

**ПРИМЕНЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННО-
КОММУНИКАЦИОННЫХ
ТЕХНОЛОГИЙ В НАЛОГОВОЙ
СЛУЖБЕ РЕСПУБЛИКИ
УЗБЕКИСТАН**

ТАШКЕНТ

Қармағ

АБДУЛЛАЕВ А.М., ДЖУМАНИЯЗОВ Ш.Р., ЗОХИДОВ Г.Э.

**ПРИМЕНЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННО-
КОММУНИКАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ
В НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЕ РЕСПУБЛИКИ
УЗБЕКИСТАН**

П-18

TDIU
kutub:
h/v <u>938660</u>

сб

ТАШКЕНТ – 2013

ЗЗЕ.2

76П2 15.7

А 139

УДК: 811.161.1 (075)

КБК 81.2.Рус-5

А-95

- А-95 Абдуллаев А.М., Джуманиязов Ш.Р., Зоҳидов Г.Э. **Применение информационно-коммуникационных технологий в налоговой службе Республики Узбекистан.** –Т.: «Fan va texnologiya», 2013, 308 бет.

ISBN 978-9943-10-989-6

В монографии рассматриваются теоретические основы налогообложения, дается общая характеристика налоговой системы Республики Узбекистан, показан процесс формирования налоговой политики государства, организационно-технологическая модель, принципы построения единой технологии, показатели результативности проводимых мероприятий по совершенствованию налогового администрирования.

Большое внимание уделено применению информационно-коммуникационных технологий в налоговой службе республики.

Данная монография предназначена для специалистов налоговых служб, руководителей Государственных органов, преподавателей, магистрантов и студентов соответствующих специалистов. Рекомендовано ученым советом ТГЭУ.

УДК: 811.161.1 (075)

КБК 81.2.Рус-5

Рецензенты:

Салимов Б.Т. – доктор экономических наук, профессор ТГЭУ;

Шермухаммедов А.Т. – доктор физико-математических наук, профессор ГУ им. Плеханова;

Алимардонов М. – проф., зав.каф. ТГЭУ.

ISBN 978-9943-10-989-6

© Изд-во «Fan va texnologiya», 2013.

ВВЕДЕНИЕ

Налоги и сборы являются сердцевиной существования любого государства. В рыночной экономике налоги – один из важнейших рычагов государственного влияния на экономические процессы, они служат теми «кровеносными артериями», по которым происходит финансовое накопление бюджетов различных уровней для реализации жизнеобеспечивающих функций государства.

В налоговой сфере соответственно изменения, адаптирующие фискальную политику к изменениям экономической ситуации в стране. Общий вектор изменений направлен на снижение налогового бремени и изъятие природной ренты. Результаты адаптации для доходной части бюджета не назовешь однозначными, так, например, снижение ставки подоходного налога привело к обеспечению 45% прироста по этому виду налога, с другой стороны, снижение ставки налога на прибыль привело к снижению уровня этого налога в 2011 году более чем на 24% по сравнению с 2010 годом.

Необходимо признать, что налоговая реформа – это бесконечный процесс, а не единовременное событие. Наша страна – это страна с переходной экономикой, структура которой постоянно меняется. Налоговые законы, принимаемые сегодня, уже через несколько лет устареют. Каждый шаг в рамках налоговой реформы должен тщательно планироваться. В 2006 г. одним из основных приоритетов остается налогово-бюджетная реформа.

Правительство Республики Узбекистан принимает меры по реализации долгосрочных реформ, направленных на обеспечение стабильного экономического роста.

Мировой опыт в области налогообложения, переход постиндустриальной стадии развития общества, когда наибольшей ценностью становятся информация и услуги, уровень и темпы развития информационно-коммуникационных технологий создают возможности для построения эффективного механизма налогового администрирования. Построение такого механизма невозможно без типизации, унификации и стандартизации процессов налогового администрирования на базе современных информационных техно-

логий. Рассмотрение вопросов построения собственного механизма налогового администрирования в настоящее время, когда в механизме все шире используются цифровые технологии и глобальные телекоммуникации, представляются для Республики своевременными.

Одним из направлений модернизации налогового администрирования являются совершенствование работы с налогоплательщиками, расширение сферы предоставляемых им информационных услуг.

В данной монографии, опираясь на теоретические положения, теорию сложных систем и теорию алгоритмов, механизм налогового администрирования будем трактовать как комплекс взаимосвязанных моделей, обеспечивающих «исполнение» функций, вытекающих из положений налоговой политики.

ГЛАВА I. МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ

§1.1. Теоретические основы налогообложения

В США и странах Западной Европы в рамках развития классической экономической теории выделились два основных направления взглядов на роль налогов в экономике – кейнсианское и неоклассическое. Несмотря на единое представление о сущности налогов, различие этих концепций заключается в неодинаковом подходе к методам государственного регулирования.

Кейнсианская теория в целом основывается на признании важной роли государства, исходя из неустойчивости экономического равновесия и необходимости прямого вмешательства государства в экономические процессы. Сторонники данной теории считают, что налоги призваны играть регулирующую функцию в экономике, и с их помощью следует изымать излишние денежные сбережения – посредством применения прогрессивного налогообложения. Налоги в этом случае действуют в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости» во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем налоговые доходы, а при кризисе – налог уменьшается быстрее, чем падают доходы. Тем самым достигается относительная стабильность в экономическом развитии.

Неоклассическая теория исходит из необходимости и достаточности свободной конкуренции, внешнее же воздействие со стороны государства нужно лишь для устранения помех или преград действия ее законов. Один из авторов этой теории Дж.Мид отводил Государству лишь косвенную роль в регулировании экономических процессов, считая его дестабилизирующим фактором и угрозой для интересов развития экономики. Отдавая приоритет средствам и инструментам кредитно-денежной политики центрального банка, его последователи считали, что таким образом будет создан эффективный механизм перераспределения дохода, обеспечивающий полную занятость и устойчивый рост национального богатства.

В неоклассической теории, в свою очередь, широкое развитие получили два направления: теория предложения и теория монетаризма. Сторонники этих взглядов, вслед за А. Смитом, исходили из самой простой идеи - что от снижения налогового бремени государство выиграет больше, нежели от наложения непосильных податей, снижение налоговых ставок приведет к ускоренному возрастанию доходов налогоплательщиков, что соответственно обеспечит и рост налоговых поступлений. С начала 1980-х гг. в США М. Уэйденаум, А. Берне, Г. Стайн, А. Лаффер призывали к радикальному снижению налоговых ставок и установлению предельных налоговых ставок на оптимально низком уровне. В своих работах они подчеркивали, что повышение налоговых ставок лишь до определенных пределов дает рост налоговых поступлений, затем же этот рост замедляется и далее можно ожидать только снижения доходов казны. Рост налоговых ставок подрывает предпринимательскую активность, сокращаются стимулы к расширению производства, часть налогоплательщиков стремится перейти в «теневой» сектор экономики. Снижение налоговых ставок, наоборот, стимулирует развитие экономики. Это приводит к тому, что рост «доходов бюджета происходит на здоровой экономической основе - за счет расширения налоговой базы, а не за счет увеличения налоговой ставки и налогового бремени.

Монетаристы во главе с американским экономистом профессором Чикагского университета М. Фридманом, более того, предлагают ограничить роль государства только той деятельностью, которую кроме него никто не может осуществлять: регулированием денежного оборота и количества денег в обращении. Сочетание низких налогов с регулированием денежной массы, по мнению монетаристов, позволяет обеспечить стабильность функционирования рыночного механизма экономики в целом.

Таким образом, основная идея неоклассических теорий заключается в поисках методов снижения инфляции и предоставлении большого количества налоговых льгот корпорациям и той части населения, которая формирует потребительский спрос на рынке.

Неокейнсианцы проблемам налогов уделяют заметно больше внимания. В частности, английские экономисты И. Фишер и Н. Калдор выдвинули идею всеобщего налога на расходы, с помощью которого они предполагают создать стимулы для поощрения сбережений и ограничить инфляцию. Этот налог должен применяться по

прогрессивным ставкам с применением льгот и скидок для отдельных видов товаров (например, для предметов потребления широких слоев населения).

Рассмотрим теперь основные особенности этих теорий.

Теории покупки услуг государства ориентируют на возмездный характер налоговых отношений, при которых граждане, уплачивая налог, как бы покупают у государства его услуги по охране, поддержанию порядка и др.

Согласно теории договорного происхождения налогов всякий налог - это предмет и результат «общественного договора», по которому подданные уплачивают налоги при условии, что государство берет на себя обязанность выполнения некоторых общественно необходимых функций. Эта теория впервые возникла во Франции благодаря работам С.Вобана (1707) и Ж.Монтескье (1748), которые рассматривали налог как плату, вносимую каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности, за защиту государства и иные услуги. По словам Вольтера, уплачивать налог - значит отдавать часть своего имущества, чтобы сохранить остальное. Никто не может отказаться от налогов, которые являются платой граждан за получаемые выгоды. Обе эти теории соответствуют начальному этапу развития современного государства и его институтов.

Следующая теория, теория наслаждения, определяет налоги как цену, которую должны уплачивать граждане за получаемое «удовольствие» от пользования такими общественными благами, предоставляемыми государством, как общественный порядок, справедливое правосудие, право обладания и пользования своей собственностью. Название этой теории дал швейцарский и французский экономист Ж.Сисмонди в своем труде «Новые начала политэкономии» (1819), в котором он писал, что если «доходы, получаемые гражданами, распределяются между всеми классами нации, то ни один из видов дохода не должен ускользать от обложения. Граждане должны смотреть на налоги как на вознаграждение за оказываемую правительством защиту их личности и собственности. Налоги, уплачиваемые гражданами, должны по справедливости соответствовать тем выгодам, которые общество им доставляет, и тем расходам, которые оно делает ради них. При помощи налогов покрываются ежегодные расходы государства, и каждый плательщик налогов участвует, таким образом, в общих хозяйственных

системах и в обеспечении функционирования необходимых государственных институтов.

Переход к следующей стадии - к государству в функции регулятора экономики - отразился прежде всего в работах Дж. Кейнса. Центральная идея его концепции экономического развития (получившей название «кейнсианской теории») заключается в том, что налоги должны использоваться государством в качестве главного рычага регулирования экономики. При этом формирование чрезмерно высоких сбережений препятствует экономическому росту, поэтому определенную часть этих сбережений следует изымать с помощью налогов. Идея «совместных», «коллективных» потребностей и налога в качестве источника их удовлетворения была в дальнейшем развита последователями Дж. Кейнса - учеными кейнсианской и некейнсианской школы (правда, с заменой «коллективных потребностей» на «общественные потребности»). На основе этой концепции Р. Мазрейном подготовлен фундаментальный труд под названием «Теория государственных финансов» (1959), заслуживший широкое признание во всем мире.

Появлению в послевоенный период концепции «социального государства» соответствует монетаристская теория налогов, авторы которой регулируемую роль налогов сводят к их воздействию на изменение параметров денежного обращения. В соответствии с основными положениями этой теории налоги - наряду с иными рычагами регулирования, которыми располагает современное государство - воздействуют непосредственно на количество денег в обращении, (а не через регулирование платежеспособного спроса, как это признается в кейнсианской теории) и тем самым могут использоваться государством для стимулирования или, наоборот, «охлаждения» экономической активности рыночных агентов.

Последней (хронологически) появилась теория экономики предложения, согласно которой налогам возвращается их ведущая роль в регулировании платежеспособного спроса и инвестиционных предпочтений налогоплательщиков. При этом разработчики этой концепции признают возросшую роль современного государства в регулировании производственных и финансовых процессов и предлагают окончательно отказаться от представления о государстве как «ночном стороже» при свободном столкновении рыночных сил.

Ж. Сисмонди обосновывал роль налога также в качестве некоего стабилизатора государственной системы, способного обеспечить общественный порядок, гарантию неприкосновенности личности и собственности. В то же время налог - это и плата государству за обеспечение стабильного функционирования национального рынка.

Теория страховой премии налога рассматривается как платеж, уплачиваемый на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщик, как коммерсант, в зависимости от доходов, страхует свою собственность от войны, стихийного бедствия, пожара и т.д.

Сторонники классической теории предлагают рассматривать налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты по содержанию правительства. При этом исключается какая-либо другая роль налогов (например, регулирование экономики); не рассматриваются в качестве налогов пошлины и сборы, взимаемые государством и его органами... При этом налоги все же признаются необходимыми для функционирования национального рынка - известный итальянский ученый Ф. Нитти писал, в частности: «Имеются неделимые общественные услуги, как, например, внутреннее спокойствие и внешняя безопасность, правосудие, общественная гигиена, охрана территории. Так как, в этом случае, неприемлемы пошлины, т.е. вознаграждение за специальные делимые услуги, то необходимо, чтобы общие расходы покрывались налогами».

Ф. Нитти ввел понятие «коллективные потребности», платой за удовлетворение которых являются налоги: «Налог есть та часть богатства, которую граждане дают государству и местным органам ради удовлетворения коллективных потребностей»¹

Впервые принципы налогообложения сформулированы в трудах основоположников классической политэкономии Д. Рихардо и А. Смита как требования «определенности», «эффективности», «справедливости».

До Д. Рихардо и А. Смита ученые-экономисты концентрировали свое внимание в основном на критике существующей системы налогообложения. Так, О. Мирабо остро критиковал систему отку-

¹ Нитти Ф. Основы начала финансовой науки - М., 1904, С.241

лов, Ф. Кенз обращал внимание на чрезмерные издержки при взимании налогов и т.д.

В этой критике они выходили и до выдвижения некоторых требований, которым, по их мнению, должна удовлетворять справедливая и эффективная налоговая система. Для О. Мирабо – это соразмерность налогов с получаемыми доходами, ограничение сопутствующих налогам издержек их взимания и необходимость получения согласия подданных на введение новых налогов. Ф. Кенз и другие физнократы впервые выдвинули также требование о переходе от налогообложения валовых доходов к обложению на основе чистого дохода. Аналогичные мысли высказывали немецкий экономист Ф. Юстк, итальянский ученый П. Верри и др.

Однако, в классической своей форме, как принципы налогообложения, эти требования впервые сформулировал А. Смит в своем знаменитом труде «О богатстве народов». Четыре принципа А. Смита, получившие известность как «максимы (основы) налогообложения», состояли в следующем:

1) соразность размеров обложения с размерами получаемых доходов («все подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам, участвовать в содержании правительства, т.е. соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»);

2) всякий налог должен быть определен в отношении своего размера, а также времени и способа его уплаты («налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определено для плательщика... Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью, даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью»);

3) всякий налог должен взиматься наиболее удобным для налогоплательщика способом и в наиболее удобное для него время («каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его»);

4) всякий налог должен быть устроен так, чтобы приносить налогоплательщикам наименьшие дополнительные затраты в связи с его взиманием («каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа

возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать и даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью.

Требование «определенности налога», вошедшее в знаменитые «принципы налогообложения» А. Смита (практически все известные в идеях и до него, но впервые сформулированные последним с исключительной ясностью и четкостью), представляло собой реакцию на тот произвол и беззаконие, которые до сего времени царили в отношениях государей со своими подданными - применение «раскладочных налогов», откупа, расчет налога в полновесной монете, (которой нельзя было найти в свободном обороте), взимание вместо доли с дохода доли с имущества, повторное взимание налога, взимание авансом за будущие периоды и т.д.

«Определенность» в понимании А. Смита означала, что о введении любого налога властью должно быть заранее и гласно объявлено в отношении: а) лиц, которые должны платить этот налог; б) лица или учреждения, которому или в которое этот налог должен быть внесен; в) срок, в течение которого или до которого этот налог должен быть оплачен; г) твердой денежной суммы или твердой ставки в доле дохода (имущества) лица, которую тот должен заплатить в качестве этого налога.

В современных условиях «определенность» налога должна дополняться еще условиями запрета на введение налога «задним числом» (в отношении уже истекших налоговых периодов) и на требование уплаты налога в иной материальной форме или в иных денежных знаках, кроме национальной денежной единицы. В распространенной форме это требование может быть обращено против популярной и в прошлом, и сейчас практики властей, излекать доходы с помощью избыточной денежной эмиссии - при существующей прогрессии в налоговых ставках, граждане непроизвольно подпадают под более высокие налоговые ставки при получении прежних или даже еще уменьшающихся по покупательной способности доходов.

«Эффективность» означает минимизацию для налогоплательщика всех дополнительных затрат времени, труда и денег в связи с выполнением им обязанности уплаты налога. В трактовке А. Смита это его третий и четвертый принципы (удобство времени и места уплаты налога и минимум добавочных расходов для налогопла-

тельщика). Требование «эффективности» выдвинуто А. Смитом в связи с тем, что власти в те времена нередко злоупотребляли введенным особым условием и ограничением при уплате налогов, которые тяжело отражались на благосостоянии налогоплательщиков (требования уплаты налога в неудобное время и в неудобном месте, неоправданно частое взимание налога, условия внесения налога только через посредников, откупщиков, требования содержать последних за счет самих налогоплательщиков и т.д.).

