

ПРИМЕНЕНИЕ СИСТЕМНОЙ МЕТОДОЛОГИИ В ИССЛЕДОВАНИИ РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СФЕРЫ

С.Н.Андрющенко, к. э. н.

Современная налоговая система, вне зависимости от страновых особенностей ее развития, представляет собой, с одной стороны, всеобщий способ организации взаимосвязей между субъектами экономики, их взаимовлияния. С другой стороны, система есть универсальный методологический инструмент исследования такого сложного феномена, как налоги, его трансформации в условиях реформ. Следовательно, можно утверждать, что понять системную природу налогообложения, чтобы сравнить ее с другими системами в финансовой сфере (например, с инвестиционной) – значит найти реально существующую всеобщую черту этой системы, реально существующий экономический акт, характеризующий ее специфику. Исследование системы налоговых взаимосвязей неизбежно должно основываться на формировании ее качественного определения для наиболее полного учета всех проблем, связанных с российскими реформами и сдерживающими налоговое регулирование инвестиций.

К той научной «призме», через которую осуществляется системное исследование налоговой системы, относится ее состав и структура, функции структурных элементов, их связи с внешней средой, общие для системы качества. Следовательно, налоговая система «вбирает» в себя конечное множество элементов налоговых органов, налогоплательщиков, ставок налогов, объектов налогообложения налоговых льгот и пр.), объединенных определенными взаимоотношениями, которые действуют в данный момент (статически) и динамически развиваются под влиянием внешних объективных сил. Внешние силы, в свою очередь, связаны с развитием самой российской экономики – с наличием большого теневого сектора, сохранением высоких инвестиционных рисков и пр. Из этого следует, что формирование путей регулирования налоговых взаимосвязей в российской экономике должно строиться на выявлении не только самих межэлементных связей (правовых, финансовых, социальных), но и с учетом их развития под влиянием объективных сил, идущих из внешней среды – трансформирующейся российской экономики.

Таким образом, мы можем дать следующее определение системы, применительно к налоговым взаимосвязям.

С одной стороны, система налоговых отношений отражает весь комплекс сложных взаимосвязей между различными ее элементами,

которые обуславливают деятельность системы (ее статическое состояние) и ее развитие (динамизм). Связи между налогоплательщиками – инвесторами и получателями инвестиций, продавцами и потребителями, домохозяйствами и государством выступают здесь в качестве основного объекта системной сущности налогов.

С другой стороны, налоговые взаимосвязи сами выступают объектом системных отношений в рамках системы более высокого уровня – экономики страны (то есть являются ее подсистемой). Налоговые взаимосвязи как неотъемлемый объект рыночной экономики в своем развитии проходят через стадии формирования, развития и разрешения особенных проблем. Через это они не только развиваются, обновляя свои различные качественные стороны, но и способствуют разрешению противоречий развития экономики (например, между потребностью в «отсечении» неэффективных субъектов экономики от источников ресурсов, и необходимостью преодоления негативного социального эффекта от изменений в подоходном налогообложении).

Целесообразно выделить ряд условий системного исследования налоговых взаимосвязей, к которым могут быть отнесены следующие:

1. Выявление определенной структурной взаимосвязи между элементами системы налоговых связей. Их элементы – ставки, объекты налогообложения, налоговые законы, фирмы-налогоплательщики, государство и др. – находятся между собой в тесной взаимосвязи и во взаимном влиянии, через которое и должно осуществляться налоговое регулирование. В рамках выделения структурных взаимосвязей внутри системы важно выделить ее собственные подсистемы и показать ее место в системе более высокого порядка. Так, налоговые взаимосвязи, образуя систему сложных взаимосвязей между своими элементами, являются подсистемой экономики страны – системы более высокого порядка. Это проявляется, например, в том, что на развитие налоговой системы влияют такие проблемы реформируемой российской экономики, как невысокая платежеспособность значительной части субъектов экономики, изменчивость и негласность налогового законодательства, низкая налоговая и правовая культура фирм. Также государство, являясь регулирующей подсистемой в экономике страны в целом, оказывает значительное воздействие на налоговые взаимосвязи, через формирование условий их развития, а также через участие в них на правах субъекта (например, при взыскании задолженностей по налогам).

