверждает недопустимость примитивного толкования принципиально верной идеи о связи экономического роста и налоговой нагрузки. Пример Татарстана показывает, что эта связь могла появиться только в разви-

той республике и при активной позиции регионального бюджета: ведь общее бремя было незначительно ниже, но сконцентрированные ресурсы были использованы с умом.

Распространяя этот вывод на страну, можно предположить, что проблема роста для России упирается не столько в снижение налогов, сколько в их использование.

Заключение

Рассмотрение понятия налоговой политики, попытка ее общей характеристики в виде набора конкретных количественных показателей и анализ этих показателей позволяют сделать следующие выводы.

Многообразное воздействие налогов на важнейшие социально-экономические процессы предъявляет исключительно высокие требования к налоговой политике. В свою очередь, эти требования почти всегда формируются в неявном виде, что позволяет в соответствии с вменяемыми налогам функциями ставить перед налоговой политикой необъятное количество задач. Поэтому поиск некоторой количественно измеряемой системы координат, позволяющей оценивать состояние и направление движения налогов, весьма актуален.

В качестве главной оценочной характеристики налоговой политики выступает фискальное действие налогов как проявление их единственной функции – фискальной. Любое другое действие налогов проявляется через эту функцию, поэтому ее параметры лежат в основе оценки всей налоговой системы.

Состояние налоговой системы измеряется такими показателями, как виды налогов, их ставки, суммы и структура поступлений, задолженность, и другими реальными величинами. Последовательное изменение состояний налоговой системы, то есть ее движение – результат определенной налоговой политики, а оценка этого движения и есть оценка налоговой политики.

Поскольку в основу оценки закладывается фискальная сущность налогов, ее главными критериями становятся рекомендации теории налогов и проверенный временем мировой опыт налогообложения.

Оценка налоговой политики через изменение многих разнокачественных параметров состояния налоговой системы не может быть сведена к единственному, суммарному показателю. Но для общей оценки важно фиксировать прогрессивную динамику основных показателей. При использовании налогов для решения частных задач регулирования отдельных процессов (инвестиции, доходы населения, экспорт-импорт и др.) на базе опорных фискальных показателей могут применяться специальные показатели. Однако принципиально важно, чтобы регулирующие элементы налоговой политики не входили в противоречие с сущностными фискальными характеристиками налогов.

Предварительный и во многом фрагментарный анализ современной налоговой политики позволяет сделать вывод о ее неустойчивости, противоречивости. При всех очевидных достижениях налоговой политики серьезные проблемы остаются в фискальном федерализме, льготах, контроле и проч.

Нестабильность налоговой политики проявляется и в ее незащищенности, высокой зависимости от субъективных и конъюнктурных факторов. Особая опасность состоит в том, что эти факторы приобрели доминиру-

ющее значение в условиях, располагающих к финансовому благодушию (1998 г. - рост производства, нефтяные цены, международная консолидация), что при неблагоприятных обстоятельствах серьезно осложнит финансовое положение государства. Поэтому систематические замеры налоговой системы и их

критическая оценка остаются важными инструментами совершенствования налоговой политики.

Малис Нина Ильинична