Сейчас требование «эффективности» трактуется значительно шире. Во-первых, оно должно принимать во внимание затраты налогоплательщиков на выполнение таких дополнительных налоговых обязанностей, как ведение налогового учета и представление налоговой отчетности. Во времена А. Смита эти затраты для граждан были минимальными, но при современных системах налогообложения расходы граждан и предприятий на выполнение этих обязанностей оказываются весьма значительными и иногда достигают величин, сравнимых с суммой самого налога. В ряде западных стран такие затраты налогоплательщиков давно признаны и строго контролируются (например, в США при внесении любых серьезных изменений в систему взимания подоходных налогов обязательно рассчитывается и публикуется оценка времени, которое требуется среднему налогоплательщику для заполнения налоговой декларации по новым правилам). В России иногда приходится сталкиваться с ситуациями, когда налогоплательщику направляют требование на уплату налога на сумму, равную или даже меньшую почтовых расходов по переписке с этим налогоплательщиком. Во-вторых, в расчет необходимо принимать и расходы налоговых органов (государства) в связи с взиманием ими налогов, которые непрерывно растут - в связи с усложнением налогового законодательства, ростом затрат на поддержание налогового контроля, (который по мере роста налоговых ставок приходится все более усиливать и ужесточать), на увеличение численности налоговых работников и на оснащение налоговых органов все более высокотехнологичными и более дорогостоящими техническими средствами и оборудованием.

Вместе с тем, тот же прогресс науки и технологий позволяет относительно снижать удельные затраты государства на единицу (денежную) взимаемого налога. Так, если в прошлом государство тратило на сбор налогов до 25-30% от собираемой суммы (при

откупах, такая пропорция доходила даже до 50-100%), то сбор современных налогов обычно «стоит» казне не более 5-7%. Правда, сохраняется довольно высокий «разброс» этих значений для разных видов налогов: если для применяемой в Западной Европе формы НДС расходы на его взимание не превышают 2,5-3% от суммы собранного налога, то для подоходных налогов с населения эта пропорция может достигать десяти и более процентов (результаты такого расчета могут еще зависеть от применяемых методов учета и распределения общеналоговых расходов, порядка отнесения затрат на приобретение капитальных активов и на проведение периодического реформирования налоговой системы и др.). Традиционно наиболее дорогостоящими для властей считаются таможенные пошлины - в основном, в связи с необходимостью затрат на охрану границ от контрабанды (в остальном такая необходимость в Западной Европе, например, давно отпала).

«Справедливость» налога у А. Смита означала строгую равномерность распределения бремени налога между всеми его плательщиками. До него такая равномерность иногда трактовалась как арифметическое равенство по сумме налога, взимаемого с каждого гражданина (например, «людушие раскладка налогов»). Заслуга А. Смита состоит в том, что он предложил считать «налоговой справедливостью» соразмерность взимаемого с каждого гражданина налога величине его дохода (имущества) - т.е. ввел за правило пропорциональность обложения. «Поручающий (имеющий) больше должен и налогов платить больше». Тогда это было большим шагом вперед, поскольку при господствовавших в те времена налогах на основные предметы потребления (на соль, сахар, хлеб, пиво и т.д.) получатели низких доходов платили в виде этих налогов непропорционально большую часть своего дохода - в сравнении с более состоятельными гражданами, в доходах которых расходы на эти облагаемые налогами продукты занимали относительно незначительное место.

Вместе с тем А. Смит еще не дошел до равенства всех граждан перед налогами - его идеи «налоговой справедливости» ограничивались равенством при уплате налогов в рамках отдельных сословий независимых граждан; другие сословно или имущественное «недостаточные» слои населения на такое равенство права не имели.

В новые времена – это условие А. Смита получило новый смысл. Во-первых, в современных демократических государствах уже все граждане абсолютно равны перед налогами – как при их уплате, так и в праве принимать участие – (непосредственно или через представителей) в утверждении законов о введении или изменении размеров и порядка налогообложения. Во-вторых, сама «справедливость» налогообложения стала пониматься как изъятие с большего дохода (капитала) большей доли налога, что стало идеологическим обоснованием для перехода от пропорциональных к прогрессивным ставкам налогообложения. Принцип «равного участия в общих расходах» государства уступил свое место принципу «равной жертвы» (богатому легче заплатить большую долю налога, чем ту же сумму бедному). В газетах того времени писали, что «с введением прогрессивных налоговых ставок власти встали на дорогу, ведущую к социализму».

Сейчас прогрессивное налогообложение доходов (иногда и капиталов) стало уже устоявшимся элементом любой современной системы налогообложения. Правда, в ряде стран такая «справедливость» признается уже чрезмерной (действительно, во многих западных странах предельные ставки налогообложения временами вырастали до 55-70%) и действующей уже не столько в пользу более справедливого распределения доходов, сколько в пользу поощрения праздности и высокого уровня безработицы. Поэтому многие страны в последние годы корректируют свои налоговые ставки в сторону большей «пологости» их возвышения (хотя сам принцип профессии налогообложения никем по-прежнему не отвергается).

После А.Смита особое внимание исследованию принципов налогообложения уделял А.Вагнер. В своих работах он выдвинул идею четырехступенчатой градации основных принципов или правил налогообложения:

- 1)финансовые правила (достаточность и эластичность обложения);
- 2)общезкономические правила (выбор объектов обложения и правильное сочетание форм налогообложения, видов налогов);
- 3)этические правила (всеобщность и справедливость налогообложения);
- 4)административно-технические правила (определенность налога, удобство его уплаты, снижение затрат на взимание налога).

Особенность взглядов А. Вагнера состояла в том, что на вопросы налогообложения он смотрел со стороны государства, а не налогоплательщика. Соответственно, на первое место он ставил задачи создания такой налоговой системы, которая бы создавала возможность повышения сбора налоговых платежей в соответствии с ростом потребностей в государственных расходах. Он также выступал за установление разумных пределов налогообложения, но исходя из тех соображений, что стремление разом собрать крупные суммы налога могут подорвать возможности стабильного сбора налога в будущем. Защита интересов налогоплательщика от произвола государства, в духе общедемократической традиции, свойственной Д. Рикардо и А. Смиту, была чужда «государственнику» Вагнеру, что и обусловило невысокую популярность его взглядов в наши дни (характерно, что А. Вагнер даже не упоминал вполне общепризнанное задолго до его времени требование о введении налогов исключительно с согласия народа (самых налогоплательщиков или их представителей)).

Кроме норм, ставших «классическими» уже на протяжении XIX в., современные теория и практика налогообложения выработали еще ряд не менее важных принципов. Эти принципы чаще всего выражаются в виде особых условий, или «ограничений». Среди важнейших таких ограничений выделим следующие: правило введения налогов только на основе закона, неприменение неоднократного (двойного и более) взимания налога, исключение из налогообложения основных факторов производства и запрещение необоснованной налоговой дискриминации.

Первое правило означает запрещение для государственной власти вводить налоги без ведома и против воли народа. Фактически под этим лозунгом прошли все буржуазные революции, и сейчас в любом современном государстве любое налоговое обложение граждан должно быть обязательно мотивировано его представителями в органах законодательной власти (в парламенте). В случае неодобрения налогового закона парламентом граждане вправе не платить предусмотренный этим законом налог, и никакой другой уровень власти (вплоть до президента страны или монарха) не вправе принудить их к уплате этого налога. И в теории, и на практике это правило давно приобрело незыблемую силу, и в реальной жизни попытки государственной власти навязать обществу тот или иной налог обычно кончаются отставкой правительства (если не

хуже - 200 лет назад английский король потерял свои американские колонии из-за своего упорства в навязывании нежелательного для колонистов налога).

Следующее ограничение имеет дело с ситуацией, когда один и тот же объект за один и тот же отчетный период может облагаться идентичным налогом более одного раза (так называемое юридическое двойное налогообложение). Такие ситуации обычны для нынешней усложненной системы налогообложения, при которой власти разных государств или разные уровни власти в одном и том же государстве пользуются расширенными (пересекающимися) залоговыми правами (в рамках расширения своей налоговой юрисдикции). Наиболее часто встречающиеся примеры, одновременное применение в отношении одного и того же дохода налога, удерживаемого у источника (в государстве - источнике дохода), и налога на общую сумму доходов налогоплательщика (в государстве его постоянного местожительства).

В рамках одного государства (когда «спорят» между собой разные уровни власти в этом государстве) право налогоплательщика платить такой налог только один раз обычно закреплено внутренним законом. Когда такая коллизия возникает в отношениях между разными государствами, то либо в каждом из них действуют свои собственные внутренние правила исключения двойного налогообложения, либо они заключают между собой соответствующее двустороннее международное соглашение.

Важнейшее значение имеет правило исключения из налогообложения базовых факторов производства. К таким факторам, как известно, относятся земля, труд и капитал. Поскольку это правило носит экономический характер, оно не закреплено каким-либо образом в законодательных документах. Однако это не мешает властям во всех развитых странах следовать ему столь строго, как если бы оно было признано на уровне конституционного закона. Фактически, все налоговое законодательство во всех развитых странах формировалось и формируется при неуклонном соблюдении этого основополагающего запрета.

Иногда это ограничение оспаривается в отношении земли. На самом деле, и земельные участки, и доходы от них в ведущих западных странах налогами, конечно, облагаются. Однако при этом следует иметь в виду, что для современного промышленного производства земля уже давно не является ограничительным

фактором. Наоборот, в современной действительности страны отчаянно конкурируют между собой за привлечение инвестиций, и в практике нередки случаи, когда власти предоставляют участки земли под промышленное развитие не просто бесплатно, но даже с выплатой встречных денежных компенсаций. Обычно предоставляются еще и широкие налоговые льготы - вплоть до предоставления «налоговых каникул» на весь срок окупаемости проекта.

Для капитала, вложенного в производство, формально существуют налог на прибыль и налоги на доходы от капитала. Однако, первый налог на деле сконструирован таким образом, что им фактически облагается только капитал, выводимый из производства: капитал, примененный в процессе производства, защищен от налогообложения щедрыми амортизационными льготами, а полученная на этот капитал прибыль практически всегда освобождается от налога, если она реинвестируется на развитие производства в рамках этого же предприятия.

Инвестор может получать доход также от вложения своего капитала в ценные бумаги других предприятий. В этом случае, он также вполне законно пользуется льготой от налогообложения, если он не продает эти ценные бумаги (т.е. не реализует повышенную стоимость этих ценных бумаг в денежной форме) или обращает полученные по ним дивиденды на приобретение этих же ценных бумаг.

Труд как фактор производства свободен от налогообложения во всех развитых странах. Фактически это обеспечено установлением необлагаемого налогом минимума дохода на таком уровне, который превосходит нормальную для данной страны стоимость воспроизводства рабочей силы (для стран Западной Европы - в диапазоне 5-6 тыс. дол. в год). На этом прожиточном уровне дохода работник может всю жизнь быть свободным от налога и получать еще при этом широкий круг социальных пособий.

В целом же не следует считать жертву властей для таких случаев слишком значительной. На самом деле государство имеет свою долю налогов с этих минимальных доходов - в форме, например, акцизов и НДС, которые в западноевропейских странах достигают в совокупности 30% и более. Кроме того, если ввести налогообложение получателей таких низких доходов, то часть просто бы вышла из трудового сектора, пополнив ряды

получателей социальных пособий, а другая - перешла бы на нелегальные, укрываемые от налогов приработки.

Наконец, последнее ограничение касается в основном международных отношений и отражает ту известную реальность, что сейчас граждане и капиталы широко мигрируют между странами, и, например, в Европе в целом, а в приграничных районах - в особенности, сотни тысяч и даже миллионы граждан живут, работают, занимаются бизнесом и получают доходы в разных странах. В большинстве этих стран государство уже давно отошло от различия (в налоговом смысле) граждан и неграждан - в пользу принципа резидентства (постоянного местожительства). Соответственно, в этих условиях сама жизненная необходимость требует отказаться от какой-либо налоговой дискриминации иностранцев (хотя бы в расчете на встречную взаимность).

Действительно, во многих стран в налоговое законодательство прямо включена норма, требующая применения равных налоговых режимов как для местных граждан, так и для иностранцев (в общих случаях). В отношении конкретных ситуаций, когда неравенство налоговых режимов все же сохраняется или не может быть устранено простыми средствами, страны заключают между собой международные соглашения, в которых запрет налоговой дискриминации устанавливается в предельно четкой и недвусмысленной форме.

Во всех ведущих развитых странах мира эти четыре основных, базовых принципа налогообложения уважаются и соблюдаются уже на протяжении многих десятилетий.

§1.2. Методология налогообложения

Методология налогообложения является наименее исследованной в Республике Узбекистан областью налоговых правоотношений. Усилия ученых и законодателей направлены на решение прикладных налоговых проблем, хотя без исследования методологии налогообложения успех налоговых реформ невозможен. Разработка методологических проблем налогообложения - это систематизация исторического опыта применения различных налоговых форм, совершенствование различных налоговых теорий, создание на этой основе всесторонне оптимизированной концептуально-правовой структуры налоговых правоотношений.

Методология налогообложения - теоретическое и концептуально-правовое обоснование сущности понятия «налог». Другими словами, это одновременное исследование налога и качестве конкретной формы правовых взаимоотношений налогоплательщика с государством и в качестве объективной экономической категории. Исходную основу методологических исследований налоговых проблем определяют совокупные положения экономических законов и законов о государстве и праве.

Органичным элементом методологии налогообложения является сфера методического обеспечения. Методические основы налогообложения - это выбор налоговых форм и выполнение их конкретным содержанием (принятие организационно-правового порядка исчисления и уплаты налогов), установление прав и обязанностей сторон налоговых правоотношений. Создание методик налогообложения, адекватно отражающих состояние экономики и политики, является логическим завершением методологических исследований налоговых проблем в рамках каждого этапа налогового реформирования. Процесс совершенствования налоговых правоотношений бесконечен.

Налог - это философская и экономическая категория, и одновременно конкретная форма правовых взаимоотношений, закрепляемых в законодательном порядке при наполнении казны государства (бюджета). Анализ сущности налога как экономической категории основывается на исследовании закономерностей расширенного воспроизводства и его отдельных фаз, особенно распределения и перераспределения денежной формы стоимости. Каждую экономическую категорию на поверхности экономической действительности представляют те или иные формы. Налог как конкретная форма принудительного изъятия части совокупного дохода общества в казну государства отражает все достоинства и недостатки конкретного экономического пространства и конкретной системы государственного устройства.

Любая национальная налоговая система функционирует на объективной методологической базе - комплексе теоретических и научно-практических положений о налоговой базе. Исследование этой области порождает налоговые концепции, различающиеся подходами к очерчиванию границ и участников налоговых правоотношений. Известны концепции ресурсного имущественного обложения, обложения конечных стоимостных результатов, дохода,

преимущественного обложения сделок купли-продажи, рентного налогообложения и т.д. Общество в зависимости от уровня своего экономического благополучия и степени политической зрелости принимает в законодательном порядке ту или иную концепцию. Это процесс формулирования принципов построения национальной налоговой системы и утверждения ее методических и организационно-правовых основ, задач и конечных целей. Методология налогообложения и ее методические основы составляют фундамент (конструкцию) налогового механизма и его элементов: планирования, регулирования и контроля.

В их теории налоги, наряду с другими механизмами, воздействуют лишь на денежное обращение, изымая излишнее количество денег. Золотое правило монетаризма предполагает стабильность элементов бюджета, в том числе налоговых ставок. Последние не должны корректироваться в ответ на циклические изменения хозяйственной активности. Этот подход отвергает кейнсианские рецепты точной настройки экономики, сокращает возможность государства воздействовать на экономическую среду.

Изменение ставок налогов на поведение индивидов определяется соотношением двух эффектов: эффекта дохода и эффекта замещения. Изъятие большой доли доходов ведет к тому, что люди предпочитают уменьшать продолжительность и интенсивность труда, и труд заменяется досугом. Это относится не только к наемному труду, но и к деятельности предпринимателей. В то же время налог, частично обесценивая доход, вынуждает индивида изменять объем и структуру потребления. Поэтому при разработке налогообложения необходимо учитывать как эффект дохода, так и эффект замещения, которые способны оказывать дестимулирующее воздействие на функционирование экономики. Необходимым условием устранения этого воздействия; по Лафферу, является снижение налоговых ставок. Теория Лаффера обосновала положение о том, что более низкие налоговые ставки могут не изменить или даже увеличить налоговые поступления. Налоговые поступления, согласно Лафферу, являются продуктом одновременно и налоговой ставки, и налоговой базы. По мере того как налоговая ставка возрастает, база сокращается. Эффект воздействия изменения норм обложения на бюджетные поступления, следовательно, зависит от величины эластичности выпуска продукции по налоговой ставке.

Лаффер считал, что сокращение налогов, понижение предельных норм обложения могут оказывать стимулирующий эффект на экономику, налоговую базу:

- налоговая база будет расти в следствии расширения объема производства;
- часть экономических субъектов выходит из так называемой подпольной экономики в легальную;
- активизируется рациональное использование производственных возможностей.

Эти три эффекта, взятые вместе, указывал Лаффер, демонстрируют простую логику того, как сокращение отдельных налоговых ставок может в действительности увеличить налоговые поступления. Зависимость между налоговой системой и налоговыми поступлениями представлена кривой Лаффера.

Категория «налог» представляет собой систему налоговых отношений, возникающих между налогоплательщиками с одной стороны и центральными, региональными и местными органами власти - с другой, по поводу нераспределения части дохода собственника, обособленного от государства.

Налог - это экономическая категория, выражающая совокупность отношений между государством и членами общества по поводу безэквивалентного изъятия и присвоения части доходов государством для осуществления своих целей.

Итак, налог представляет собой основанную на началах всеобщности, обязательности и индивидуальной безвозмездности форму обобществления части индивидуальной или корпоративной собственности для обеспечения общественных потребностей. Это определение не исчерпывает понятие «налог» как комплексной экономико-правовой категории, но достаточно полно отражает ее экономическое содержание. Включение в него каких-либо дополнительных признаков неизбежно сужает сферу действия определения, что не только не способствует более полному осмыслению изучаемой категории, но и сводит его лишь к определенным формам ее реализации. В частности, некоторые авторы считают денежную форму изначально присущей налогам как таковым и рассматривают налоги как индивидуальное безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству, имеющее целью формирование денежного фонда, который используется для выполнения своих функций. В результате им приходится разграничивать

понятие «налог» и понятия «подати» и «повинности», осуществляемые в натуральной форме.