2. Учет противоречивости любой сложной системы. Иными словами, системы порождаются противоречиями и являются средством для их разрешения. Противоречия, реализующиеся в определенной про-

блемной ситуации в развитии налоговых взаимосвязей, выступают в роли силы, формирующей систему, задающей основу ее организации и деятельности, направляющей ее развитие. Если развитие налоговой системы связано с ее противоречивостью, а повседневная деятельность субъектов реформируемой экономики имеет под собой проблемную основу, то именно системность исследования содействует разрешению налоговых проблем.

3. Развитие системы налоговых взаимосвязей содержит в себе определенный механизм, который может быть раскрыт не только с позиции описания количественного и качественного состояния его составляющих, но и схематизирован, с выделением принципов его действия, взаимообуславливания его отдельных элементов. Так, положительное влияние на экономическую эффективность в рамках отрасли или экономики в целом, ускорение инновационности развития экономики за счет налогового регулирования несет в себе противоположность – сокращение числа субъектов рынка и уменьшение предложения, вероятное сокращение рабочих мест.

Таким образом, на основании приведенных условий системного исследования налоговых отношений можно выделить основные факторы, которые определяют их эффективное развитие:

- Ресурсное, в том числе информационное обеспечение развития налоговых взаимосвязей, главным образом, формирование каналов движения финансовой информации между фискальными органами, налогоплательщиками, органами государственной статистики. Совершенствование информационного обеспечения позволит организовать более эффективное функционирование данных элементов налоговой системы, упорядочить их деятельность, то есть обеспечить предпосылки их качественного развития (в динамике) и достичь определенных результатов в их сегодняшней (статичной) деятельности налоговых органов.

- Комплексность воздействия на налоговые взаимосвязи со стороны государства. Это означает, прежде всего, то, что налоговое регулирование различных процессов в экономике, в том числе инвестиционных, со стороны государства не должно подрывать инвестиционные ресурсы фирм, ни ослаблять инновационную деятельность, конкурентоспособность отечественных товаров.

- Всестороннее исполнение регулирующего воздействия на налоговые взаимосвязи, с учетом интересов всех их субъектов – не только государства (с позиции наполнения бюджета), но и частного сектора экономики (с позиции развития бизнеса), а также всего общества в целом (в плане создания новых рабочих мест, повышения доходов в

процессе роста деловой активности, а также отхода экономики России от сырьевой трубы, развития инновационных перерабатывающих производств).

Интенсивность реализации данных факторов определяет характер и эффективность развития налоговых отношений в российской экономике. В то же время, при определении основных путей и факторов налогового воздействия на инвестиции необходимо принять во внимание высокий уровень неопределенности, свойственный реформируемой российской экономике.

В рыночной экономике взаимосвязи между фирмами – производителями товаров и услуг, поставщиками ресурсов, конкурентами, покупателями, а также с государством связаны со значительной неопределенностью. Неопределенность как неотъемлемое свойство развивающейся (динамичной) системы означает возможность получения различных результатов при сходном воздействии на нее. Применительно к налоговым отношениям, такое воздействие может быть связано с непредсказуемой налоговой базой, налоговыми поступлениями в средне- и долгосрочной перспективе, а также с регулирующим воздействием государства на финансово-хозяйственную практику посредством налогов.

Неопределенными являются ожидания субъектов российской экономики относительно будущих налоговых ставок и видов налогов, видов и порядка применения налоговых льгот, а также самого характера налоговой политики государства. В таких условиях частным и корпоративным инвесторам приходится принимать решения до получения всей необходимой информации о будущем налогообложении их имущества и денежных потоков, создаваемых ими. Такие решения основываются на ожиданиях будущего значения доходов, ставок и видов налогов, а также других переменных, которые не всегда могут быть верны. Несовпадение фактического состояния будущего значения основных показателей налогообложения и прогнозов, таким образом, может повлечь за собой снижение рентабельности и убыточность, неплатежеспособность и, в конечном итоге, отрицательно повлиять на инвестиции. Субъекты рынка, располагая несовершенной и неполной информацией, по-разному формируют свои ожидания.

