

УДК 336.221:330.342.17

**ОСОБЕННОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ
НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА В ТРАНЗИТИВНОЙ ЭКОНОМИКЕ**

Тюпакова Нина Николаевна
к. э. н., доцент

Бочарова Ольга Федоровна
к. э. н., доцент
Кубанского государственного аграрного университета, Краснодар, Россия

В статье рассмотрены функции налогов как категории финансов, как первичной основы для формирования налогового. Предложено авторское видение функционирования налогового механизма, являющегося инструментом реализации финансовой политики на макро- и микроэкономическом уровнях

Ключевые слова: ГОСУДАРСТВО, ЭКОНОМИКА, ФИНАНСЫ, ФУНКЦИИ НАЛОГОВ, НАЛОГОВЫЙ МЕХАНИЗМ, ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГА, ДОБАВЛЕННАЯ СТОИМОСТЬ

UDC 336.221:330.342.17

FEATURES OF TAX MECHANISM IN TRANSITIVE ECONOMY

Tyupakova Nina Nikolayevna
Cand.Econ.Sci., associate professor

Bocharova Olga Fedorovna
Cand.Econ.Sci., associate professor
Kuban State Agrarian University, Russia, Krasnodar

The article deals with the function of taxes as a category of finance, as the primary basis for the formation of the tax. Author offers a vision of the functioning of the tax mechanism is an instrument of implementation of financial policies on macro and microeconomic levels

Keywords: GOVERNMENT, ECONOMICS, FINANCE, FUNCTIONS, TAXES, TAX MECHANISM, ELEMENTS OF TAX, VALUE ADDED

В процессе экономических и политических реформ конца XX в. налоговое регулирование российской экономики осуществлялось по принципу адаптации налоговых инструментов и техники налогообложения стран с развитой рыночной экономикой к российским реалиям в условиях макроэкономической нестабильности и неразвитости основных рыночных институтов. Уникальность ситуации в России определяется тем, что развитие налоговой системы зависит не только от общемировых тенденций, но и от быстро меняющихся экономических и социальных отношений. В настоящее время в российской экономике происходит смена модели сырьевого развития на инновационную модель. Для успешной ее реализации необходимо трансформировать налоговый механизм так, чтобы он адекватно учитывал интересы государства и хозяйствующих субъектов в условиях дестабилизации глобальной экономики и ограниченных ресурсов, формирующихся в процессе создания добавленной стоимости.

Исследование процесса развития финансовой и экономической

наукой теорий налогов позволило обобщить генезис финансовой науки с развитием налоговых теорий. Двойственный характер налогов как объективной экономической категории и как субъективной, устанавливаемой только государством характеризует налоги как категорию государственных финансов. Именно из объединения объективного и субъективного (государства и налогов) появилась новая экономическая категория «финансы», далее выделилась как самостоятельный раздел финансовой науки, как область практической деятельности, экономическая категория – финансы организаций (предприятий, корпораций), которые объединены в общей структуре как финансовая система.

Поэтому исследование природы налога финансовая наука вела в рамках учения о государстве. В первой половине XX в. на базе теории государственных финансов сформировалась экономика общественного сектора, которая рассматривает налоги как финансовый инструмент реализации целей государства, а производство общественных и коллективных благ в общественном секторе экономики как совокупность ресурсов находящихся в распоряжении государства.

Становлению экономики общественного сектора способствовало развитие микроэкономики, что привело к созданию концепции общественных благ П. Самуэльсона. Наиболее интенсивному развитию научных основ экономики общественного сектора, для которой одинаково значимы доходы и расходы государства, послужило изучение в первую очередь на микроэкономическом уровне взаимодействие государства с другими хозяйствующими субъектами рыночного хозяйства как влияние государства на экономическое положение и поведение организаций и домохозяйств.

Экономика общественного сектора анализирует экономическое поведение государства как одного из субъектов хозяйства, как специфической организации в ряду других организаций, делая особый акцент на взаимодействии и его последствиях. Отсюда преобладание микроэкономиче-

ской проблематики и преимущественное использование микроэкономического инструментария исследования [1].

Активность государства в рыночной экономике получает выражение в финансовых потоках, доходах и расходах, как предпринимательская деятельность общественного сектора экономики.