Налог - это индивидуально безэквивалентное движение денежных средств от индивидуума к государству, осуществляемое на основании принуждения со стороны власти, имеющее целью формирование денежного фонда, используемого для выполнения государством своих функций.

Мы полагаем возможным ориентироваться на данное в НК РУз определение налога.

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Общими признаками налога и сбора следует считать: императивно-обязательный характер, индивидуальную безвозмездность, денежную форму, публичный и нецелевой характер.

При этом необходимо отметить, что налог и сбор, имея императивный характер, различаются по экономическому и этимологическому смыслу данных категорий. Применяемое в определении налога слово «платеж» означает «уплачиваемую сумму», а используемое в дефиниции сбора слово «взнос» - это «внесенные в уплату чего-нибудь» деньги. Таким образом, отличительными чертами налога как платежа являются:

- индивидуальная безвозмездность;
- отчуждение денежных средств, принадлежащих организациям и физическим лицам;
- направленность на финансовое обеспечение деятельности государства.

Отличительной чертой сбора как вноса является:

*одно из условий совершения государственными и другими органам в интересах плательщиков сборов юридически значимых действий.

Необходимо отметить, что российское налоговое законодательство предусматривает уплату хозяйствующими субъектами не только налогов и сборов, но и пошлин (государственной, таможенной). Поэтому считаем необходимым пояснить сложившуюся ситуацию с перечисленными терминами. Считаем необходимым отметить, что мы не можем согласиться с утверждением Т.Ф.Юткиной, что «название того или иного экономического процесса или явления, а следовательно, и категории не имеет определяющего значения, ибо их внутреннее содержание от этого не меняется», так как данное умозаключение носит теоретический характер, а на практике это оборачивается реальными потерями бюджета и невозможностью взыскать налоговые санкции по платежам неналогового характера.

По нашему мнению, как отношения возможно характеризовать финансовую категорию, а не налогообложение. В учебнике «Налого и налогообложение» под ред. М.В.Романовского и О.В.Врублевской под налогообложением понимается «процесс установления и взимания налогов в стране, определение видов объектов, величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга юридических и физических лиц в соответствии с выработанной налоговой политикой принципами их установления». Примерно такое же определение содержится в учебнике И.М.Александрова: «Налогообложение - процесс установления и взимания налогов в государстве, определения видов налогов, налогоплательщиков, объектов налогообложения, налоговых ставок, носителей налогов, порядка уплаты налогов в соответствии с налоговой политикой государства и принципами налогообложения».

Считаем данные определения достаточно удачными. Однако, следует отметить, следующее: во-первых, перечисляемые в них виды объектов, налоговых ставок и т. д. являются элементами налогов и сборов; во-вторых, налоги не только устанавливаются и взимаются, но также изменяются и вводятся; в третьих, мы полагаем, что в данный процесс следует включить работу над законодательством и налоговое администрирование.

По нашему мнению, под налогообложением следует понимать процесс установления, введения и изменения налогового

законодательства, элементов налогов и сборов, участников налоговых отношений, налогового администрирования, а также взимания налогов и сборов в соответствии с выработанной налоговой политики.

Основные признаки налога следующие:

1) императивность или абсолютная обязательность уплаты налога;

2) индивидуальная безвозмездность, поскольку налогоплательщик в отличие от плательщика сборов не может рассчитывать на какую-либо конкретную пользу от государства лично для себя;

3) законность, так как налог может устанавливаться только законодательством и взиматься лишь на основании закона;

4) регулярность взимания;

5) уплата в целях финансирования деятельности государства.

Для установления налога в законе определены его основные элементы:

1) субъект налогообложения, т.е. налогоплательщик или плательщик сбора;

2) объект налогообложения и единица обложения;

3) налоговая база;

4) налоговая ставка;

5) налоговый оклад, т.е. сумма налога с единицы обложения;

6) налоговый период;

7) налоговые льготы.

Налоговые льготы не принадлежат к разряду обязательных элементов, ибо налог может быть установлен и без них.

Налоги - основа формирования бюджета, однако этим их функции отнюдь не исчерпываются. Следует отметить, что по поводу функций налогов у ученых не выработано единой точки зрения (в различных источниках можно встретить разные, порой противоположные взгляды).

С помощью налогов государство решает экономические, политические, социальные и другие общественные проблемы. Реализация практического назначения налогов осуществляется посредством функций налогообложения.

Функция налога - это способ выражения сущностных свойств налога. Функция показывает, как реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов.

В экономической литературе до сих пор не существует единого мнения о числе, содержании и реализации налоговых функций. Во-первых, разные авторы приводят различные комбинации налоговых функций, в числе которых указываются фискальная, экономическая, перераспределительная, контрольная, регулирующая, социальная, политико-экономическая, стимулирующая и другие, часть из которых не имеет под собой научного и теоретического основания, чтобы отнести их к объективным функциям налогов.

Во-вторых, часто подменяются понятия «функции налогов» и «цели и задачи налоговой системы».

Между тем функции налоговой системы являются выражением ее внутренней сущности и не сводятся к «целям и задачам», которые носят конкретный, ограниченный во времени характер и формулируются государством. Задачи налоговой системы и налоговой политики, в которой она проявляется, определяются на конкретный период развития соответствующими органами власти.

В этой связи функции, с одной стороны, и цели, и задачи - с другой, можно различать как объективное и субъективное, как результат экономических отношений и экономической политики. Отказ от признания объективности функций налога лишает процесс их реализации объективной основы, что создает иллюзию возможности решения проблем налогообложения субъективными актами введения одних налогов или отмены других. В то время анализ налоговых отношений, проявляющихся в их функциях, придает налоговой политике объективную обусловленность и содержательность.

До появления государств, основанных на демократических принципах, налоговые отношения носили исключительно фискальный характер. При установлении налогов не учитывались какие-либо социально справедливые формы налогообложения. С развитием демократических государств, т.е. на современном этапе развития налоговых отношений, фискальную функцию налогов дополнили элементами распределительности и социальной справедливости. В результате этого сущность налогов стала проявляться как отношения, возникающие между государством, физическими и юридическими лицами по поводу распределения денежных средств, полученных в результате их хозяйственной деятельности. На практике это происходит в виде формирования государственных доходов путем аккумулирования в бюджете и

внебюджетных фондах денежных средств, необходимых для финансирования общественных потребностей. Направленными использованием этих средств являются обеспечение затрат, осуществляемых государством на социальные услуги и хозяйственные нужды; поддержка внешней политики и безопасности; административно-управленческие расходы; платежи по государственному долгу.

Остановимся на наиболее приемлемом, на наш взгляд, варианте.

Первая функция налогов – это несомненно, фискальная (фиском в Римской империи называлась казна императора, берущая свое начало от воинской кассы). Фискальная функция отражает задачу наполнения деньгами казны или, в современном понимании, бюджета государства.

По мнению ряда авторов, практически до начала 1930-х гг. фискальная функция являлась единственной присущей налогам. Налоги, как и другие общественные явления, определенным образом эволюционируют, их экономическое содержание по мере развития государственного устройства изменяется.

Налоги используют в качестве инструмента при распределении ВВП. Этот процесс происходит путем введения новых и отмены старых действующих налогов, изменения ставок, расширения либо сокращения налоговой базы.

Так, с помощью налоговых механизмов можно влиять на развитие определенных социально-экономических процессов (стимулирование экономического роста, снятие социальной напряженности и др.). Посредством дифференциации налоговых ставок, введения преференций, налоговых льгот, направленных на поддержку малого предпринимательства, производство продукции социального, сельскохозяйственного назначения, капитальных вложений, а также инновационной и внешнеэкономической деятельности.

Налоги оказывают существенное влияние на воспроизводство, стимулируя (сдерживая) его темпы, усиливая (ослабляя) накопление капитала, расширяя (сужая) платежеспособный спрос населения.

Налоги также способны влиять на формирование отраслевых, межотраслевых и региональных пропорций экономики.

Вторая функция налогов – распределительная или социальная: через налоговую систему государство осуществляет перераспре-

деление финансовых ресурсов, в том числе перетекание денег из производственной сферы в социальную.

§1.3. Современные виды налогов

Современные формы денежных налогов являются продуктом развития буржуазного государства. При этом цели расходования средств, полученных в виде налогов, исторически менялись с изменением функций государства: фискальные цели - когда за счет налогов финансировались только расходы самой государственной власти и расходы на ведение войн (правда, большей частью военные расходы финансировались с помощью займов, а уж затем, для погашения этих займов, вводились налоги); цели перераспределения доходов или имущества - вплоть до полной конфискации имущества через налоги (например, в отношении феодальной земельной собственности) или изъятия чрезмерно высоких доходов (через так называемые «военные налоги» или налоги на дары и наследства); цели регулирования экономической деятельности - через применение специальных налоговых режимов, предоставление налоговых льгот (наиболее яркий пример - применение протекционистских или запретительных таможенных пошлин).

Соответственно изменялись и виды налогов. Во внутригосударственном обороте обязательные денежные платежи впервые появились в виде штрафов и откупов при отправлении правосудия. Постепенно на денежную форму переводились торговые и транзитные пошлины, взимаемые с купцов. С образованием крупных абсолютистских государств и появлением регулярных армий основным видом налогов стали акцизы - как форма обложения потребления широких народных масс.

В этот период государство использовало налоги в чисто фискальных целях - на покрытие расходов по содержанию государственного аппарата, сил правопорядка, отправлению правосудия и на нужды обороны.

По мере расширения вмешательства государства в экономическую сферу (создание военных предприятий, развитие железных дорог, портов, систем связи и т.д.) появились формы прямого подоходного обложения бизнеса и предпринимательской деятельности - налоги на финансовые доходы, на прибыли предпринимателей. И наконец, с признанием широкой ответственности

государства за решение социальных вопросов появились формы прямого обложения широких масс населения - подоходные налоги на заработки наемных работников и сборы по системам социального страхования и обеспечения.

В современных государствах все эти целевые обоснования налогов сочетаются и взаимно переплетаются. Правда, приоритеты могут заметно различаться: если в одних странах государственные власти не стремятся расширить формы своего вмешательства в течение экономических и социальных процессов, и в этих странах налоги по-прежнему выполняют преимущественно фискальную функцию, то в других - упор делается на интенсификацию регулирующих или перераспределительных функций налогов.

Семь элементов налога. Всякий налог определяется элементами налога, среди которых выделяются основные и дополнительные. К основным элементам налога относятся: субъект обложения, объект обложения и ставка налога. Дополнительные элементы налога включают: налоговую базу, налоговый период, налоговый оклад, платежный режим.

Субъектами налогообложения выступают налогоплательщики - юридические и физические лица, которые в соответствии с законом обязаны уплачивать налоги.

Объект обложения может быть определен непосредственно - как конкретный имущественный объект, товар, услуга и т.д., или в его стоимостном выражении (в местной или иностранной валюте). Исчисление налоговых обязательств и расчеты по налогам в каждой стране обычно устанавливаются в национальной валюте.

В современной практике основным объектом обложения становится доход. Каким образом регулируется и рассчитывается этот объект обложения и как он соотносится с другими объектами обложения?

С точки зрения общественных экономических отношений, основным объектом распределения, а значит, и объектом налоговых притязаний государства является прибавочный продукт. В денежном выражении он измеряется как сумма чистых (за вычетом амортизации) доходов населения, что составляет национальный доход конкретной страны. Поскольку всякий налог уменьшает чистый доход налогоплательщика, то можно считать, что все налоги уплачиваются из доходов.

Во-первых, некоторое лицо может не иметь доходов, но иметь частную собственность в крупных размерах (унаследованную или приобретенную за счет ранее заработанных доходов), и было бы несправедливо полностью освободить его от налогообложения. Во-вторых, в налоговой практике часто бывает трудно проследить конечного получателя доходов (особенно когда суммы денежных доходов пересекают национальные границы). В этих случаях применяют также налогообложение имущества и сделок (в последнем случае удобство налогообложения состоит в том, что обязанность по уплате налога может быть возложена на обе стороны или любую из сторон, участвующих в конкретной сделке). Таким образом, для фискальных целей выделяют (в качестве объектов обложения) доходы, имущество и сделки. В прошлом еще и сам человек непосредственно выступал объектом налогообложения (налоги на рабов, на крепостных крестьян, некоторые формы личного - неподоходного и непоимущественного обложения), но сейчас только ограниченное число стран все еще практикуют устаревшие формы подушного обложения.

Иногда в целях экономического анализа может применяться более обобщенная группировка объектов налогообложения - только имущество и сделки с имуществом. При таком подходе, под доходом понимается прирост имущества налогоплательщика, отнесенный к определенному отчетному периоду, а в категорию сделок включаются любые действия налогоплательщика, которые имеют своим результатом изменение правового статуса имущества.

Обложение доходов имеет сравнительно короткую историю, и она тесно связана с развитием товарно-денежного обращения. На ранних этапах развития общества налоги взимались в основном в товарной форме (натуральные подати) и были привязаны либо к владению земельной собственностью (налоги в форме изъятия части урожая или приплода скота), либо к обороту товаров (налоги в виде торговых (городских) и пограничных (таможенных) сборов и пошлин).

В терминах экономической статистики национальный доход представляет собой ВНП страны, уменьшенный на сумму реального (отнюдь не учтенного!) износа основных фондов.

В современной системе национальных счетов показатель национального дохода обычно определяется как сумма всех денежных доходов, всех «национальных лиц» (граждан и предприятий),

за минусом так называемых вторичных доходов - т.е. доходов, получаемых не от непосредственного участия в общественном воспроизводстве.

Как очевидно, правильнее было бы, во-первых, закрепить термин «доход» исключительно за сферой подоходного налогообложения, заменив «доход» в сфере действия других налогов более подходящими терминами «выручка», «оборот», «сумма продаж», «приход» и т.д.; и, во-вторых, концептуально выделить из понятия «доход» подчиненное ему понятие облагаемого дохода. В фискальном смысле это последнее понятие составит налоговую базу для целей применения любых подоходных налогов (которая сейчас в законе не имеет четкого определения), а в экономическом смысле под «облагаемым доходом» будет пониматься «чистый доход».

При этом для сферы предпринимательской (коммерческой) деятельности концептуальное понятие облагаемого дохода уже существует, это - прибыль; для сделок с имуществом его следует уточнить - как разница между покупной и продажной ценой данного имущественного объекта; и для сферы применения подоходного налога с физических лиц понятие облагаемого дохода следует заново закрепить в законодательном порядке - как разница между общей суммой дохода лица и суммой необходимого (реального) прожиточного минимума.

С точки зрения общей налогово-бюджетной политики, преимущества от введения понятия «облагаемый доход» для физических лиц вполне очевидны: государство избавится от необходимости содержать дорогостоящую систему контроля за учетом доходов и сбором налогов с большой массы низкооплачиваемого населения; отпадет необходимость проводить через бюджет суммы собираемых налогов и встречных денежных пособий и субсидий.

Одновременно можно будет и решить вопрос об освобождении зарплаток, недостающих до уровня «облагаемого дохода», также и от любых социальных налогов.

Соответственно в принятой группировке объектов обложения можно выделить и отдельные, «пообъектные» группы налогов. При этом каждая из этих групп будет характеризоваться единообразным набором элементов налогообложения, а именно:

... а) все налоги на имущество имеют объектом обложения отдельный вид или сумму имущества; налоговая ставка определяется как доля (в %) от стоимости имущества, оцененной на определенную отчетную дату; одно и то же имущество облагается многократно, с наступлением каждой отчетной даты;

... б) все налоги на доходы имеют объектом обложения отдельный вид дохода или сумму доходов; налоговая ставка определяется как доля (в %) от суммы дохода, полученного за определенный отчетный период времени (иногда от дохода по отдельной сделке); один и тот же доход, как правило, облагается однократно (исключение - двукратное обложение прибыли корпораций: на уровне самой корпорации и при получении дивидендов ее акционерами);

в) все налоги на сделки имеют своим объектом акт изменения правового статуса имущества (непосредственно передачу вещи (денег) или передачу правового титула на вещь (деньги)); налоговая ставка определяется как доля в процентах от денежного эквивалента сделки (иногда твердый, фиксированный платеж с каждой сделки); каждая сделка подлежит обложению, независимо от того, что ее объектом может быть одна и та же вещь, а ее участниками - одни и те же лица. При этом для целей налогообложения сделки могут суммироваться, и тогда объектом налогообложения будет сумма сделок, совершенных налогоплательщиком за определенный (отчетный) период времени, однако и для таких оборотных налогов все основные элементы налогообложения, характерные для этой группы объектов налогообложения, остаются неизменными.

Рассмотрим теперь остальные элементы налога. Ставка налога показывает, какую сумму следует уплатить при наличии соответствующего объекта обложения. При этом ставка налога может быть установлена как фиксированная денежная сумма с одного определенного по его материальным характеристикам (веса, объема, площади, длины и т.д.) объекта обложения (твердая налоговая ставка) или как долевая, процентная ставка - в расчете от стоимостной оценки объекта обложения.

Для простейших видов налогов - таких, как таможенные пошлины, некоторые акцизы, гербовый налог и других - достаточно ввличия только основных элементов. Например, взимание твердой денежной суммы с единицы ввезенного (вывезенного) товара, опла-

та акцизной марки с бутылки (литра, килограмма) произведенного продукта, в цене одного листа гербовой бумаги и т.д.