Соответственно в условиях высокой налоговой неопределенности, которая накладывается на неопределенность доходов, цен, связей с контрагентами и пр., многие российские фирмы не стремятся к увеличению объемов инвестиций в долгосрочное развитие, а ставят задачу выжить сегодня. При этом не формируются условия, упрочняющие конкурентные позиции фирм на рынке (инвестирование в новую тех-

нику и технологии, в закупки более качественного сырья, в наем более квалифицированных работников).

Необходимо выделить системные параметры развития налоговых взаимосвязей, которые целесообразно разделить на две группы.

К первой группе относятся свойства налоговой системы, характеризующие ее сложность. Это подразумевает тот факт, что внутри налоговой системы имеют место различные взаимодействия экономического, законодательно-правового, организационного, этического характера, равно как и сама налоговая система взаимодействует с ее внешней средой - национальной экономикой. Поэтому к параметрам такого взаимодействия можно отнести следующие:

– Направленность воздействия на систему налоговых взаимосвязей. С одной стороны, государство формирует систему налоговых взаимосвязей, задавая ей определенные рамки функционирования, исходя из необходимости наполнения бюджета. С другой стороны, в своем функционировании налоговая система сталкивается с определенным воздействием со стороны субъектов экономики – налогоплательщиков. Это воздействие проявляется, главным образом, через увеличение или сокращение налоговой базы и, соответственно, налоговых поступлений. При этом различные элементы налоговой системы по-разному реагируют на такое воздействие, в зависимости от их функциональных свойств. Например, в условиях российских реформ сырьевые олигархические структуры активизируют деятельность по сокращению налогового бремени, используя лоббистские возможности. В результате налоговое бремя в значительной степени переносится на отрасли обрабатывающей сферы, что, в конечном итоге, снижает конкурентоспособность их продукции и инвестиционную привлекательность предприятий.

Соответственно это ведет к тому, что одни и те же функциональные свойства элементов системы выступают одновременно и движущими силами, и тормозом в ее развитии, то есть качественно отделяются друг от друга в своем функционировании. Примером тому может служить реализация фискальной направленности развития российской налоговой системы в виде усиления переноса тяжести налогового бремени в «расколотой» на сырьевые и несырьевые отрасли российской экономике.

– Многомерность системы налоговых взаимосвязей, не только в своей совокупности, но и по каждому из своих базовых параметров. Это проявляется в разных аспектах взаимодействий налоговых органов и фирм друг с другом, а также между фирмами – налогоплательщиками (которые выступают продавцами и покупателями, инвесторами и по-

лучателями инвестиций, работодателями и т.п.). К числу таких аспектов можно отнести нижеследующие.

Во-первых, отношения по поводу налогообложения имеют, в конечном итоге, опосредующие звенья. Они могут скрадывать, затушевывать проблемы развития налогового регулирования инвестиций. Например, налоговая нагрузка на перерабатывающие и сырьевые отрасли в российской экономике в достаточной степени сближена. В связи с этим снижение ставок основных налогов не смогло создать должные налоговые стимулы для перетока инвестиционных ресурсов из сырьевого в перерабатывающий сектор, поскольку налогообложение добычи сырья нуждается в более глубоком реформировании.