Государство выступает как самостоятельный экономический (хозяйствующий) субъект, как участник общественного воспроизводства, как организатор этого процесса, предоставляющий природные ресурсы, ограниченные территорией и создающий условия для сферы материального производства и обеспечивающий общественные потребности, одновременно осуществляющий производство общественных благ и услуг социального характера. Существование налогов обусловлено необходимостью финансирования общественных потребностей, поставляемых государством своим гражданам.

Методологическая основа экономической сущности налогов как категории финансов во многом определяется спецификой организации финансовых (распределительных) отношений и практическим механизмом их функционирования.

«Финансы - фундаментальная, обобщающая, многозначная экономическая категория, характеризующая процессы образования, распределения и перераспределения денежных средств государства, регионов, хозяйствующих субъектов, юридических и физических лиц в ходе формирования их доходов, расходов и накоплений и возникающие при этом денежные отношения» [2].

Исходя из этого определения финансов, в целом система финансов состоит из двух укрупненных подсистем: государственных и муниципальных финансов и финансов хозяйствующих субъектов.

Налоги не вписываются ни в одну из указанных подсистем и по своей экономической природе занимают промежуточное положение

между ними. Они олицетворяют процесс перераспределения финансовых ресурсов между двумя финансовыми подсистемами, переход права собственности на эти ресурсы. Налоги как таковые существуют только в процессе аккумулирования доходов в бюджеты и внебюджетные фонды различных уровней. После такого перехода они утрачивают свои отличительные признаки и становятся частью государственных финансов, равнозначной с другими частями неналогового происхождения. Таким образом, налоги являются связующим звеном, объединяющим финансовую систему страны в единое целое. Налоги как финансовая категория, с одной стороны, выражают общие свойства всех финансов (участвуют в распределении, контролируют) и дают ключ к пониманию финансовой системы в целом [3].

Процесс распределения стоимости является производным от процесса ее создания, распределительная функция финансов определяет зависимость нового производственного цикла от распределения финансовых ресурсов между участниками общественного воспроизводства. Изменяя количественные пропорции распределяемой вновь созданной стоимости между участниками общественного воспроизводства, можно воздействовать на экономические и социальные процессы в обществе. Тем не менее, данный факт не дает оснований выделить регулирующую функцию финансов, поскольку само регулирование осуществляет государство, используя свойства распределительной функции финансов.

Якобсон Л. И. считает, что государственные финансы призваны выполнять три самостоятельные функции: аллокационную, распределительную (дистрибутивную) и стабилизационную.

Аллокационная функция состоит в том, чтобы корректировать аллокацию ресурсов экономики, если она недостаточно эффективна в силу изъянов рынка. При посредстве государственных финансов осуществляется аллокация ресурсов для производства большей части общественных благ.

Распределительная функция заключается в осуществлении перераспределительных процессов.

При осуществлении каждой из рассматриваемых функций государство так или иначе меняет направленность и масштабы финансовых потоков, порождаемых и регулируемых рынком. Но если аллокационная функция касается скорее потоков между отраслями и организациями, формирующими и использующими доходы, то распределительная (дистрибутивная) — потоков между индивидами.

Стабилизационная функция общественных финансов определяется их влиянием на макроэкономическое равновесие. Последнее, как известно, существенно зависит от характера и размера налогов, общественных расходов, государственного долга и способов его финансирования.

На деле стабилизационные меры неизбежно влекут аллокационные и перераспределительные последствия и наоборот. Однако разграничение функций необходимо, чтобы четко определять и анализировать конкретные цели, которые могут достигаться на основе развития общественного сектора и различных вариантов использования его ресурсов [1].

Фискальная цель в налоге является главной, поскольку у государства нет альтернативных средств для ее достижения. Ничем кроме налогов легитимно изъять часть собственности своих граждан в пользу бюджета правовое государство не может, она и есть функция налога.

Нельзя вычленишь лишь фискальную функцию, налоги неизбежно оказывают полифункциональное влияние, имеют объективный характер, независимо от воли законодателя, оказывают различные сопряженные воздействия на налогоплательщиков и на экономику.