Налоги, взимаемые при передаче некоторых имущественных объектов, например, в порядке дарения - требуют уже применения такого элемента, как налоговая база. Если речь идет о передаче дома, то в расчет берется его кадастровая стоимость, для пакетов ценных бумаг за основу берется их рыночная стоимость, для предметов искусства их налоговая база может устанавливаться на основе экспертных оценок и т.д. При взимании поимущественных налогов, устанавливаемых на постоянной основе, - например, налога на недвижимость - возникает необходимость в применении таких элементов налога, как налоговый период и налоговый оклад. Налоговый период (иногда называется также отчетным периодом) показывает периодичность возникновения обязанности по уплате данного налога, а налоговый оклад представляет собой сумму рассчитанного в соответствии с установленными правилами налога. Для таких налогов также важно определение платежного режима, т.е. установление сроков, порядка и формы уплаты налога - в рамках налогового периода или после его истечения, наличными или в безналичной форме, на счет какого налогового органа или бюджета и т.д.

Рассмотрим теперь основные виды современных налогов по группам.

Налоги на доходы. Виды доходов, выступающие в качестве объекта обложения для отдельных видов налогов: доходы от предпринимательской деятельности (граждан и компаний), заработная плата, доходы от самостоятельной профессиональной деятельности, дивиденды, проценты, прирост капитала.

Юридические лица облагаются налогом на общую сумму их прибыли, граждане облагаются общим подоходным налогом на общую сумму их доходов от любых видов деятельности и из всех источников.

Налоги на имущество. Виды имущества, выступающие в качестве объекта обложения для отдельных видов налогов: недвижимое имущество, транспортные средства, ценные бумаги, общая сумма активов (имущества) лица.

Налоги на отдельные виды имущества и на общую сумму имущества могут применяться в отношении граждан и юридических лиц.

Налоги на сделки. Виды сделок, которые могут выступать в качестве объекта налогообложения для отдельных видов налогов: продажа и передача (в дар, по наследованию, по обмену и т.д.) недвижимого имущества, ценных бумаг и паев, долей в коммерческих предприятиях, транспортных средств, экспорт и импорт товаров, продажа подакцизных товаров и продуктов, сделки, облагаемые госпошлиной или гербовым налогом, и т.д.

Коммерсанты, как компании, так и индивидуальные торговцы, облагаются также налогами по сумме продаж (по денежному обороту): налогами на продажи, налогом с оборота или НДС. Налоговый контроль за уплатой этих налогов ведется по движению денег на банковских счетах, по учету счетов-фактур и по фиксации продаж на кассовых аппаратах.

Имущество регистрируется или учитывается по месту его нахождения или в руках его собственника (владельца). Доходы учитываются либо в месте их возникновения (или выплаты), либо в руках получателей этих доходов. В первом случае информацию собирают плательщики доходов (или посредники, через которых осуществляется выплата дохода), во втором - обязанность декларировать свои доходы возлагается непосредственно на их получателей. В сделках всегда участвуют две (или более) стороны, поэтому обязанность информировать о совершаемых сделках возлагается либо на одну из сторон, либо солидарно на обе стороны.

Кроме информации, получаемой от налогоплательщиков, налоговые органы могут также полагаться на Органы государственной или ведомственной регистрации.

Государственной регистрации подлежат, например, физические лица (кроме налогового учета - паспортный учет и учет по системе социального страхования); юридические лица (кроме налогового учета - регистрация компаний, торговых марок, выпуска ценных бумаг); объекты недвижимости - по системе земельных кадастров; ценные бумаги и долговые обязательства - по системе регистрации ценных бумаг и отражению этих обязательств в отчетности компаний; транспортные средства - по регистрации в соответствующих органах, миграцию граждан между странами отслеживают пограничные и таможенные службы и т.д.

Фондовые биржи ведут отчетность по операциям с ценными бумагами, банки и инвестиционные компании ведут счета своих

клиентов, карточные платежные системы ведут учет своих операций, телефонные фирмы ведут учет всех разговоров своих клиентов, нотариусы хранят сведения о всех совершаемых и завершаемых ими операциях и сделках, суды накапливают в своих архивах сведения о всех рассмотренных ими делах и т.д.

Пять пределов налогообложения. Первый предел налогообложения — это, скорее, некий умозрительный абсолютный ограничитель, который должно было бы установить для себя само государство как предел своей воли. Правда, редкие государства идут на фиксирование какого-то количественного потолка в этом смысле, обычно ограничиваясь применением неопределенной формулы о том, что «при установлении налогов должны учитываться экономические возможности налогоплательщиков». На самом деле в жизни известны ситуации, когда налоговые изъятия государства превышали не только всю сумму доходов налогоплательщика, но и даже сумму его имущества. Бывали случаи, когда налогоплательщик для того, чтобы уплатить причитающуюся с него сумму налогов, должен был продавать свое имущество (например, при уплате высоких налогов с наследства) или даже прибегать к займам (например, при уплате до начисленных налогов за прошлые годы).

Второй предел поддается точному расчету, и он определяется суммой имущества налогоплательщика. Однако он также ни в одной стране не закреплен законодательно, и налоговые органы могут, но не обязаны, учитывать эту величину при выставлении своих налоговых требований. При этом сумма задолженности по налогам может сохраняться длительное время и даже при определенных обстоятельствах переходить на членов семьи налогоплательщика. Обычно лишь банкротство или смерть налогоплательщика (ликвидация юридического лица) могут служить легальными основаниями для списания полной суммы налоговой задолженности.

Третий (исторический) предел налогообложения определяется конкретными историческими условиями. Известно, что в прошлом при взимании дани и налогов с мелких собственников сборщики-фискалы могли забрать и последнюю корову, и необходимые инструменты у какого-нибудь ремесленника. Сейчас ставки налогов обычно сдерживаются в рамках доходов, оставшихся у налогоплательщика после компенсации его расходов на насущные

жизненные потребности, и правилом считается изъятие не более 30-35% чистых доходов налогоплательщика.

Следующий, четвертый предел обложения определяется степенью вмешательства конкретного государства в процесс распределения капиталов и доходов в обществе. Действительно, в нынешнем периоде государство берет на себя значительную долю расходов налогоплательщика на социальные нужды - на здравоохранение, образование, пенсионное накопление, и поэтому налогоплательщики склонны легче переносить даже повышенные (сверх принятых) ставки налогообложения.

И наконец, пятый предел обложения имеет чисто фискальную природу. Он рассчитывается отдельно по каждому налогу и определяется как предел фискальной эффективности этого налога. Этот предел может рассчитываться двумя способами и соответственно дает две разные величины. При первом способе учитываются только расходы государства на взимание этого налога (на содержание налоговых работников, занимающихся сбором этого налога, поддержание информационной базы, контрольные мероприятия и т.д.); при втором в расчет берутся и расходы налогоплательщиков (на ведение учета, составление отчетности и др.). Логично ожидать, что для всякого налога поступления от него будут хотя бы покрывать расходы, связанные с его сбором. При этом в зависимости от значимости и роли каждого налога для него могут быть установлены соответствующие нормативы этого показателя.

Три уровня налоговой власти. В настоящее время главной налоговой властью является государство - в лице центрального правительства и его территориальных подразделений (звеньев). Следующий уровень налоговой власти представляют различные самоуправляющиеся образования - местные муниципальные и сельский советы, жилищные кондоминиумы, кооперативы и т.д. И наконец, третьим уровнем налоговой власти являются различного рода организации так называемого «общественного интереса». Среди них, например, первое исторически налоговое ведомство - церковь; политические партии - собирающие членские взносы и пожертвования на содержание партийного аппарата и проведение политических мероприятий; профсоюзные и профессиональные организации, секты различного рода, спортивные и культурные союзы и т.д.

Налогоустанавливающие инстанции последней категории нередко получают и полное признание их прав устанавливать и собирать обязательные платежи и сборы со стороны государства, например, в форме признания права граждан вычитать такого рода платежи из своего облагаемого дохода или даже в содействии в взыскании этих платежей (в Германии церковный налог собирается вместе с налогом на заработную плату).

В современной системе налогообложения важное значение имеет обеспечение определенной свободы выбора для налогоплательщиков. В этом смысле можно выделить три основные альтернативы налогообложения.

Первый выбор состоит в участии или в неучастии в налоговой системе данного государства, в налоговых отношениях, установленных законами этого государства. Такой выбор может быть реализован самым простым образом - в форме выезда на постоянное жительство в другое государство (напомним, что в совсем недавние времена перейти в подданство другого государства или просто выехать за пределы своей страны было очень сложно).

Вторая альтернатива представляет собой выбор между разными видами налога. В частности, при ведении предпринимательской деятельности можно выбирать между обложением обычным подоходным налогом (если осуществлять деятельность в форме индивидуального предприятия), или создать фирму с ограниченной ответственностью и перейти на обложение корпорационным налогом.

Индивидуальные предприниматели в западных странах могут также выбирать между обложением и необложением НДС, между уплатой налогов и взносов по социальному страхованию и использованием собственных личных накопительных пенсионных счетов и т.д.

Третья альтернатива состоит в выборе между различными налоговыми режимами - в рамках одних и тех же налоговых форм. К примеру, налогоплательщик в рамках системы обложения корпорационным налогом может выбирать разные режимы начисления амортизационных отчислений, списания на производство товарных запасов, учет сомнительных долгов дебиторов и т.д. Частный инвестор в системе обложения подоходным налогом может выбирать между обложением по валовому доходу от каждой сделки с ценными бумагами и обложением по чистому доходу от

суммы всех сделок за отчетный период, супруги могут выбирать между режимом обложения по общему семейному доходу и раздельным обложением доходов каждого супруга и т.д.

Три формы налоговых повинностей. Самой главной повинностью физических и юридических лиц в развитых странах является уплата налогов. Вместе с тем в рамках современной системы обложения разными налогами для этих лиц могут возникать и другие обязанности, связанные с налогами. В частности, в системе обложения объектов недвижимости установлена обязанность регистрации сделок и договоров, связанных с использованием этих объектов. Для предприятий и частных лиц, использующих труд наемных работников, установлена обязанность ведения учета выплачиваемых им доходов; банки обязаны учитывать и хранить сведения о переводах денежных сумм за рубеж и т.д.

Таким образом, вне возникновения обязательств по уплате налога у частных лиц и предприятий в определенных ситуациях, установленных законом, может возникать и вторая форма налоговой повинности - повинность в виде обязанности ведения учета и регистрации сделок или денежных операций (как своих, так и осуществляемых другими лицами).

Третья форма повинности, связанная с исполнением налоговых законов, состоит в обязанности составления и представления в налоговые органы отчетности по таким налогам, как подоходный налог, корпорационный налог, налоги с продаж, НДС, акцизы и др.

Появление системных налогов. Наиболее заметным феноменом современного периода в развитии налогообложения является переход от отдельных налогов к системам налогов (от частных налогов - к системным налогам). В этот период получила свое развитие тенденция объединения сходных налогов в порядке приведения к единым общим правилам, единым режимам обложения и отчетности и т.д. - вплоть до их слияния в единую системообразующую форму налога. Таким образом, «системные» налоги отличаются от «частных налогов» тем, что они либо вводят единый налоговый режим для многих различных объектов обложения, либо предполагают даже суммирование всех этих объектов обложения.

Главные особенности «системных» налогов состоят в том, что всякий «системный» налог обычно вводится единым законодательным актом, для такого налога устанавливается единый порядок

обложения и исчисления налоговых платежей, в рамках этого налога устанавливается либо единая налоговая ставка, либо четко определенная градация ставок, нередко вводится специальная система взаимного учета и взаимосогласования отдельных налоговых платежей, предусматривается особый порядок состыковки такого «системного» налога с его аналогами в зарубежных странах и т.д.

Простейшим (и старейшим по времени) примером «системного» налога являются таможенные пошлины. Они вводятся единым законом, их ставки регулируются единым таможенным тарифом, действует правило единократного взимания таможенной пошлины для каждого товара. Существует также широкая международная практика по согласованию и сближению взаимных таможенных режимов.

Самым последним по времени примером «системного» налога является НДС. Этот налог заменил многие частные налоги типа налога с оборота, акцизов, пошлин, он имеет массовый характер, им облагается большой круг товаров и услуг. Для этого налога установлен единый режим исчисления налоговых платежей, и в большинстве применяющих его стран принят единый порядок зачета этого налога для международных операций (обложение по стандартной ставке импорта и применение нулевой ставки налога для экспорта). Как правило, обложение этим налогом осуществляется по единой стандартной ставке (при этом страны - члены ЕС приняли курс на переход к единой ставке этого налога) - хотя некоторые страны выделяют некий круг товаров и услуг, в отношении которых применяется пониженная льготная ставка обложения.

Примером наиболее развитого «системного» налога являются подоходные налоги. Начинаясь с одного специального налога «на избранных», особо состоятельных членов общества, эта форма обложения затем разветвилась на отдельные самостоятельные налоги - применительно к разным видам доходов (заработная плата, предпринимательская прибыль, проценты, дивиденды, доходы в виде прироста капитала и т.д.), которые вновь, постепенно, на протяжении всего послевоенного периода в ведущих развитых странах складываются в единую общую систему подоходного обложения.

Под подоходными налогами (англ. - Income Taxes) понимаются налоги, объектом обложения для которых установлены доходы

физических и (или) юридических лиц. При этом подоходные налоги подразделяются на налоги, взимаемые с полной суммы дохода, и налоги с чистого (очищенного) дохода. К основным видам подоходных налогов относятся: общий подоходный налог с физических лиц (налог на доходы физических лиц) и налог на прибыль предприятий и организаций (корпорационный налог).

Единого, общепризнанного определения подоходных налогов не существует, ученые разных научных школ могут включать или не включать отдельные виды налогов в разряд подоходных налогов в зависимости от избранных ими критериев. Основная проблема заключается в том, считать ли подоходными налоги, взимаемые с дохода, возлагаемые на доход или уплачиваемые из доходов.

Действительно, в техническом смысле никто не может обязать налогоплательщика платить налог именно за счет какого-то определенного вида дохода, и он вправе выбрать любой способ погашения своего налогового обязательства (например, за счет привлечения кредита банка). В экономическом же смысле вообще все современные налоги уплачиваются из доходов или за счет доходов - и налоговые ставки подоходных налогов специально установлены на таком уровне, чтобы при нормальных условиях налогоплательщику хватало его обычных доходов и чтобы ему не приходилось, например, продавать свое имущество для уплаты налога. «Возложение» налога на доход тоже не всегда дает необходимую определенность - например, при удержании налога с процентов, для которого выплачиваемые проценты являются, строго говоря, не доходом, а расходом.

Для целей международного налогового регулирования обычно используется описательное определение: «налоги на прибыли и доходы, а также налоги на прирост капитала и налоги на фонд заработной платы и любые другие идентичные или аналогичные им по существу налоги». При этом каждая страна для надежности составляет свой особый список налогов, которые она относит к числу подоходных налогов.

Классификация налогов на прямые и косвенные, исходя из подоходно-расходного критерия, хотя и устарела, но не утратила своего значения и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителя товаров и услуг.

К числу прямых налогов относятся: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций, земельный налог, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество юридических и физических лиц, владение и пользование которым служат основанием для обложения.

Косвенные налоги вытекают из хозяйственных актов и оборотов, финансовых операций, целевых сборов: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные товары, налог на операции с ценными бумагами, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы и др.

При косвенном налогообложении юридическое или физическое лицо, которое уплачивает такого рода налог, и лицо, которое должно быть подвергнуто налогообложению, - это разные лица. Например, акцизный налог на алкогольные изделия уплачивается производителем, хотя после реализации изделий акциз возмещается ему потребителем, который и оказывается действительным плательщиком налога. Следует иметь в виду, что это только теоретическое предположение, поскольку на практике может происходить иное. При определенных обстоятельствах прямые налоги также могут оказаться частично переложеными на потребителя через механизм роста цен. В свою очередь, косвенные налоги не всегда могут быть переложены на потребителя, поскольку рынок не обязательно в прежнем объеме реализует товар по повышенным ценам.

Таким образом, для обеспечения гладкого, стабильного развития всякая страна должна учитывать и строго соблюдать все вышеперечисленные базовые принципы налогообложения и на них строить налоговую политику страны, принимать налоговые законы, суды должны разрешать налоговые споры в духе этих налоговых принципов, даже если они и не выражены прямо в форме конкретной нормы закона или иного правового документа (в тех случаях, когда налоговые правила допускают неоднозначное толкование или намеренно оставляют вопрос на усмотрение исполнительной власти).

Наконец, следует подчеркнуть, что при прочих равных условиях преимущество в международном соревновании за привлечение капиталов и инвесторов получают те страны, которые не просто используют эти налоговые принципы для разработки своей налоговой политики, но основывают на них свою политику

стабильно и предсказуемо на длительный исторический период. Действительно, в современных условиях многие особо перспективные инвестиционные проекты могут иметь сроки окупаемости в десять и более лет, и инвесторы хотят быть уверены, что не только нынешнее правительство не допустит серьезных отклонений от своей финансовой и налоговой политики и этим принципам не изменят и новые политики, приходящие им на смену, но и в том, что в обществе этой страны в целом, во всех составляющих его основных политических партиях и движениях есть общее понимание и общее согласие в отношении этих базовых основ налоговой политики.

Иначе говоря, есть еще одно условие, которое, возможно, следовало бы добавить в число этих базовых налоговых принципов - стабильность налоговой политики. Выражением этой стабильности должна быть принятая в каждой стране ее НАЛОГОВАЯ ДОКТРИНА - не обязательно как отдельный законодательный документ, но как свод общих принципов, понятий и правил, которым проводимая этой страной налоговая политика всегда соответствовала, соответствует и в предсказуемом будущем будет неизменно соответствовать.