Во-вторых, различные проблемы, сопровождающие функционирование системы налоговых взаимосвязей, имеют свои формы проявления. Например, высокие налоговые ставки вызывают рост теневого сектора экономики, а неразвитая система налоговых льгот – затруднения в инвестировании в отраслях конечной степени переработки (радиоэлектронике, фармацевтике, машиностроении, производстве программного обеспечения и т.п.). Необходима группировка проблем в развитии налоговых отношений. Следует выделять налоговые проблемы, актуальные на уровне одной фирмы – налогоплательщика (к примеру, отрицательное влияние высоких налоговых ставок на накопление инвестиционных ресурсов); на уровне межфирменного взаимодействия (такие как многократное обложение прибыли, фонда оплаты труда при «многопередельном» производстве товаров высокой степени переработки, что завышает их цену и снижает конкурентоспособность); на уровне регулирования налоговых взаимосвязей со стороны государства (например, замедление осознания необходимости ослабления фискального доминирования государства в экономике и переход к использованию налогов для стимулирования, а не дестимулирования инвестиций). При этом проблемы нижнего уровня, «преломляясь», воздействуют на более высокий уровень налоговых взаимосвязей, влияя на решение их вопросов. Примером может служить практически полное отсутствие эффективных обратных связей между фирмами-налогоплательщиками, экономистами, исследующими проблемы налоговой системы и инвестиций, и российским государством (как правительством, так и законодателями), формирующим налоговую политику.

В-третьих, не подлежит сомнению, что развитие такой сложной системы, которую представляют собой налоговые взаимосвязи в российской экономике, обусловлено решением не одной, а целого комплекса проблем, их многомерным взаимодействием.

Ко второй группе системных параметров налоговых взаимосвязей следует отнести их конструкцию. Под ней мы понимаем определенный набор взаимодействующих элементов, порядок их взаимодействия и динамику развития, а также функции субъектов налоговых отношений, реализуемых во внешней среде. Такие параметры можно назвать системообразующими, отвечающими за целостность системных взаимосвязей, полноту реализации функций системы.

Анализ динамических параметров системы налоговых взаимосвязей, определяющих их «конструкцию» – определенный набор качеств, характеристик, условий взаимодействия элементов внутри нее, и ее самой с внешней средой, позволяет выделить следующие группы данных параметров:

– Закономерности формирования конструкции налоговых взаимосвязей (как более сложного, иерархически более высокого описания их структуры). Взаимосвязи по поводу налогообложения будут уместно отнести к т.н. «жестким» системам. В «жестких» системах их общие функции (для всей системы как единого целого) заданы особенностями функционирования всех ее элементов, без каких-либо существенных отклонений. При этом налоговые взаимосвязи как жесткая система вполне могут иметь ряд новых свойств, которые отсутствуют у ее отдельных элементов. Например, сам по себе налог на добавленную стоимость не предназначен для регулирования межотраслевого перераспределения инвестиций. Однако в совокупности с такими его свойствами, как порядок исчисления, льготы по данному налогу, посредством НДС вполне возможно регулировать приток капитала в отрасли высокой степени переработки. То есть в системе налоговых связей отдельные элементы приобретают новые функции, а вся система в целом – новые свойства.

Жесткая зависимость целого – совокупности налоговых взаимосвязей – от функционирования ее отдельных элементов и взаимоотношений между ними. Это снижает устойчивость системы к внешнему воздействию, так как если это воздействие не отвечает условиям функционирования ее элементов и взаимосвязям между ними, то налоговые проблемы реформ могут многократно усилиться. К примеру, тот факт, что многие действия государства в налоговой сфере происходят без учета реального состояния и перспектив развития бизнеса в различных отраслях (вводятся новые налоги, которые затем отменяются; изменяются налоговые ставки, объекты налогообложения), продиктованные только потребностью в наполнении бюджета, выводит налогообложение на место одного из самых «опасных» инвестиционных рисков. В результате инвестирование в российской экономике не по-

лучает должного развития, и налоговая база сокращается в перспективе. Это только ужесточает связь проблем налоговой системы и инвестирования. Однако «жесткий» тип связей между субъектами налоговых отношений не является абсолютно реальным качественным состоянием ее структуры. Не секрет, что в условиях реформ фирмы способны адаптироваться к изменчивым условиям налогообложения и высокому уровню налоговых ставок, путем создания фирм – «клонов», деятельности через подставных субъектов рынка, путем заключения фиктивных или заведомо искаженных контрактов, осуществляя частично нерегистрируемую деятельность. Это лишний раз доказывает тот факт, что взаимосвязи между элементами налоговой системы имеют ярко выраженные морфические свойства, то есть способность модифицироваться. В свою очередь, такую изменчивость кажущихся жесткими налоговых взаимосвязей необходимо принимать во внимание при поиске путей их совершенствования.