Поскольку налог есть финансовая категория, отражающая общественное назначение, реализуемое в процессе перераспределения финансовых ресурсов собственников, то свое начало налоги берут из воспроизводства стоимости, им как финансам присущи две базовые функции распреде-

лительная и контрольная, фискальная и регулирующая функции являются производными распределительной.

Понятия «налог», «налогообложение» и «налоговая система» суть одного и того же явления, являются производными от категории «налог», поскольку данная категория является первичной основой (базовым понятием), на которой ведется построение вообще всех налоговых дефиниций. Функции первичной категории всегда реализуются в функциях их производных. Следовательно, функции налога будут представлены в полном объеме в функциях налогообложения и налоговой системы, их тождественность нам видится вполне обоснованной.

Вопрос о роли и функциях налогов всегда был и продолжает оставаться предметом острейшей научной полемики. Функциональная определенность налога крайне важна в прикладном аспекте. Она предопределяет состав и особенности построения налоговой системы, характер реализации налогового механизма и сферу его применения, формируя тем самым направленность налоговой политики в реализации той или иной функции.

Проблема формирования и функционирования налогового механизма макроэкономической системы в рыночной экономике с общетеоретических позиций представляется сложной и многогранной. В современной экономической литературе отсутствует единство мнений относительно содержания налогового механизма, реализуемых им функций, его структурных параметров и элементного состава.

Сущность налогового механизма может быть наиболее глубоко раскрыта с позиции признания двойственного характера его природы.

С одной стороны, налоговый механизм объективен, так как его основой являются налоги как категория финансов. Его объективный характер проявляется в том, что он выступает активным инструментом воздействия на процессы воспроизводства и определяется распределительными отношениями категории финансы, выражая процесс формирования финансо-

вых ресурсов государства и отражая возникающие противоречия между производством, обменом и потреблением, между предложением и платежеспособным спросом в обществе.

Субъективная составляющая налогового механизма, разрабатываемого осознано и целенаправленно, обуславливает его динамичный характер, проявляющийся в изменении состава и соотношения инструментов, соответствующих конкретному этапу экономического развития общества.

Содержание налогового механизма, его функциональные императивы, структурные характеристики и инструменты на различных исторических этапах детерминируются эволюционной динамикой макроэкономической системы. Условия и параметры сложившейся модели экономики и соответствующей ей финансовой системы опосредуют совершенствование налогового механизма (директивный, фискальный, регулирующий), определяющего возможности реализации целей налоговой политики.

Благодаря введению новых налогов или отмене действующих, изменению величины налоговых ставок, снятию или расширению налоговых льгот, отсрочке налоговых платежей государство может влиять на развитие инвестиционной предпринимательской активности, стимулировать или ослаблять покупательную способность населения, ограничивать или поощрять ввоз в страну зарубежных товаров — все это будет проявлением определенных направлений государственной налоговой политики и отражением многогранных функциональных возможностей налогового механизма.

Авторское видение основ формирования и функционирования налогового механизма приведено на рисунке 1.

Таким образом, базируясь на положениях налоговых теорий, государство воздействует через налоговый механизм (методы и инструменты) на формирование и изменение налоговой системы как совокупности налогов, их элементов, участников правоотношений в этой области, законода-

тельства, определяющего стратегию реализации налоговой политики.