В финансовой науке и налоговой практике иногда выделяются также следующие принципы и правила налогообложения: принцип приоритета экономической сущности сделки перед ее юридической формой, правило свершившегося факта, требование достаточной информированности налогоплательщика, принцип «дружелюбия» и создания максимальных удобств для налогоплательщиков, принцип доступности и открытости информации по налогообложению и др. Однако отношение властей разных стран к этим правилам и принципам еще не является единодушным и устоявшимся, и потому их пока следует считать находящимися в стадии усвоения и формализации. В работах западных ученых, занимающихся проблемами развития общественного сектора, выдвигаются некоторые новые понятия и идеи, связанные с признанием негативного воздействия высоких налоговых ставок на темпы экономического развития и свободу конкуренции. В частности, речь идет о таких понятиях, как относительное равенство (налоговых) обязательств, экономическая нейтральность (налогообложения), гибкость (налоговой политики), подконтрольность действий налоговых властей обществу и др.

В рамках понятий равенства налоговых обязательств обычно выделяют два подхода к налогообложению. При первом, за основу берется равенство в получаемых выгодах - и тогда различия в налогообложении для отдельных налогоплательщиков должны определяться соответствующими различиями в получаемой ими «полезности» государства. При втором подходе предлагается дифференцировать налоговые обязательства налогоплательщиков в зависимости от их относительной платежеспособности. При этом в обоих случаях должны соблюдаться два так называемых критерия справедливости: равенство по горизонтали (т.е. равенство налоговых платежей для всех, кто находится в одинаковом положении по получаемым от государства выгодам) и равенство по вертикали (т.е. равенство налоговых платежей для всех, кто обладает равной платежеспособностью).

Принцип экономической нейтральности основан на требовании, чтобы воздействие налога на производство благ в частном секторе, на распределение ресурсов между экономическими субъектами и на их поведение было минимальным. По аналогии с принятым в медицине принципом «не навреди», этот принцип предлагает ограничивать налоговое вмешательство в предпринимательскую деятельность и в производство таким образом, чтобы ущерб их эффективности от такого вмешательства был минимальным.

Принцип гибкости отражает способность налоговой системы адекватно реагировать на изменение экономической конъюнктуры.

Принцип подконтрольности налогообложения со стороны налогоплательщиков предполагает, что власти должны заботиться о том, чтобы налогоплательщики верили в полезность затрат, производимых за счет собираемых с них налогов. Одно из средств реализации этого принципа в жизни - применение целевых налогов.

При этом признается, что не всегда все эти принципы могут быть реализованы одновременно и в полной мере, однако при разработке налоговых систем ими следует (по возможности) руководствоваться, отыскивая возможности компромисса между этими принципами и необходимостью общественных расходов, финансируемых за счет налогов. В последнее время практика развития общественного сектора возродила к жизни новые формы государственных, полугосударственных и частных институтов, предоставляющих общественные блага на полной или частично

возмездной основе. Прежде всего это государственные и негосударственные пенсионные фонды, многочисленные частные благотворительные организации и т.д.

Важнейшие из основных принципов налогообложения признаются и налоговым законодательством Республики Узбекистан.

§1.4.Современные принципы налогообложения в Республике Узбекистан

Основные принципы налогообложения сформулированы в налоговом комитете Республики Узбекистан:

- 1)законность налогообложения;
- 2)всеобщность и равенство налогообложения;
- 3)обоснованность и соразмерность налогообложения;
- 4)единство налоговой системы;
- 5)определенность налоговых норм.

В основе принципа законности налогообложения лежит норма Конституции Республики Узбекистан, установлена обязанность каждого платить только законно установленные налоги и сборы. Сами критерии законности налогообложения определены в НК Республики Узбекистан. Налоги могут считаться законно установленными только в том случае, если все существенные элементы налогового обязательства зафиксированы в законе.

Вторым базовым принципом национального налогового законодательства провозглашен принцип всеобщности и равенства налогообложения.

Всеобщность налогообложения означает, что налоги и сборы, установленные действующим законодательством, применяются одинаково в отношении всех налогоплательщиков вне зависимости от социальных, родовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Равенство налогообложения предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов. В сфере налоговых отношений оно означает, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по размеру ставок налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и др.

Суть принципа обоснованности налогообложения заключается в том, что налоги должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными.

Соблюдение требования соразмерности налогообложения означает, что при установлении налога была учтена фактическая способность налогоплательщика к его уплате.

Принцип единства налоговой системы Республики Узбекистан определен законодателем НК Республики Узбекистан в форме следующих запретов: устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Республики Узбекистан, иным образом ограничивать или создавать препятствие незапрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Принцип определенности налоговых норм означает, что законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Содержание данного принципа заключается в следующем:

1) акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить;

2) все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность. Этим обеспечивается их правильное понимание и применение. Неопределенность налоговых норм может привести как к нарушению прав граждан, так и к уклонению от исполнения конституционной обязанности по уплате налога.

Усиление процессов взаимозависимости национальных экономик и всесторонней интернационализации хозяйственной жизни вызывает необходимость создания налоговой теории как фактора формирования единого экономического пространства для всех государств с различным уровнем экономического развития.

Краткое исследование анатомии развития налоговых теорий позволяет определить тенденции их эволюции: возникновение налоговых теорий неразрывно связано с объективными экономическими условиями, потребностями экономической практики на определенных этапах цивилизации. Новые концепции, положения и выводы по налогообложению опираются на труды и разработки предшественников, разработанную ими терминологию, которые

систематизируются и являются ответной реакцией на требование микро и макроэкономических задач, стоящих перед обществом на том или ином этапе своего развития.

Несмотря на различные концепции, изменяющиеся от объективных и субъективных факторов и обусловленные социально-экономическим и политическим строем общества, стратегией и тактикой его развития, можно выделить основное направление, объединяющее все теории. Налогообложение должно быть направлено на:

- стимулирование воспроизводственного процесса и накопления капитала;
- облегчение налогового бремени, как для производителей, так и для всего населения;
- определение четких границ ставок налога, переход которых негативно отражается на развитии экономики страны;
- разумное сочетание прямых и косвенных налогов;
- создание максимально возможных благоприятных условий для развития предпринимательства и реализации социальных программ

§1.5. Налоговая база

Налоговая база – это количественное выражение предмета налогообложения. Поэтому налоговая база выступает основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), так как именно к ней применяется ставка налога.

Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются НК Республики Узбекистан.

В НК Республики Узбекистан дается следующее определение: «Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Соответственно различают налоговые базы:

- * со стоимостными показателями (сумма дохода, например, стоимость имущества при исчислении налога на имущество физических лиц);
- * с объемно-стоимостными показателями (объем реализованной продукции, например, при исчислении НДС);
- * с физическими показателями (объем добытого сырья при исчислении налога на добычу полезных ископаемых).

Налоговая база в ряде случаев совпадает с объектом налогообложения или является его частью, например налогооблагаемая прибыль, а в других случаях не входит в состав объекта налогообложения.

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства большое значение имеет метод формирования налоговой базы. Существует два основных метода: кассовый и накопительный.

При использовании кассового метода доходом объявляются все суммы, реально полученные налогоплательщиком в конкретном периоде, а расходами - реально выплаченные суммы.

При использовании накопительного метода (начислений) доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло в данном налоговом периоде, вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для выявления затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникающих в налоговом периоде.

В теории и практике налогообложения существуют различные способы определения налоговой базы (рис.1.1).

Прямой способ основан на определении реально и документально подтвержденных показателей налогоплательщика.

Например, по налогу на прибыль используются данные о доходах и расходах, учтенные в налоговых регистрах налогового учета. При этом налоговые регистры предприятия разрабатывают самостоятельно на основе положений Налогового кодекса Республики Узбекистан рекомендаций НС Республики Узбекистан. Этот способ является основным.



Рис.1.1. Способы определения налоговой базы.

Косвенный способ основан на определении налоговой базы расчетным путем посредством использования имеющейся инфор-

мации о налогоплательщике, а также на основании данных других налогоплательщиков, осуществляющих аналогичные виды деятельности.

Согласно НК Республики Узбекистан это возможно в следующих случаях:

- отказа налогоплательщика допустить должностных лиц к осмотру (обследованию) помещений, территорий, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объекта налогообложения;

- непредставления необходимых документов налоговому органу в течение более двух месяцев;

- отсутствия учета налогоплательщиком доходов и расходов, объектов налогообложения;

- ведения учета с нарушениями установленного порядка, приведшего к невозможности исчислять налоги.

Кроме того, косвенный способ определения налоговой базы используется в случае проверки правильности применения цен по сделкам согласно НК Республики Узбекистан.

Налоговые органы вправе осуществлять данные проверки, если сделки совершаются между взаимозависимыми лицами, по товарообменным (бартерным) операциям, при совершении внешнеэкономических сделок, при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или понижения уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным товарам (работам, услугам) в течение непродолжительного периода времени.

Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности.

Например, одна организация непосредственно или косвенно участвует в имуществе другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%, или лица состоят в соответствии с семейным законодательством Республики Узбекистан, в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Кроме того, суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, если отношения между ними могут повлиять на результат сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Во всех перечисленных случаях налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пеней, рассчитанных таким образом, как если бы результаты сделок были оценены исходя из рыночных цен.

При этом в настоящее время отсутствует четкий механизм реализации положений НК Республики Узбекистан. Это связано с большими трудностями определения рыночных цен, так как отсутствует единый всеми признанный источник информации о ценах.

Кроме того, большое отклонение цены реализации от рыночной цены можно обосновать сезонными и иными колебаниями спроса, потерей качества товаров, истечением сроков годности или реализацией товаров в связи с приближением этих сроков, рекламной кампанией, проводимой в рамках маркетинговой политики, и другими причинами.

Налогоплательщики имеют возможность отстоять свои права в отношении применения для целей налогообложения цен, указанных сторонами сделки в договорах.

Условный способ - налоговая база определяется с помощью вторичных признаков условной суммы дохода. Доход лица может определяться, исходя из размера торговой площади, количества торговых мест, количества автомобилей и т.д. Примером является единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Паушальный способ - налоговая база определяется с помощью вторичных признаков условной суммы расхода (а не дохода).

Примером может служить государство Лихтенштейн, где налог пенсионеров составляет 12% суммы расходов на проживание.

ГЛАВА 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

§ 2.1. Налоговая система

Налоговую систему в узком смысле рассматривают как совокупность налогов и сборов, взимаемых в государстве в установленном порядке. Но данное определение не отражает системный характер этого понятия. Более полно определить налоговую систему можно следующим образом.

Налоговая система - это взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве условий налогообложения, которые включают:

- виды налогов и сборов;
- систему и принципы налогового законодательства;
- принципы налоговой политики;
- порядок установления и ввода в действие налогов;
- порядок распределения налогов по бюджетам;
- структуру налоговых органов;
- формы и методы налогового контроля;
- права и ответственность участников налоговых отношений;
- порядок и условия налогового производства.

Налоговая система и ее разнообразие зависят от типов субъектов хозяйственной деятельности. В большинстве стран выделяют следующие четыре сектора, которые различаются между собой не только способом хозяйственной деятельности, но и особенностями налогового регулирования:

- государственный сектор;
- коммерческий сектор;
- финансовый сектор;
- население.

На структуру налоговой системы влияют три основных фактора:

1) уровень экономического развития. Чем более развитым является государство, тем большую долю в доходах бюджета составляют прямые налоги;

2) общественное экономическое устройство общества. В государстве с рыночной экономикой налоги являются основным рычагом экономического влияния на процессы в обществе. В СССР существовала система планового распределения прибыли предприятий (налог на прибыль не взимался);

3) государственное устройство стран (федеративное или унитарное государство). В федеративном государстве бюджетная система представлена федеральным, региональным и местным уровнями. Так построены налоговые системы США, Германии, России.

Таким образом, построение и развитие налоговой системы страны происходит под влиянием различных факторов, в том числе исторических, экономических, политических, социальных, внешнеэкономических и др.

Мировая практика организации налоговых систем свидетельствует о многовариантности их построения. В связи с этим исследователи выделяют различные классификационные признаки, характеризующие налоговую систему, построенную в той или иной стране.

Приведем некоторые принципы и виды классификации налоговых систем:

1. В зависимости от уровня налоговой нагрузки на экономику страны различают следующие налоговые системы:

а) либерально-фискальные (обеспечивают налоговые изъятия с учетом платежей социального характера до 30% ВВП. К ним относятся налоговые системы США, Японии, Австралии, Португалии, большинства стран Латинской Америки);

б) умеренно фискальные (30-40% ВВП, например в России, Узбекистане, Великобритании, Канаде, Швейцарии, Испании, Греции);

в) жестко фискальные (более 40% ВВП, например в Норвегии, Нидерландах, Бельгии, Финляндии, Дании, Швейцарии).

2. В зависимости от уровня централизации налоговых полномочий налоговые системы могут быть:

а) централизованные (федеральный (центральный) уровень управления наделен большинством налоговых полномочий и обеспечивает более 65% налоговых поступлений в бюджет. Такой уровень централизации налоговой системы сложился во Франции, в Нидерландах, Австрии, России);

б) умеренно централизованные (все уровни управления наделены значимыми налоговыми полномочиями и обеспечивают долю налоговых доходов федерального (центрального) уровня от 55 до 65% консолидированных поступлений. К этой группе относятся налоговые системы Австралии, Германии, Индии);

в) децентрализованные (нижестоящие уровни управления наделены более значимыми налоговыми полномочиями и обеспечивают до 55% налоговых поступлений в бюджет. Такую налоговую систему имеют США, Канада, Дания).

3. В зависимости от доли косвенного налогообложения могут быть системы:

а) подоходные (преимущественный характер обложения доходов и имущества, доля косвенных налогов не превышает 35% совокупных налоговых доходов. Такую налоговую систему имеют США, Канада, Великобритания, Австралия);

б) умеренно косвенные (доля косвенных налогов составляет 35-50% совокупных налоговых доходов. К этой группе относятся налоговые системы развитых стран Европы, например Германии, Франции, Италии и др.);

в) косвенные (косвенные налоги обеспечивают более 50% совокупных налоговых доходов. Такой уровень обложения характерен для налоговых систем развивающихся стран - Аргентины, Бразилии, Мексики, Индии, Пакистана. К этой же группе относятся и налоговая система России и Узбекистана.

Исходя из приведенных видов классификации, узбекскую налоговую систему можно охарактеризовать как умеренно фискальную, централизованную, косвенную.

Как свидетельствует мировой опыт, формирование налоговой системы страны основывается на определенных принципах.

Положения, на которых базируется построение налоговой системы Республики Узбекистан и осуществляется взаимодействие ее структурных элементов, называются организационными принципами построения налоговой системы.

Организационные принципы построения налоговой системы нашей страны соответствуют общемировому подходу. Выделяют следующие организационные принципы:

- принцип единства налоговой системы. Согласно Конституции Республики Узбекистан не допускается как установление налогов, ограничивающих свободное перемещение товаров и финансовых

средств в пределах страны, так и введение региональных налогов, позволяющих наполнять бюджеты одних территорий за счет других;

- принцип подвижности (эластичности). Суть данного принципа в том, что налоговое бремя и налоговые отношения могут быть оперативно изменены в соответствии с субъективными нуждами государства. В ряде случаев эластичность налогообложения используется в качестве контрмеры государства против уклонения от уплаты налогов;

- принцип стабильности. Налоговая система должна функционировать в течение многих лет, вплоть до налоговой реформы. Данный принцип соответствует интересам всех субъектов налоговых отношений;

- принцип множественности налогов. Любая налоговая система эффективна только в том случае, если она предусматривает множественность налогов. Во-первых, это обусловлено необходимостью перераспределения налогового бремени по плательщикам. Во-вторых, при едином налоге нарушается принцип эластичности налоговой системы. В-третьих, соблюдение данного принципа позволяет реализовать взаимодополняемость налогов, при которой искусственная минимизация одного налога обязательно вызовет рост другого налога;

- принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов. Данный принцип означает ограничение введения дополнительных налогов субъектами Республики Узбекистан и органами местного самоуправления, а также запрет на повышение ставок налоговых платежей.

В условиях рыночных отношений и особенно в переходный к рынку период налоговая система является основой механизма государственного регулирования экономики. Эффективное функционирование всего хозяйственного комплекса страны зависит от того, насколько правильно и гибко построена ее налоговая система.

Важно определить, какой смысл вкладывается в понятие «налоговая система». Согласно ст. 2 Закона «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее - налоги), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему». Данное определение имеет две отличительные особенности.

Во-первых, в налоговую систему были включены не только перечень налогов (в классическом их понимании) и сборов

налогового характера, подлежащих внесению в обязательном порядке в бюджет и внебюджетные фонды, но и различные целевые, лицензионные и прочие сборы, не являющиеся налоговыми платежами. Таким образом, законодатель, разграничивая понятия налога, сбора, пошлины и платежей неналогового характера, тем не менее осознанно предлагал под налоговой системой понимать всю совокупность обязательных финансовых платежей и различных изъятий в пользу государства.

Во-вторых, налоговая система характеризовалась, по сути, как простая совокупность этих обязательных платежей без выделения различных ее элементов, не говоря уже об установлении между ними взаимосвязи и взаимозависимости. Таким образом, законодатель отождествлял один из элементов системы (налоги, сборы, пошлины) с самой налоговой системой.

Удачное определение налоговой системы содержится в работе А.Ю.Казака, который считает, что это «Совокупность всех налогов, методы и принципы их построения, способы исчисления и взимания налогов, налоговый контроль, устанавливаемые законодательством». Положительным моментом в данном определении является попытка автора расширить спектр составных частей налоговой системы, однако дефиниция не получилась достаточно полной, так как не включает участников налоговых отношений и законодательство как самостоятельный ее элемент, а не средство обеспечения остальных составляющих налоговой системы. Б.Х.Алиев дает следующее определение: «Налоговая система – система экономико-правовых отношений между государством и хозяйствующими субъектами, возникающих по поводу формирования доходной части государственного бюджета путем отчуждения части дохода собственника, посредство: (системы законодательно установленных налогов и сборов и других обязательных платежей; исчисление, уплата и контроль за поступлением которых осуществляется по единой методологии налогообложения, разработанной в данном обществе».