– Сочетание качественной жесткости системы налоговых взаимосвязей и их внешней гибкости, изменчивости образующих их взаимосвязей. При невнимании со стороны государства к условиям внешней среды, в которой происходит развитие налоговой системы, этот процесс может принять форму использования налоговых претензий для захвата контроля над рентабельным бизнесом. Низкий уровень налоговой культуры российского бизнеса в условиях ужесточения налоговой дисциплины приводит к отрицательным последствиям в инвестиционной сфере (например, к укоренению практики теневого, полулегального и нерегистрируемого бизнеса не только на уровне предпринимательской деятельности, но и в сознании сегодняшних и будущих предпринимателей; к укреплению практики планирования всех бюджетов с учетом недобора налогов).

Таким образом, на основании выделенных принципов, условий и параметров системного исследования налоговых взаимосвязей необходимо раскрыть их интегральные качества. Под ними мы понимаем такие качества, которые проявляются при системном функционировании всех элементов налоговой сферы.

Общесистемные качества характерны не только для налоговой, но и для других сложных систем в экономике – инвестиционной, банковской, государственного управления, товарного производства и пр. Следовательно, к общесистемным качествам налоговых отношений, реализуемых в рыночной экономике, можно отнести те, которые обусловлены их системной природой. Именно общесистемные качества создают необходимые предпосылки существования и задают характер формирования и развития специфических качеств системы. К таким

качествам налоговых связей можно отнести взаимосвязанность их различных элементов (со стороны объектов и предмета налогообложения – видов и ставок налогов, налоговой базы, налоговых льгот; со стороны субъектов – государства и фирм бизнеса, инвесторов и получателей инвестиций, производителей, продавцов и покупателей различных благ, населения) между собой, взаимообусловленность и взаимовлияние, упорядоченность причинно-следственных связей их взаимного развития и пр.

Специфические качества комплекса налоговых взаимосвязей характеризуют специфику и особенности их реализации в развитой рыночной и переходной экономике, степень регулируемости экономики посредством налогов и пр. К специфическим системным качествам налоговых отношений относятся такие, как его свойство выступать механизмом регулирования многих процессов в рыночной экономике, воздействовать на рынок ресурсов и готового продукта, рабочей силы, на финансовый рынок, на социальные процессы, стимулировать инвестиции и инновации и пр.

Совокупность интегральных качеств налоговых отношений значительна. Качества, которые свойственны системе, отражают как общие для нее свойства, так и специфические особенности, обусловленные содержанием, структурой, характером взаимодействия элементов. К таким интегральным качествам системы налоговых взаимосвязей следует отнести ее организованность, целостность и сложность, активность и устойчивость, неоднородность и неравномерность функционирования.

Организованность налоговой системы выступает интегральным качеством, обеспечивающим ее поступательное развитие. Это означает, что организованность можно представить, с одной стороны, как свойство налогов гарантированно обеспечивать наполнение бюджета, в долго- и краткосрочной перспективе. С другой стороны, организованность есть эффективность взаимосвязей между фирмами-налогоплательщиками, государством с целью минимизации отрицательного воздействия изъятия части средств посредством налогов на инвестиции, на инновации, на конкурентоспособность. Иными словами, если налоговые отношения упорядочены, построены на учете обоюдных интересов государства, фирм – налогоплательщиков, инвесторов, получателей инвестиций, владельцев частных сбережений, то можно говорить об эффективности системных связей и об организованности налоговой системы.

Целостность сложной системы означает ее способность к сохранению своей качественной специфики в условиях изменяющейся среды

и является сложным, многомерным качеством, во многом определяемым интегрированностью. Интегрированность как ведущий компонент целостности налоговой системы означает функциональную ориентированность ее элементов на разрешение проблемных ситуаций, препятствующих эффективной реализации регулирующей, стимулирующей, перераспределительной функции налогов в процессе налогового регулирования инвестиций, инноваций, сокращения неравенства в доходах между различными группами населения. Именно интегрированность мероприятий по налоговой поддержке инвестиций способна привести, в конечном итоге, к улучшению инвестиционного климата, в том числе для зарубежных инвесторов, к обеспечению притока в страну капитала стратегических инвесторов, а не только финансовых спекулянтов.