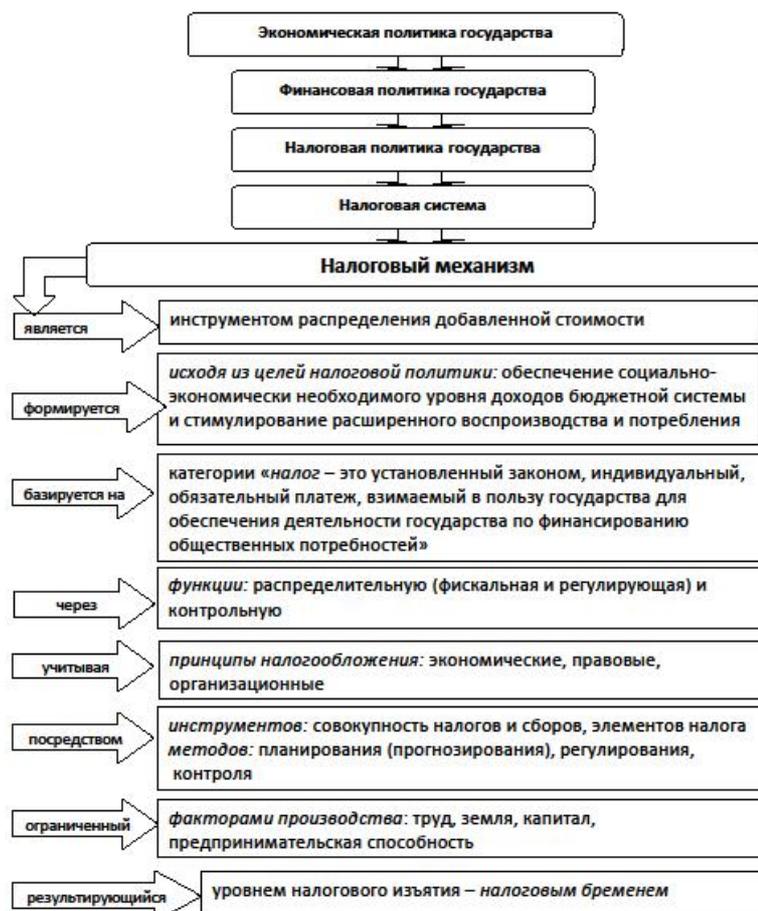


Рисунок 1 – Основы формирования и функционирования налогового механизма

Налоговый механизм – это часть финансового механизма распределения добавленной стоимости, созданной в процессе производства. Он базируется на реализации объективно-субъективной категории «налог» через выполняемые им функции с учетом принципов налогообложения в рамках налоговой системы и определяется целями налоговой политики.

В процессе исследования инструментов, предлагаемых теорией и используемых в практике управления финансовыми ресурсами, установлено, что на совокупность налоговых платежей и обязательств хозяйствующих субъектов оказывают влияние государство и налогоплательщик. Их взаимодействие осуществляется в процессе функционирования налогового механизма – составной части финансового механизма, являющегося инструментом реализации финансовой политики на макро- и микроэкономиче-

ском уровнях (рисунок 2).

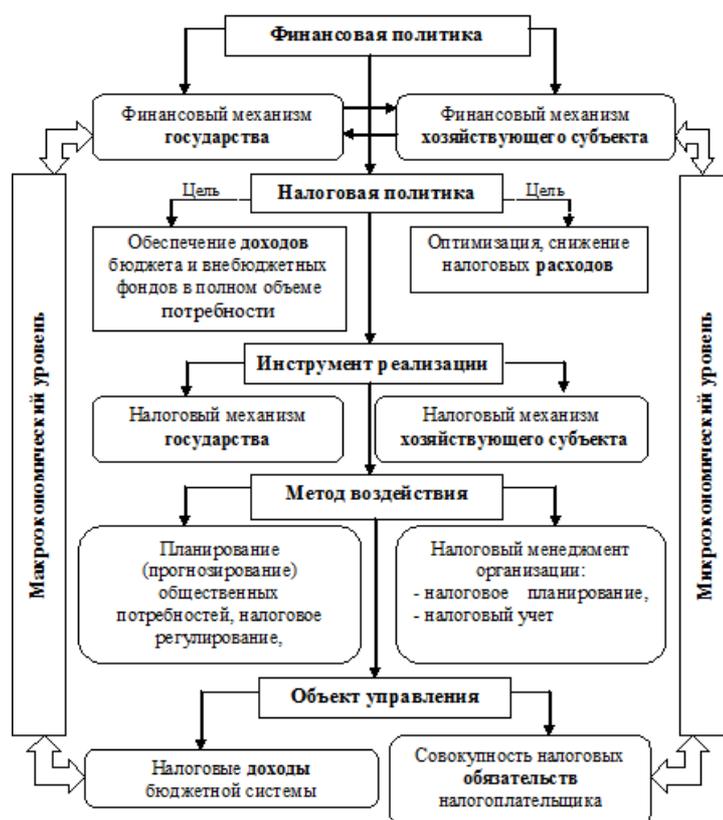


Рисунок 2 – Налоговый механизм на макро- и микроэкономическом уровнях

Налоговый механизм приводит в действие законодательно оформленную налоговую систему в соответствии с принятой правительством концепцией, стратегией и тактикой налоговой политики. Содержание налогового механизма двояко: с одной стороны, он опосредует совокупность организационно-финансовых отношений, складывающихся в процессе налогообложения в широком его понимании; с другой – это конкретная налоговая техника в процессе налогового планирования, организации исполнения налоговых бюджетов, налогового регулирования и налогового контроля.