К числу относительно удачных определений следует также отнести дефиницию Н.Е.Заяц и Т.И.Василевской, которые понимают под налоговой системой «совокупность установленных и взимаемых налогов в той или иной стране, форм и методов налогообложения, взимания и использования налогов, а также налоговых органов». Однако и здесь не содержится полный

перечень состава налоговой системы. Кроме того, авторы при определении одного налогового термина используют другой — «налогообложение», который неоднозначно трактуется разными исследователями.

§ 2.2. Принципы построения налоговой системы

Принципов, как и требований к построению системы налогообложения, можно выделить значительное количество, однако среди них наиболее важными являются следующие:

- ♦ единства или единой законодательной и нормативно-правовой базы;
- ♦ стабильности налогового законодательства;
- ♦ рациональности и оптимальности налоговой системы;
- ♦ организационно-правового построения и организации налоговой системы;
- ♦ единоначалия и централизации управления налоговой системой;
- ♦ максимальной эффективности налоговой системы;
- ♦ целевого поступления налогов в бюджеты соответствующих территориальных образований и др.

Принцип единства или единой законодательной и нормативно-правовой базы на всем экономическом пространстве государства означает:

- ♦ все налоги (сборы, пошлины) вводятся и отменяются только органами государственной власти с законодательным определением полномочий каждого уровня власти;

- ♦ единство подхода к построению налоговой системы или вопросам налогообложения, включая законодательную и нормативно-правовую базу, единую для всех налогоплательщиков на всем экономическом пространстве государства. Например, получение налоговых льгот, защиту законных интересов налогоплательщиков, действие одних и тех же законов, налоговых ставок, тарифов и т. д.

Принцип стабильности налогового законодательства предполагает невнесение изменений, поправок, дополнений или новых налогов в течение определенного времени, хотя бы одного срока полномочий законодательного собрания.

Построение стабильной налоговой системы с правовым механизмом взаимодействия всех элементов способствует разграни-

чению функций органов государственной власти, обеспечивает республиканский региональный и местный бюджеты гарантированными налоговыми источниками доходов в течение периода нахождения налоговой системы в стабильном состоянии. Налоговые изменения ведут к изменениям цен на товары (продукты), что сказывается на доходах и расходах налогоплательщиков, усугубляет или смягчает противоречия между налогоплательщиками и органами власти.

Принципы рациональности и оптимальности построения налоговой системы: если принцип рациональности системы означает разумную обоснованность системы с точки зрения ее целесообразности, то принцип оптимальности означает, что из всех целесообразных вариантов систем самой наилучшей, отвечающей вышеизложенным требованиям, является только одна, которая соответствует критерию оптимальности. В качестве критериев оптимальности системы могут выступать требования к системе, которым должна удовлетворять налоговая система и которые изложены ранее. Например, налоговая система должна иметь минимальное или оптимальное количество элементов в своем составе, при которых она обеспечивает максимум или оптимальность собираемости налогов и бюджет соответствующего территориального образования.

Принцип рациональности построения налоговой системы позволяет оптимизировать структуру системы, свести до минимума расходы на ее организационное построение, содержание, обеспечение и оснащение средствами автоматизации.

Критериями рациональности и оптимальности системы могут служить:

- ✓ количество субъектов налога, приходящихся на одного служащего налоговой службы;
- ✓ общее количество служащих налоговой службы, необходимых для охвата контролем всех субъектов налога;
- ✓ сумма средств, затрачиваемая на обслуживание налоговой системы.

Принцип организационно-правового построения и функционирования налоговой системы характеризует разграничение полномочий (прав и обязанностей) между различными уровнями и органами власти по установлению и взиманию платежей при приоритете норм, установленных налоговым законодательством

или высшим административным органом власти по отношению к нижестоящему уровню территориального образования.

Данный принцип законодательно предусматривает четкое разграничение налогов по уровням государственной структуры и разграничение налоговых потоков (поступлений) в бюджеты соответствующих территориальных образований: федерального центра, региональных и местных образований, в том числе их перераспределение между уровнями.

Принцип также законодательно закрепляет разграничение прав и обязанностей в вопросах налогообложения по взиманию налогов и сборов, установлению контроля соответствующими органами за уплатой налогов и сборов и взиманию пошлин и т. д.

В соответствии с данным принципом в налоговом законодательстве четко определяются функции каждого элемента налоговой системы.

Принцип единоначалия или централизация управления налоговой системой по взиманию платежей и контролю за их поступлением в бюджет соответствующего территориального образования предусматривает построение единой централизованной системы с единым органом управления всей системой налогообложения, т. е. объединение всех элементов, входящих в налоговую систему (министерств и ведомств), в единую систему с единым органом управления.

Принцип максимальной эффективности налоговой системы заключается в максимуме собираемости налогов при оптимальности или экономичности структуры системы.

Эффективность системы можно характеризовать коэффициентом эффективности K_3 , приведенным в выражении или равным:

$$K_3 = \frac{D_p}{D_r} = \begin{cases} > 1 \\ = 1 \\ < 1 \end{cases} \text{ при } K_0 \leq 1,$$

где D_r - общая сумма денежных средств, реально собранных в бюджет соответствующего территориального образования за счет платежей;

D_p - расчетная сумма средств, которая должна поступить в бюджет соответствующего территориального образования от всех налогоплательщиков;

$K_6 \leq 1$ - коэффициент оптимальности организации налоговой системы.

Если $K_3 > 1$, то это означает, что налоговая система работает эффективно; при $K_3 = 1$ предлагаемая и существующая системы по эффективности одинаковы; при $K_3 < 1$ предлагаемая система уступает по своим параметрам существующей системе и не может быть внедрена в практику.

Принцип целевого поступления налогов и сборов в бюджет соответствующего территориального образования в соответствии с законом о налогах и сборах означает, что движение денежных средств от налогоплательщиков в бюджет соответствующего территориального образования осуществляется по целевому назначению с целью пополнения бюджета и покрытия расходов. Основное назначение данного принципа, положенного в систему, заключается не столько в целевом поступлении или расходовании налоговых средств, сколько в том, что налоговые средства должны расходоваться на решение первоочередных задач и целевых программ, предусмотренных планами развития государства и общества, т. е., в первую очередь, - на повышение уровня жизни общества.

Основными недостатками налоговой системы являются:

- необоснованность налогов и сборов с большими налоговыми ставками и необоснованность структуры налоговой базы;

- взимание с объекта налога нескольких видов платы; что противоречит принципу однократности обложения, необоснованность введения таких видов налогов, как НДС налога на наследование и дарение и т. д.;

- сохранение тенденций формирования внебюджетных специальных фондов за счет налоговых отчислений;

- переоценка роли налога на прибыль в общей базе налоговых платежей, принижение роли и значения на имущество и налогов на природные ресурсы;

- необоснованность и поспешность введения и отмена отдельных видов налоговых платежей;

- сложность, противоречивость, неэкономичность эффективность налоговой системы с огромным штатом сотрудников, большим количеством законодательных актов инструкций, писем и других документов;

➤ отсутствие обоснованных методик и алгоритмов прогнозирования и расчета налогов, налоговых, ставок, элементов налоговой системы;

➤ отсутствие конкретной налоговой политики, направленной на создание приемлемых как для государства, так и для субъектов налога условий, обеспечивающих улучшение материального положения и т. д.

§ 2.3. Методика построения налоговой системы

В основу методик построения налоговых систем могут быть положены различные научные методы: системного, комплексного и целостного подходов, аналитический, статистический, сравнительной оценки и другие методы (способы и приемы), в том числе логико-математический, на котором строится приводимая ниже методика.

Метод позволяет реально и объективно производить расчеты по аналитическим выражениям, анализировать полученные результаты и делать выводы о целесообразности введения в налоговую систему того или иного элемента или условия соотносясь с логической компонентой данного метода. Беря данный метод за основу, можно рекомендовать следующую методику обоснования налоговой системы по исходным данным, в качестве которых могут выступать:

- ♦ документы, определяющие налогообложение (законы, подзаконные акты, инструкции, письма и т. д.);

- ♦ планы социально-экономического развития соответствующего территориального образования (Республика, региона, муниципального образования) на очередной год или ближайшую перспективу;

- ♦ данные по сбору налоговых платежей за предыдущие годы и текущий период данного финансового года;

- ♦ классификация источников дохода территориального образования (федерального, регионального, местного);

- ♦ планируемые мероприятия по изменению налогового законодательства в очередном финансовом году, которые в обязательном порядке будут реализованы законодательно;

- ♦ методики расчета видов налогов и сборов и их ставок;

♦ информация по количественному и качественному составу субъектов налога, уплачивающих налоговые платежи в соответствующее территориальное образование (Республики, регион, муниципальное образование);

♦ данные по составу налоговых служащих, обеспечивающих сбор налоговых платежей и контроль за их уплатой;

♦ другие данные, учитывающие особенности территориального образования.

Предлагаемая методика является универсальной и пригодна для обоснования любого уровня подсистемы и системы в целом. Отличие состоит лишь в том, какой будет использован комплекс данных при обосновании варианта налоговой системы или ее отдельного элемента.

Последовательность выполнения операций при обосновании налоговой системы может быть следующей (вариант).

1. Определить цели и задачи, приоритетные направления социально-экономического развития территориального образования, составить план очередности их реализации в очередном финансовом году с включением в план нерезализованных мероприятий за текущий финансовый год.

2. Определить потребность денежных средств, необходимых для реализации целей и задач согласно плану социально-экономического развития территориального образования (Республики, региона, муниципального образования) с учетом опыта предыдущих лет или путем расчетов с учетом инфляции, повышения цен на товары и услуги, повышения уровня благосостояния народа и других факторов, которые могут сложиться в очередном финансовом году:

$$S_n = S_n + S_z + \Delta_n,$$

где S_n - потребная сумма средства, необходимая территориальному образованию для реализации целей и задач;

S_n - налоговая составляющая потребной суммы, определяемая на основе опыта поступления налоговых платежей в территориальный бюджет за предыдущие годы;

S_z - неналоговая часть дохода, поступающая в бюджет, которая также определяется на основе опыта предыдущих лет;

Δ_{Σ} - сумма потребных средств с учетом инфляционных и иных факторов, указанных выше.

3. Проанализировать систему налогообложения, выявить характерные недостатки, присущие каждому ее элементу, вскрыть порождаемые противоречия, выявить проблемы в сфере законодательной базы, процесса функционирования системы, распределения функций между ее уровнями, а также недостатки в подсистемах, сбора налоговых платежей и их перечислению в соответствующий уровень бюджетной системы.

4. Разработать систему мер с конкретными предложениями по устранению выявленных недочетов, наметить пути разрешения противоречий и проблем с учетом изменения законодательства по налогообложению и реформирования системы административных органов налоговой составляющей и органов власти различных уровней.

5. Определить задачи в области налогообложения на соответствующем уровне налоговой системы (республиканском, региональном, местном): какие задачи должна решить налоговая система, чего необходимо достигнуть, какая необходима налоговая система (по законодательной базе, структуре, экономичности, эффективности); какие изменения последуют или необходимо предложить в законодательство (отменить или ввести новые виды налогов и сборов); каким образом перераспределить платежи по видам налогов между уровнями системы; каким образом изменить налоговые ставки (в том числе и между уровнями системы и т. д.).

6. На основе новых подходов к системе налогообложения предъявить к ней требования по направлениям выполнения целей и задач, стоящих перед территориальным образованием (республикой, регионом, местным образованием), по экономичности и эффективности, а также по вопросам устранения недостатков, присущих действующей налоговой системе, в том числе по «смягчению» или устранению противоречий, существующих в налогообложении.

7. В интересах выполнения требований, положенных в основу новых подходов к налоговой системе, определить принципы, которые должны быть положены в налогообложение и построение налоговой системы соответствующего уровня.

8. Разработать систему видов налогов и сборов применительно к территориальному образованию с учетом обоснованных принципов и требований, предъявляемых к налогообложению и

налоговой системе или отдельным ее элементам, на основе классификационных признаков.

9. Определить (классифицировать) объекты налогообложения по видам налогов и сборов для соответствующего территориального образования.

10. Рассчитать налоговую базу каждого вида налога и сбора согласно выражениям.

11. Установить (рассчитать) налоговые ставки по каждому виду налога и сбора. Для действующей налоговой системы налоговые ставки приведены в НК Республики Узбекистан.

12. Установить единицу (масштаб) каждого вида налога и сбора, измеряемую единицах объема, площади, тоннах, килограммах, сумах и т. д.

13. Перераспределить и законодательно закрепить виды налогов и сборов между уровнями налоговой системы, от которых суммы налоговых платежей субъектов налога поступают в соответствующий уровень бюджетной системы.

14. Законодательно закрепить перераспределение налоговых ставок видов налогов и сборов между уровнями налоговой системы, согласно которым часть суммы налога и сбора, соответствующая налоговой ставке, поступает непосредственно в соответствующий уровень бюджетной системы.

15. Организовать полный общий учет субъектов налога (юридических и физических лиц, индивидуальных налогоплательщиков) и их классификацию применительно к каждому территориальному образованию.

16. Разработать (уточнить) систему льготных мер по видам налогов и сборов, по субъектам налога, а также по отдельным группам граждан, законодательно их оформить и довести до налогоплательщиков.

17. Организовать сбор данных о реальных доходах субъектов налога (согласно законодательству) в интересах прогнозных расчетов и анализа поступления денежных средств в бюджет соответствующего уровня.

18. Рассчитать сумму налога и сбора, уплачиваемую субъектом налога с объекта налогообложения согласно методике расчета исчисления платежа применительно к соответствующему уровню налоговой системы.

19. Установить порядок уплаты видов налогов и сборов, налоговый период, порядок и сроки уплаты налогов и сборов субъектами налогов применительно к каждому территориальному образованию.

20. Проанализировать действующую налоговую систему по видам налогов и сборов, структуре налоговой системы, порядку и эффективности собираемости налогов и сборов, их учету, выявить возможности субъектов налога по «уходу» от уплаты налогов и сборов с учетом льготного налогообложения, способы «ухода» от уплаты налогов и сборов, недостатки органов, организующих и осуществляющих налоговый процесс, в том числе контроль за уплатой и поступлением налогов и сборов в соответствующий уровень бюджетной системы.

21. Проанализировать и уточнить роль и функции системы налоговых органов, осуществляющих изъятие и контроль за уплатой налогов и сборов налогоплательщиками с учетом принципов оптимизации и эффективности работы налоговых служащих соответствующего уровня налоговой системы.

22. Рассчитать потребность налоговых служащих каждого элемента и системы в целом, обеспечивающих эффективный контроль и учет за налоговыми поступлениями в соответствующий уровень бюджетной системы с учетом пространственно-временных (территориальных условий) и технико-методических (наличие методической и компьютерной базы) параметров по выражениям.

23. Подготовить предложения по совершенствованию налоговой системы, законодательно оформить изменения по совершенствованию системы, особенно по налогообложению, разграничению прав и функций уровней власти налоговой и бюджетной систем.

24. Провести ориентировочный расчет доходов, поступающих в соответствующий территориальный уровень бюджетной системы по всем видам налогов от всех категорий налогоплательщиков. Сумма налоговых доходов, поступающая в соответствующий территориальный бюджет может быть рассчитана по нескольким вариантам налоговых систем одновременно. Сумма налоговых доходов действующей налоговой системы определяется:

$$S_{\text{от}} = S_{\text{ю}} + S_{\text{ф}}$$

$$S_{\text{ю}} = \sum_{j=1}^{j_n} \cdot \sum_{i=1}^{i_n} C_i \lambda_j$$

где S_{ϕ} - рассчитывается по выражению, аналогичному выражению;

$S_{\text{ит}}$, S_{ϕ} - общая сумма налоговых платежей, поступающая в соответствующий уровень бюджетной системы от юридических и физических лиц соответственно;

$j = 1 \dots K_{\phi}$ (K_{ϕ}) - количество юридических (физических) лиц, уплачивающих налоги и сборы в соответствующий уровень бюджетной системы;

$i = 1 \dots N_{\phi}$ (N_{ϕ}) - количество видов налогов и сборов, уплачиваемых юридическим (физическим) лицом в соответствующий уровень бюджетной системы в отчетном периоде;

S_i - налоговая база налога или сбора, из которой исчисляется соответствующая налоговой ставке сумма по i -му виду налога;

k_i - налоговая ставка по i -му виду налога или сбора, устанавливаемая налоговым законодательством.

25. Спрогнозировать реально собираемую сумму доходов от налоговых платежей в соответствующий уровень бюджетной системы с учетом опыта предыдущих лет по выражению:

$$S_p = K_c S_{\text{он}}$$

где K_c - коэффициент эффективности собираемости налогов и сборов;

K_i - коэффициент собираемости налогов и сборов за i -й год;

$i = 1 \dots n$ - количество лет, которые приняты для расчетов.

26. Сопоставить прогнозные результаты расчетов налоговых доходов, поступающих в соответствующий уровень бюджетной системы.

$$S_{\text{он}} \left\{ \begin{array}{l} > \\ = \\ < \end{array} \right\} S_p \leq 1$$

Если расчетные результаты сумм доходов превышают реально собираемые суммы доходов, то, в первую очередь, необходимо анализировать налоговую систему с точки зрения возможностей субъектов налога по уклонению от уплаты налогов и сборов. Если расчетные результаты сумм доходов оказались меньше реально собираемых сумм доходов, то, в первую очередь, необходимо

анализировать исходные данные и механизм проведения расчетов (методики расчетов).