Активность как сущностный компонент целостности налоговой сферы означает ее способность к развитию качеств ее отдельных элементов, обретению взаимосвязями между ними новых характеристик, появлению новых функций. Так, непринятие во внимание государством на начальном этапе реформ активного разрастания теневого сектора потребовало в дальнейшем ужесточения действий по отношению к фирмам – злостным неплательщикам налогов, что было неоднозначно оценено как в российской, так и в мировой бизнес среде. Соответственно для улучшения инвестиционного климата сегодня необходимы не менее активные действия государства по формированию налогового-привлекательного имиджа российской экономики.

Устойчивость как компонент целостности налоговых взаимосвязей означает ее способность противостоять внешним воздействиям, способным «выбить» из нее отдельные элементы или изменить взаимосвязи между ними таким образом, что вся система обретет новые функции. Мы отмечаем, что налоговая сфера обладает динамической устойчивостью, которая позволяет ей сохранять основу своей «конструкции» – доходной части бюджета. Поэтому сохранение регулирующей функции налогов в реформируемой российской экономике, которой обладают налоговые взаимосвязи, также можно отнести к форме проявления их устойчивости.

Таким образом, система налоговых взаимосвязей должна рассматриваться с двух сторон – с одной стороны, как комплекс сложных взаимосвязей между налогоплательщиками - инвесторами и получателями инвестиций, продавцами и потребителями, домохозяйствами и государством; и с другой стороны – как объект экономических отношений в рамках системы национальной экономики (на правах ее подсистемы). Качественные и количественные параметры, харак-

теризующие налоговую систему в целом, отличны от простой совокупности показателей ее элементов в отдельности. Это означает, что путем установления определенного сочетания ставок и видов налогов, объектов и порядка налогообложения, налогового кредита и льгот можно добиться от налоговой сферы реализации ее системных функций, которые не свойственны отдельным налогам. К примеру, несмотря на то, что самому по себе налогу на прибыль не свойственно служить регулятором инвестирования (поскольку он предназначен для наполнения бюджета), в совокупности с другими налогами, с нормами амортизации и пр. государство может использовать налогообложение прибыли для активизации инвестирования. Соответственно системные параметры налоговых взаимосвязей включают себя свойства, характеризующие сложность налоговой сферы (направленность воздействия на нее, многомерность ее связей), а также свойства, характеризующие ее конструкцию (набор элементов, их функции и порядок взаимодействия, динамика развития внутрисистемных связей). Учет данных параметров в условиях российских реформ необходим для формирования системы налогообложения, адекватной сегодняшним императивам рыночных реформ, отражающим необходимость в массовом притоке инвестиций, в повышении эффективности их использования, в их перенаправлении в отрасли глубокой переработки сырья и высоких технологий.

НЕОБХОДИМОСТЬ РАЗРЕШЕНИЯ НАЛОГОВЫХ КОН- ФЛИКТОВ НА ДОСУДЕБНОМ УРОВНЕ

Я.В. Андрющенко

С точки зрения Правительства РФ, в период реформ налоговых поступлений всегда не хватало для удовлетворения самых насущных государственных потребностей¹. Поэтому в первое десятилетие реформ правящая элита постоянно повышала налоговое давление на субъектов российской экономики за счет расширения перечня налогов и увеличения их ставок. Положение бюджета усугублялось неупорядоченностью распределения налогов по звеньям бюджетной системы. Из этого у субъектов российской экономики складывалось убеждение, всячески поощряемое публикациями, что основные расходные статьи государства – это производство оружия, субсидии колхознику, оплата привилегий депутатам Думы.

¹ См.: Интервью с А.Кудриным // Итоги. – № 4 (4.02.2003).