Налоговая система государства представляет собой сложное образование, включающее в себя две органически взаимосвязанные подсистемы: подсистему налогообложения и подсистему налогового администрирования. Подсистема налогообложения представлена совокупностью законодательно установленных налогов и сборов, уплачиваемых организациями и

физическими лицами в бюджетную систему государства. Это действие налогового механизма, переход права собственности на полученный доход. Подсистема налогового администрирования охватывает совокупность органов, уполномоченных государством осуществлять контроль за соблюдением организациями и физическими лицами обязанностей в качестве налогоплательщиков.

Отметим, что в подсистеме налогообложения реализуются фискальная (распределительная) и регулирующие функции налогов, а в подсистеме налогового администрирования - контрольная функция налогов.

Составные части налогового механизма на макро- и микроэкономическом уровнях имеют определенные различия:

– субъектами реализации налогового механизма являются: на макроэкономическом уровне – государство, на микроэкономическом уровне – хозяйствующий субъект;

– объектами непосредственного управления являются: на макроэкономическом уровне – налоговые доходы бюджетной системы, на микроэкономическом – совокупность налоговых платежей и обязательств налогоплательщика; эти объекты связаны между собой и имеют опосредованное взаимовлияние;

– и самое главное, цели налоговой политики противоположны: для хозяйствующего субъекта – снижение налоговых платежей, а для государства – их увеличение.

Противоположность интересов, порождаемая налоговыми платежами, может быть урегулирована только государством через определенную налоговую политику и формирование налогового механизма распределения финансовых ресурсов. Основным методом формирования эффективного налогового механизма в политике государства является совершенствование инструментов механизма: структуры налогов в действующей налоговой системе и как инструментария – регулируемых элементов налога

(рисунок 3).