В том и другом случаях необходимо анализировать причины, заложенные в самой налоговой системе с целью совершенствования системы налогообложения и структуры системы, а также методический аппарат расчета налогообложения.

27. Сопоставить полученные расчетным путем результаты поступления доходов в соответствующий территориальный уровень бюджета с необходимой суммой средств для выполнения целей и задач социально-экономического развития территориального образования:

Если $S_p > S_{\text{от}}(S_p)$, то количество видов налогов и сборов, их ставки, другие элементы системы и исследуемый ее вариант не соответствует требованиям, предъявляемым к налоговой системе, т.е. система не способна обеспечить выполнение задач и функций, стоящих перед соответствующим уровнем власти.

Если $S_p \leq S_{\text{от}}(S_p)$, то налоговая система с ее параметрами удовлетворяет требованиям и ее можно лишь совершенствовать в целях оптимизации структуры.

28. При отрицательных результатах расчетов (система не удовлетворяет требованиям), в первую очередь, необходимо разработать новый вариант налоговой системы или составить план реализации конкретных мероприятий, направленных на совершенствование налоговой системы, и при новых исходных данных повторить процесс расчета и анализа.

29. Разработать меры контроля и установить контроль за собираемостью налогов и сборов, поступающих в соответствующий уровень бюджетной системы.

§ 2.4. Критерии оценки налоговой системы

Объектом налоговой политики является налоговая система государства. Поэтому оценивать результаты проводимых мер в сфере налогообложения следует на основе анализа изменений налоговой системы.

Критерии оценки налоговой системы наиболее полно представлены в работе известного российского налогового И.В.Горского².

²Горский И. К оценке налоговой политики // Вопросы экономики. – 2002. - №7 – С. 70-78.

К первой группе относятся универсальные базовые показатели состояния налоговой системы (таблица 2.1) эти показатели фиксируют текущее внутреннее состояние системы налогов и необходимы для осуществления контроля за ходом реализации любой налоговой политики. В группу базовых показателей входят данные налоговой отчетности, которые не только характеризуют общее состояние системы налогов, но и служат исходной информационной базой для расчетов общей налоговой эффективности (оценки налоговой политики).

Последнюю группу показателей можно рассматривать как промежуточное звено между базовыми и специальными показателями, так как в сопоставлении со средними значениями они несут существенно более качественную информацию о налоговой системе.

Вторая группа – специальные показатели. Она опирается на показатели первой группы и используется для наблюдения и оценки налоговых мероприятий регулирующего характера. Заранее составить перечень таких показателей нельзя, поскольку налоги в любой момент могут быть задействованы по тем или иным тактическим соображениям. Их выбор будет зависеть от уровня, масштабов и временных горизонтов решаемых задач, но наиболее значимым с точки зрения эффективности налогов представляется исследование связи базовых налоговых показателей с основными характеристиками развития производства и социальной сферы.

Элементами налоговой системы являются:

♦ законодательная база (законы, законодательные акты, постановления, распоряжения, инструкции, письма), определяющая права и обязанности субъектов налога и органов власти;

♦ субъекты налога (территориальные образования, юридические и физические лица) как налогоплательщики;

♦ виды налогов, которые взимаются в соответствии с законом в бюджет соответствующего уровня (республиканский, региональный, местный) с субъектов налога;

♦ органы государственной власти и местного самоуправления, наделенные правами по изъятию доходов с субъектов налога и осуществлению контроля за процессом сбора налоговых платежей.

Базовые показатели оценки налоговой системы

Показатель	Назначение показателя
Налогоплательщики	Характеризует динамику и изменение структуры налогоплательщиков, в том числе процессы постановки на учет и снятие с него.
Налоговые платежи	Характеризует поступление платежей по основным видам налогов и уровням бюджетов в региональном и отраслевом разрезах.
Задолженность	Характеризует налоговую задолженность по основным видам налогов и уровням бюджетов в региональном отраслевом разрезе.
Налоги и бюджет	Характеризует пропорции между налоговыми доходами, доходами бюджета и его расходами, в том числе по регионам.
Налоговые льготы	Характеризует «налоговые расходы» государства по основным видам налогов и уровням бюджетов, в том числе в региональном разрезе.
Налоговый контроль	Характеризует работу контрольных органов: численность работников и расходы на их содержание, количество проверок и их результаты, доначисленные суммы, оспариваемые суммы, возврат налоговых платежей.
Налоговое бремя	Характеризует долю налоговых доходов в ВВП, валовом региональном продукте; налоговую нагрузку отраслей, предприятий и населения.

1. В качестве критериев по определению законодательной базы могут выступать принципы, определяющие основы налогообложения и построения налоговой системы; виды налогов и их распределение как источников доходов по уровням налоговой и

бюджетной систем; права и обязанности ветвей законодательной и исполнительной власти в сфере налогового законодательства по изъятию налогов у налогоплательщиков и установлению контроля за исполнением налогового законодательства.

К принципам, выступающим в качестве критериев оценки системы налогообложения, можно отнести:

- ♦ добровольность исчисления и уплаты налоговых платежей;
- ♦ ограничение количества видов налогов и сборов в составе налоговой системы;
- ♦ ограничение числа льгот, предоставляемых как физическим, так и юридическим лицам;
- ♦ справедливость распределения налогового бремени как между физическими, так и юридическими лицами;
- ♦ упрощенность налоговой системы, в том числе простота перераспределения как налогов, так и их ставок между уровнями налоговой системы;
- ♦ всеобщность охвата налогообложением всех субъектов налога и видов деятельности, за исключением доходов по пенсиям, стипендиям, пособиям на детей и т. д.;
- ♦ равенство всех субъектов налога перед законом и обязанностью нести налоговое бремя перед обществом и государством;
- ♦ справедливость, согласно которой субъект налога с большим доходом должен нести большее бремя перед государством. Критерием принципа справедливости может выступать показатель, рассчитываемый по дифференциальной зависимости или степенной функции. Например, в качестве показателя могут выступать величины: возможность субъекта налога нести налоговое бремя; коэффициент налоговой ставки, рассчитываемым по выражению с учетом прожиточного семейного минимума;
- ♦ исключение дискриминационности налогообложения не только по национальному, религиозному признаку, но и признаку выделения отдельных групп налогоплательщиков;
- ♦ произвольность введения новых видов налогов, ухудшающих материальное положение налогоплательщиков;
- ♦ единство экономического пространства, означающее, что все виды налогов, установленные законом, имеют одинаковую юридическую силу, единую налогооблагаемую базу и единые налоговые ставки;

♦ **однократность обложения объекта налогом.** Фактически в настоящее время многие из объектов налогообложения облагаются неоднократно, что противоречит принципу, законодательно закрепленному в НК Республики Узбекистан. Однократно налог может быть изъят из суммы дохода налогоплательщика согласно выражению:

$$S_{\text{н}} = \lambda_{\text{н}} S_{\text{д}}$$

где $\lambda_{\text{н}}$ - ставка налога, которая рассчитывается с учетом принципа справедливости (доходности);

♦ **возвратность** сверх уплаченной части суммы налогоплательщику или зачета этой части в счет уплаты другого вида налога;

♦ **соразмерность** взимаемой части налога с доходом налогоплательщика, т. е. налог должен взыскиваться в том случае, если доход субъекта налога превышает прожиточный минимум, что соответствует принципу справедливости. Данный принцип возможно оценить через коэффициент платежеспособности субъекта налога;

♦ **необходимый минимум средств**, поступающих в бюджет от всех субъектов налога, необходимых для выполнения функций органами управления обществом и государством. Критерием принципа может выступать реально собираемая сумма налогов, поступающая в соответствующий уровень бюджетной системы.

♦ **стабильность законодательной базы**, т. е. ее неизменность в течение длительного периода, стабильность материального состояния граждан, которую можно оценить коэффициентом стабильности;

♦ **экономичность или рациональность** налоговой системы, т. е. обоснованность ее структуры с точки зрения оптимальности для данных условий, которая может быть оценена по количеству субъектов налога, приходящихся на одного налогового служащего;

♦ **разграничение полномочий** между уровнями налоговой системы, которое означает, что согласно законодательству каждый уровень системы выполняет функция, присущие данному уровню, без дублирования уровнями друг друга;

♦ **централизация управления** системой планирования и сбора налогов означает, что в налоговой системе действует единый орган,

отвечающий за налогообложение, и другие органы власти не имеют права влияния на налоговый процесс;

♦ целевое поступление платежей в соответствующий бюджет означает, что согласно законодательству Республики Узбекистан все налоги и сборы поступают полностью в тот бюджет (фонд, статью), который прописан законом, и никакой орган власти не вправе изменить направление его зачета;

♦ эффективность налоговой системы, которая заключается в максимальной собираемости налогов и сборов при условии экономичности или оптимальности системы. Эффективность налоговой системы характеризуется коэффициентом эффективности или уровнем собираемости налогов.

2. В качестве субъектов налогообложения выступают плательщики налогов и сборов, к которым относятся:

♦ организации, предприятия, учреждения и индивидуальные предприниматели с правом образования юридического лица;

♦ граждане и индивидуальные предприниматели без образования юридического лица, именуемые согласно НК Республики Узбекистан физическими лицами.

Критерием объекта налога выступает характеристика количества налогоплательщиков как юридических и физических лиц.

3. Виды налогов и сборов. В соответствии с НК Республики Узбекистан налоговой системе действует 27 видов налогов и сборов, а в предлагаемой системе всего 13 видов платежей. Критерием налогового бремени должны выступать не количество видов налогов и сборов, а сумма платежа, приходящаяся на одного налогоплательщика, общая сумма, подлежащая уплате всеми налогоплательщиками, и общая сумма собираемости налогов и других платежей, поступающих в соответствующий уровень бюджетной системы.

Сумма платежа каждого вида налога и сбора рассчитывается, исходя из показателей налоговой базы, налоговой ставки льготных условий. Например, обобщенными выражениями для оценки сумм видов налогов и сборов могут быть:

- ♦ платежи административно-территориальных образований;
- ♦ налоги на доход юридических и физических лиц;
- ♦ таможенные пошлины;
- ♦ налоги (пошлины) на недвижимость;
- ♦ налоги (пошлины) на природные ресурсы;

- ♦ коммунальные платежи;
- ♦ сборы за отдельные виды деятельности.

4. Органы государственной власти и местного самоуправления, наделенные правами по планированию, изъятию налогов и сборов и установлению контроля за их уплатой. Критерием оценки данного элемента подсистемы может выступать общее количество лиц, занятых процедурами планирования, организации сбора (изъятия) налогов и других платежей, установления контроля за уплатой налогов, и сборов налогоплательщиками или число субъектов налога, приходящихся на одного налогового служащего с учетом требований по экономичности и эффективности налоговой системы.

§2.5. Налоговая политика государства

Налоговая политика - многоаспектная категория, непосредственно связанная со взаимоотношениями государства и каждого человека, государства и предприятий, различных организаций друг с другом, межгосударственными отношениями.

В действительности понятие налоговой политики выходит за рамки мероприятий в области налогов. Проводя налоговую политику, государство активно вмешивается в «работу» рынка, регулирует развитие производства, способствует ускоренному росту одних отраслей экономики по сравнению с другими, влияет на инвестиционную политику и структурную перестройку. От успешного проведения налоговой политики во многом зависит результативность принимаемых экономических решений. Эффективной может считаться только та налоговая политика, которая стимулирует накопление и инвестиции, способствует экономическому росту.

Некоторые современные ученые сводят налоговую политику к законодательным актам, упуская из виду ее экономическую роль.

Основные задачи, которые должны быть решены посредством налоговой реформы, - снижение налогового бремени, упрощение налоговой системы, повышение уровня администрирования, создание равных условий для всех налогоплательщиков.

Обычно тип налоговой политики страны определяется в зависимости от конкретной экономической конъюнктуры.

Можно выделить следующие этапы разработки налоговой политики:

- 1) четкое определение целей, которые необходимо достичь в процессе реализации налоговой политики;
- 2) сопоставление и анализ последствий альтернативных программ достижения целей (для этого требуется ясное представление об экономических результатах, выгодах, издержках осуществления каждой из программ);
- 3) изучение прошлого опыта реализации подобных программ, оценка их результативности с расчетом на ее повышение;
- 4) анализ арсенала методов и инструментов проведения конкретного варианта налоговой политики;
- 5) оценка и учет реальных экономических и политических условий для осуществления налоговой политики;
- 6) корректировка мероприятий политики с учетом конкретной экономической конъюнктуры.

Определение основных положений налоговой политики государства, устанавливающей организационно-правовые принципы функционирования системы налогообложения и методике исчисления конкретных налогов, является важным этапом процесса налогового планирования. Понимаемое таким образом направление налогового планирования предполагает разработку научно-обоснованной концепции построения налоговой системы государства, ее состава и структуры, соответствующих проводимым преобразованиям экономики. В рамках данного направления должны быть установлены цели, на достижение которых ориентирована система налогообложения страны, методы, позволяющие воплотить эти цели на практике.

Центральный вопрос налоговой политики - это необходимость научного обоснования предела налоговых изъятий, т.е. величины ставки налогов, не угнетающей производителей и воспроизводство рабочей силы. Вопрос о пределах налогообложения включает два вектора. Первый связан с размером индивидуального налогообложения, т.е. размером налога, возлагаемого на конкретного налогоплательщика. Второй - размером налогового бремени на макроуровне, т.е. какая доля созданного ВВП должна перейти к государству.

В силу различий предприятий по фондоемкости, материалоемкости, трудоемкости, рентабельности продукция величина показателей налогового бремени различна. В среднем за 2011 г. налоговая нагрузка на выручку оценивается на уровне 27%, средневзвешенные значения налоговой нагрузки на выручку и добавленную

стоимость соответственно 18 и 38%. Наиболее высокая нагрузка на выручку и среднем по предприятиям строительных материалов - 34%, легкой промышленности-32% и машиностроения - 28%.

Цели налоговой политики:

- фискальная - основная, которая выражается в обеспечении государства финансовыми ресурсами путем мобилизации части созданного ВВП страны для финансирования его расходов;

- экономическая - целенаправленное воздействие на экономику через налогообложение для регулирования спроса и предложения, проведения структурных изменений общественного воспроизводства;

- социальная - сглаживание неравенства в уровнях доходов населения путем перераспределения национального дохода и валового внутреннего продукта;

- стимулирующая - предполагает активизацию инвестиционной и инновационной деятельности, создание условий для ускоренного накопления капитала в наиболее перспективных отраслях экономики;

- экологическая - охрана окружающей среды и рациональное природопользование за счет введения экологических налогов и штрафных санкций;

- контрольная - используется государством для принятия решений в области функционирования как отдельных видов налогов, так и всей налоговой системы;

- международная - введение налогов в соответствии с требованиями международных соглашений для укрепления экономических связей с другими странами.

Методы осуществления налоговой политики зависят от тех целей, которые стремится достичь государство. В современной практике широкое распространение получили такие методы, как изменение налоговой нагрузки на налогоплательщика, введение дифференцированных налоговых ставок, установление или отмена налоговых льгот и др.

Субъект управления - государство.

Объект управления - налогообложение.

Содержание налоговой политики многогранно и включает в себя:

- выработку научно-обоснованной концепции развития налоговой системы;

- определение основных направлений и принципов налогообложения;

- разработку мер, направленных на достижение поставленных конкретных целей в области социально-экономического развития общества, увеличения доходной части бюджета и т.д.

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач, налоговая политика подразделяется на налоговую стратегию и налоговую тактику.

Налоговая стратегия предусматривает решение крупномасштабных задач, связанных с разработкой концепции развития налогового системы страны.

Налоговая тактика предусматривает решение конкретных задач периода путем своевременного изменения налоговой системы.

Стратегические направления налоговой политики определяются высшими органами исполнительной и законодательной власти государства.

Можно выделить следующие стратегические направления налоговой политики:

- построение стабильной налоговой системы;
- облегчение налогового бремени товаропроизводителей;
- сокращение налоговых льгот;
- развитие налоговой службы.

В зависимости от масштаба и сферы влияния налоговая политика подразделяется на внутреннюю и внешнюю. Внешняя налоговая политика направлена на избежание двойного налогообложения, сближение налоговых систем различных стран, усиление налогового контроля при совершении международных торговых операций. Внутренняя налоговая политика проводится в рамках национальной экономики и предусматривает решение внутренних задач.

Существуют три типа налоговой политики:

- 1) политика максимальных налогов;
- 2) политика разумных налогов;
- 3) политика высоких налогов с одновременно высоким уровнем социальных гарантий.

В первом случае, государство устанавливает высокие ставки налогов, сокращает налоговые льготы, преследуя только фискальную цель. Такая политика проводится государством в определенные моменты развития. Подобная политика была в Республике

Узбекистан в 1992 г. Вместе с тем предпосылок для ее проведения не существовало, в силу чего она привела к негативным последствиям.

Во втором случае, государство учитывает не только фискальные интересы, но и создает максимально благоприятные условия для развития экономики и предпринимательской деятельности. Данная политика приводит к сокращению налоговых поступлений в бюджет и, следовательно, к свертыванию социальных программ.

Цель данной политики в том, чтобы обеспечить приоритетное расширение капитала, стимулирование инвестиционной и инновационной деятельности за счет обеспечения благоприятного налогового климата. Такая политика проводится в условиях стагнации экономики. Подобные методы налоговой политики были использованы в США в начале 80-х г. XX в., получившей название «рейганомика».

Третий тип налоговой политики представляет собой нечто среднее между второй и первой. Ее суть в установлении высокого налогообложения и значительного числа государственных программ.

Для осуществления налоговой политики государство использует всю совокупность элементов налогового механизма, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением.