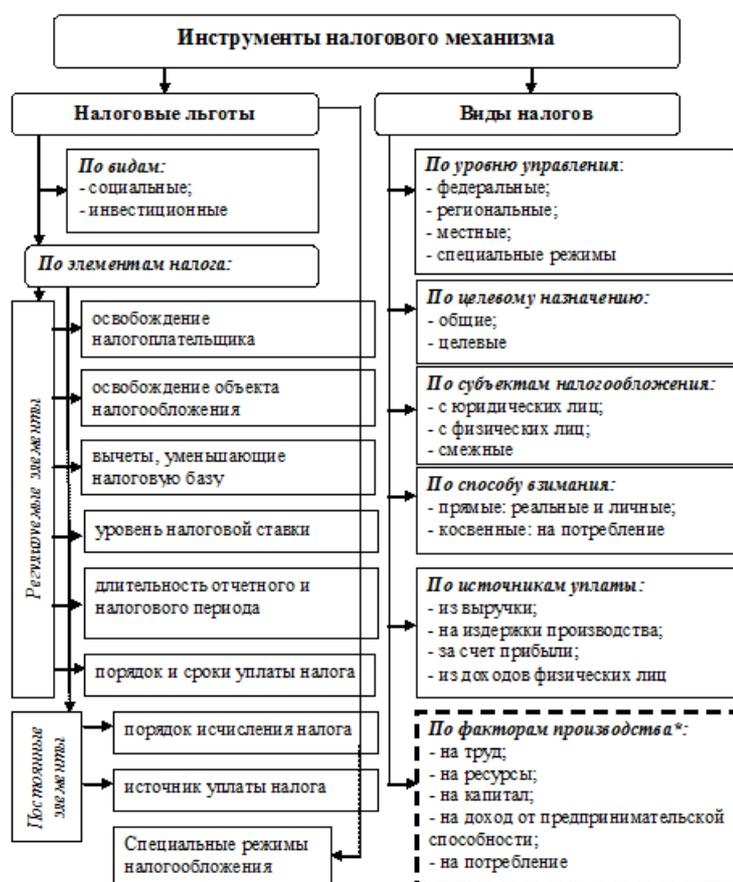


Рисунок 3 – Инструменты налогового механизма

Состав налоговых инструментов определяется композицией элементов налогов и видами налоговых платежей, их классификацией. Оба эти аспекта активно обсуждаются в экономической литературе. С правильным выбором налоговых инструментов связаны успех политики государства и обеспечение оптимального функционирования экономики.

На основе исследования инструментов налогового механизма на микроэкономическом уровне определено, что налогоплательщиками используются методы, направленные на снижение величины налоговых обязательств и недостаточно учитываются взаимосвязи с финансовым механизмом.

К таким методам относятся:

– льготные специальные налоговые режимы, учитывающие организационно-правовую форму, отдельные виды ограничений, не всегда ува-

занные с целями осуществляемой деятельности;

- перенос срока уплаты налога (отсрочка, рассрочка, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит);

- формы уменьшения суммы уплаты налога (применение пониженных налоговых ставок, уменьшение налогооблагаемых баз, налоговые вычеты) и др.

Недостатком применения этих методов (способов) является то, что результативность их применения обычно оценивается с точки зрения снижения налоговых издержек и влияния одного налога или совокупности налогов. Это ограничивает возможности использования приведенных инструментов налогового механизма для согласования целей налоговой политики государства и налогоплательщика.

Требования по уплате налогов в государственные фонды рассматриваются теорией общественного сектора как совокупность инструментов государства (в широком контексте, включая и муниципальную власть), позволяющих ему конкретизировать общее бюджетное решение о совокупном объеме доходов, обеспечивающих необходимые расходы общественного сектора. Источник поступлений в указанные фонды — доходы юридических и физических лиц. Общественный сектор включает не только организации, принадлежащие государству (и муниципалитетам) на правах собственности, но и систему доходов и расходов государственного бюджета и подчиненных государству внебюджетных фондов.

Выбор налоговых инструментов связан с определением целей налоговой политики, ориентация на которые и определяет инструментальный характер конкретных налогов как средств достижения этих целей. При теоретическом анализе в рамках классической теории общественного сектора выделяют две основные группы целей, которые можно охарактеризовать такими терминами, как «экономическая эффективность» и «социальная справедливость».

Наряду с целями общего характера могут рассматриваться и весьма частные группы целей, связанные с выполнением частных функций общественного сектора.

Регулируя рыночную экономику и выполняя все свои функции, государство прямо и опосредованно влияет на производство, обмен, распределение и потребление ВВП, на объем, структуру и темпы роста валовой добавленной стоимости по видам экономической деятельности и категориям налогоплательщиков.

Несмотря на прямое предназначение системы налогообложения (полнение доходов государственной казны), налоговый механизм должен выполнять главную роль - обеспечивать экономический рост и развитие производства. Для этого используемая структура налогов, их виды, элементы налогообложения должны быть унифицированы и подчинены главной цели - качественному экономическому развитию.

В государстве функционируют десятки тысяч предприятий, различающихся между собой не только по видам деятельности, но и по ряду других признаков, которые неизбежно будут влиять при формировании их налогооблагаемой базы и соответственно – на размер уплачиваемых налогов. Это и структура их издержек производства и обращения, связанных с получением дохода, и различная фондоемкость и наукоемкость производства, и уровень их доходности и многое другое. Учитывать все это при формировании налоговой системы необходимо, но крайне сложно, требуется методологическое определение, как источников налогов, так и согласованный порядок учета в системах бухгалтерского и налогового учета.

Список литературы:

1. Яacobсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: Учеб. для вузов / Европейская комиссия ЕС (Tacis). - М.: ГУ ВШЭ, 2000. - 367 с.
2. Финансово-кредитный энциклопедический словарь. Под общ. ред. А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 1168 с.
3. Коровкин, В.В. Основы теории налогообложения: учеб. пособие / В.В. Коровкин. – М.: Экономистъ, 2006. – 576 с.