Основами налоговой политики являются:

1) научно-обоснованный подход к налоговой политике в соответствии с закономерностями общественного развития и выводами экономической и финансовой наук;

2) учет специфики конкретных исторических внешних и внутренних условий, географического положения, реальных экономических возможностей государства;

3) изучение генезиса налоговой политики, мирового опыта, выявление прогрессивных тенденций, применимых на соответствующем историческом этапе развития экономической стратегии конкретной страны;

4) учет многоотраслевой структуры и многоуровневого характера Республики Узбекистан;

5) использование многовариантных расчетов при выработке концепции налоговой политики и предвидение возможных положительных и отрицательных последствий наложения соответст-

вующих налоговых сценариев на конкретную экономическую ситуацию в стране на основе широкого применения различных экономико-математических методов.

Документальное оформление налоговой политики происходит, прежде всего в:

- программах социально-экономического развития страны и отдельных регионов на долгосрочную и краткосрочную перспективу;
- бюджетных посланиях Президента Республики Узбекистан соответствующим регионам и округам;
- законах о бюджетах на очередной год на республиканском, региональном и местном уровнях;
- различных законодательно-нормативных актах по налоговым вопросам.

Необходимо отметить, что формирование и реализация налоговой политики тесно взаимосвязаны и находятся в постоянном развитии в соответствии с изменяющимися приоритетами экономической стратегии государства.

Мы полагаем, что налоговую политику целесообразно классифицировать по видам следующим образом.

1. По уровню органов власти и управления, осуществляющих налоговую политику, следует различать глобальную, наднациональную, национальную (государственную), региональную и местную налоговую политику. Налоговая политика может носить смешанный характер.

2. В зависимости от способов воздействия государства на налоговую систему налоговая политика может быть авторитарной или осуществляемой путем опосредованного вмешательства государства в налогообложение. При этом налоговой политике любого вида безусловно присущ императивный характер.

3. В зависимости от целей государства целесообразно выделять политику максимальных налогов с высоким уровнем государственной социальной защиты и политику с небольшим уровнем налоговых изъятий, но и незначительными социальными гарантиями.

4. Исходя из степени контроля над экономической ситуацией в стране политика может быть стабилизационной и деструктурирующей.

5. Исходя из учета инфляционной составляющей налоговая политика может осуществляться в виде инфляционной и жесткой стабилизирующей политики. При этом необходимо отметить, что в современных условиях крайне актуально при разработке и реализации налоговой политики учитывать накопленный в теории и практике финансового менеджмента опыт дисконтирования, позволяющий осуществлять более достоверные расчеты по различным элементам налоговой политики.

6. В зависимости от гибкости реагирования на изменения окружающей внешней среды налоговая политика может быть дискреционной и недискреционной (жестко детерминированной).

7. В зависимости от быстроты реагирования на изменения внешней среды целесообразно выделять динамичную и инерционную налоговую политику.

8. В соответствии с направлениями антициклического управления экономикой следует различать дефляционную и рефляционную налоговую политику.

9. В соответствии со стадиями экономического развития страны целесообразно выделять налоговую политику на стадии создания соответствующего государства, в период его существования (в том числе экономического роста или спада). Существует специфика налоговой политики на различных циклах развития страны: детство (возникновение), юность (быстрый экономический рост), зрелость (замедление экономического роста) и старость (экономический спад).

10. С точки зрения временной определенности налоговая политика может быть долгосрочной и краткосрочной. Полагаем, что для политики краткосрочным является период до 3 лет, а формирование ее на более длительную перспективу следует относить к долгосрочной налоговой политике.

11. Исходя из направленности на перспективу следует различать текущую налоговую и перспективную налоговую политику.

12. По степени новизны целесообразно подразделять налоговую политику на базисную и изменяющую (улучшающую или ухудшающую) положение налогоплательщиков.

13. С точки зрения учета различных прогнозных вариантов изменения внешней среды и состояния экономики страны целесообразно выделять динамическую и статическую налоговую политику.

14. В зависимости от объема налоговая политика может быть комплексной и тематической.

15. Исходя из критерия территориальности целесообразно различать внутреннюю и внешнюю налоговую политику.

16. В зависимости от ожиданий, возлагаемых на налоговую политику, она может быть оптимистической, пессимистической и реалистичной.

17. В зависимости от кардинальности производимых изменений налоговая политика может быть революционной и эволюционной.

18. Исходя из направленности налоговая политика может формироваться и реализовываться в отношении юридических лиц, в отношении физических лиц и быть смешанной.

Формами налоговой политики целесообразно считать: внутреннюю налоговую политику, включающую мониторинг налоговых вопросов, планирование налогового законодательства, элементов налогов и т. п., а также контроль за налогообложением деятельности внутри страны; международную налоговую политику, состоящую в разработке перечисленных вопросов по международным операциям и сделкам.

В качестве методов налоговой политики целесообразно выделять: метод прямого счета, расчетно-аналитические методы, комбинированные методы и методы экономико-математического моделирования. Перечисленные методы могут носить как ситуационный характер (осуществляться при формировании и реализации конкретной ситуации или процесса), так и вариационный характер (производиться при выборе возможных вариантов и направлений деятельности).

Методы налоговой политики зависят от тех целей, которые стремится достичь государство. На практике наиболее широко используются следующие методы:

1) изменение налоговой нагрузки налогоплательщика. Можно утверждать, что в настоящее время произошло существенное снижение налоговой нагрузки налогоплательщиков, учитывая снижение ставок по всем основным налогам. Необходимо отметить наибольшее снижение налоговой нагрузки в сфере малого бизнеса;

2) регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения;

3) замена одних способов или форм налогообложения другими. Использование этого метода проявилось в подоходном налогообложении.

4) введение дифференцированной системы налоговых ставок. Введена дифференцированная система налоговых ставок по единому социальному налогу. Суть дифференциации состоит в следующем принципе: чем больше доход, тем ниже ставка ЕСН;

5) изменение сферы распределения тех или иных налогов. Данный метод предполагает тесную взаимосвязь с бюджетной политикой;

6) регулирование состава налогов, объектов налогообложения, налоговых ставок, способов исчисления налоговой базы, порядка и сроков уплаты. Например, введение специальных налоговых режимов.

Существующий ныне у большинства государств обширный арсенал инструментов налоговой политики позволяет им оказывать активное влияние как на социально-экономические процессы страны, так и на налоговую политику других государств.

Налоговая политика проводится (осуществляется) ими посредством методов:

- управления;
- информирования (пропаганды);
- воспитания;
- консультирования;
- льготирования;
- контролирования;
- принуждения.

Управление заключается в организующей и распорядительной деятельности финансовых и налоговых органов, которая нацелена на создание эффективной системы налогообложения и основывается на объективных закономерностях развития.

Информирование (пропаганда) - деятельность финансовых и налоговых органов по доведению до налогоплательщиков информации, необходимой им для правильного исполнения налоговых обязанностей. Имеется в виду информация о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления, сроках уплаты и т.п.

Воспитание имеет своей целью привитие налогоплательщикам осознанной необходимости добросовестного исполнения ими своих налоговых обязанностей и предполагает осуществление про-

светительской работы по разъяснению необходимости налогообложения для государства и общества.

Консультирование сводится к разъяснению финансовыми и налоговыми органами лицам, ответственным за исполнение налоговых обязанностей, положений законодательства о налогах и сборах, применение которых на практике вызывает у них затруднения.

Льготирование - деятельность финансовых органов по предоставлению отдельным категориям налогоплательщиков (плательщиков сборов) возможности не уплачивать налоги или сборы.

Контролирование представляет собой деятельность налоговых органов с использованием специальных форм и методов по выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах, в конечном счете нацеленную на достижение высокого уровня налоговой дисциплины среди налогоплательщиков и налоговых агентов.

Принуждение - деятельность налоговых органов по принудительному исполнению налоговых обязанностей посредством применения в отношении недобросовестных налогоплательщиков мер взыскания и других санкций.

До недавнего времени при проведении налоговой политики налоговыми органами преимущественно использовались методы управления, контролирования и принуждения, теперь же получают развитие информирование, консультирование и воспитание населения. Это означает, что налоговая политика в большей степени стала учитывать интересы налогоплательщиков.

К инструментам налоговой политики относятся:

- налоговая льгота;
- налоговая ставка;
- налоговая база.

Государство использует прямые и косвенные методы использования налоговых инструментов. Примером прямого воздействия на процессы регулирования и стимулирования является полное или частичное освобождение от налогов через использование налоговых льгот. Как правило, это применяется для развития новых отраслей экономики, малого предпринимательства.

В развитых странах редко используются налоговые льготы в целях создания благоприятного режима для определенных отраслей экономики, а предоставление льгот отдельным предприятиям запрещено законодательством. Считается, что такие льготы вносят искажения в действие рыночных механизмов распределения

финансовых и материальных ресурсов, усложняют налоговую систему и создают неравные конкурентные условия для субъектов хозяйствования.

Важная роль при осуществлении налоговой политики отводится налоговым ставкам. При реформировании налоговой системы систематически уточняются ставки налогов. Налоговая политика приводится в соответствие с имеющейся экономической конъюнктурой. В настоящее время снижена ставка по налогу на прибыль организаций. Планируется снижение ставки НДС.

От формирования налоговой базы зависит увеличение или уменьшение налоговых обязательств различных категорий налогоплательщиков. Это создает дополнительные стимулы или ограничения для расширения производства, внедрения проектов и для экономического развития в целом.

Ярким примером влияния налоговой базы на величину налога на прибыль является порядок отнесения амортизационных отчислений на расходы. Разрешение осуществлять ускоренную амортизацию, т.е. списывать стоимость основного капитала не в соответствующих физическому износу нормах, а в увеличенном размере, приводит к завышению расходов и соответственно к снижению налоговой прибыли, а значит, и налога на прибыль.

В современной налоговой политике в области налогообложения физических лиц снижение налоговой базы проявилось во введении налоговых вычетов (стандартных, социальных, имущественных, профессиональных).

Рассмотрим теперь на соответствие этим приоритетам основные налоговые инструменты и модели, введенные в Республике Узбекистан в рамках вышеуказанного реформирования налоговой системы.

1. Введение НДС. Это налог введен в странах Европы для следующих основных целей: а) как более простая и легче администрируемая модель налогообложения - в замену множественных налогов на потребление и для частичного вытеснения налога на прибыль предприятий; б) как замещение (вынужденное) таможенного обложения импортной продукции, резко сокращаемого по условиям международных соглашений о либерализации внешней торговли; в) как средство налогового стимулирования экспорта товаров и услуг.

Конечно для Западной Европы, где в экс порте преобладает готовая высокотехнологичная продукция и она обменивается на **ввозимое сырье**, которого в Европе уже не осталось, применение НДС вполне обосновано.

2. Введение западной модели налога на прибыль предприятий в условиях Республики привело к тому, что всей своей основной тяжестью это налог обрушился на обрабатывающую промышленность (в сфере услуг - много возможностей обхода этого налога, а сырьевники могут компенсировать его бремя за счет повышенных доходов от экспорта). В Западной Европе и США применение этого налога вполне оправданно, поскольку там сознательно ставится цель вытеснения экологически опасны промышленных производств в другие страны и расширения сферы услуг (другое дело, что этот процесс сейчас распространяется далеко сверх ожидаемых пределов.

При этом анализ практики последнего периода показывает, что во всех развитых стран фискальная роль этого налога постоянно снижается (производственным предприятиям, особенно занимающимся экспортом, предоставляются существенные льготы, для предприятий малого бизнеса вводится пониженная ставка налога и т.д.), и вносятся даже предложения о полной отмене этого налога.

3. Анализ также показывает, что введение всеобщего подоходного налогообложения, которое, действительно, является основой налоговой системы в странах Запада. А главное обоснование применения подоходного налога в развитых странах - исправление перекосов в распределении доходов - в Республике Узбекистан было отброшено за счет введения единой ставки этого налога.

4. Результаты изучения практики и опыта налогового администрирования в ряде развитых стран также показывают, что применение некоторых несложных структурных и организационных мер позволяют резко повысить эффективность и надежность всей системы налогообложения, радикально снизить издержки налогового администрирования как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, обеспечить должный уровень налоговой дисциплины.

К инструментам по реализации налоговой политики можно отнести: изменение элементов налогообложения (введение или отмена налоговых льгот и преференций, введение дифференцированной системы налоговых ставок и т. п.); замену одних

способов или форм налогообложения другими; изменение сферы распространения тех или иных налогов; изменение прав и обязанностей различных участников налоговых отношений; изменение элементов налогового администрирования.

Алгоритм деятельности, связанной с организацией любого из перечисленных видов налоговой политики, можно представить в виде:

- Анализа текущего состояния налогового потенциала страны или региона и возможных перспектив его развития.

- Составления планов, т. е. принятие решений о будущих социально-экономических целях государства и способах их достижения, в том числе налоговыми методами.

- Осуществления плановых решений. Результатом этой деятельности являются реальные экономические показатели: повышение благосостояния, увеличение инвестиционной активности, улучшение собираемости налогов, снижение уровня налоговых изъятий и т. д.

- Сравнения реальных результатов с плановыми показателями, а также создание предпосылок для корректировки действий государства в нужном направлении.

- Контроля является последним блоком налоговой политики, и именно он позволяет оценить эффективность планового процесса в стране.

На основе системы перечисленных мероприятий по налоговой политике осуществляется организация запланированных работ, мотивация задействованного для их выполнения персонала, контроль результатов и их оценка с точки зрения плановых показателей.

Налоговая политика состоит из таких этапов, как:

- определение и постановка главных ее целей, конкретизация перспективных и ближайших задач на определенном историческом этапе развития государства;

- поиск необходимой величины соответствующих ресурсов;

- обеспечение оптимальных путей достижения выбранных целей и решения поставленных задач, разработка конкретных форм, методов и средств организации налоговых отношений на кратко- и долгосрочную перспективу;

- подбор и расстановка кадров, способных решать поставленные задачи, организовать их практическое выполнение;

• осуществление анализа и контроля результатов налоговой политики для внесения коррективов и изменений в существующую налоговую систему и курс налоговых реформ.

г. Содержание налоговой политики охватывает целый комплекс мероприятий:

• разработку общей концепции налоговой политики, определение ее целей, задач и направлений;

• создание адекватного налогового механизма и налогообложения;

• организацию управления налоговой деятельностью государства и других субъектов экономики.

Экономическая реальность также определенным образом ограничивает налоговую политику. Так, невозможно безмерно увеличивать уровень налоговых изъятий, поскольку в противном случае большинство хозяйствующих субъектов предпочтет уйти в теневую экономику; в то же время слишком низкая доля налоговых доходов в валовом внутреннем продукте не позволит государству качественно решать стоящие перед ним задачи, в том числе социальные. Кроме того, неопределенность внешней среды создает реальные ограничения для налоговой службы. Например, работа по взысканию недоимки невозможна по следующим предприятиям: не осуществляющим хозяйственную деятельность; не отчитывающимся и находящимся в розыске; по ликвидированным предприятиям; по имеющим неисполненные налоговые обязательства по вине проблемных банков. Таким образом, при осуществлении налоговой политики необходимо учитывать объективные экономические законы и особенности экономической ситуации в Республике Узбекистан (рис.2.2).

К разряду количественных ограничений налоговой политики следует отнести величину издержек, затрачиваемых на ее внедрение, организацию и осуществление, а также масштабы многоотраслевой деятельности государства, которые в настоящее время существенно расширяются в условиях происходящей глобализации мировой экономики.

В заключение необходимо отметить, что при осуществлении налоговой политики имеются временные ограничения для применяемого типа налоговой политики, так как на определенном историческом этапе объективно требуется изменение курса нало-

говых реформ, чтобы развитие теории и практики налогообложения не тормозило экономический рост, а способствовало ему.

Проанализировав существующие в отечественной экономической литературе и законодательстве подходы к определению места налоговой политики в рамках экономической стратегии государства, считаем необходимым высказать свое мнение по данной проблеме. В рамках стратегии экономического развития Республики Узбекистан целесообразно выделять следующие основные виды экономической политики: финансовую политику, кредитную и денежную политику, ценовую политику, инвестиционную политику, политику в области ценных бумаг (в том числе прежде всего государственных), политику в области драгоценных металлов; политику в области страхования; валютную и таможенную политику. А также вспомогательные виды политики, обеспечивающие эффективную реализацию перечисленных выше основных видов политики: кадровую политику, информационную политику, техническую политику (в области компьютеризации соответствующих федеральных и территориальных уполномоченных органов), научно-исследовательскую политику; лицензионную и регистрационную политику, политику в области аудита; политику в области методологического обеспечения бухгалтерского учета, политику в области организации контрольной работы и др.

Экономические принципы построения налоговой системы республики, базирующихся на классической политэкономии, сформулированных ещё А.Смитом и содержащихся определенной модификации в трудах Ф.Нитта, Э.Селигмана, А. Вагнера и других дополненной практикой налогообложения последних лет, законодательно закреплены в настоящее время в Налоговом кодексе Республики Узбекистан.

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Согласно Конституции Республики Узбекистан, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законно устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Налоговая политика			
Налоговое законодательство	Элементы налогов	Участники налоговых отношений	Налоговое администрирование
<ul style="list-style-type: none"> • Законодательство РУз о налогах и сборах • Законодательство субъектов о налогах и сборах • Нормативно правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах • Международные договоры по вопросам налогообложения 	<ul style="list-style-type: none"> • Объект налогообложения • Налоговая база • Налоговый период • Налоговая ставка • Порядок исчисления налога • Порядок и сроки уплаты налога • Налоговые льготы 	<ul style="list-style-type: none"> • Налогоплательщик, плательщик сборов • Налоговые агенты • НС и его подразделения • ГС и его подразделения • Государственные органы исполнительной власти т. п. • МФ РУз и нижестоящие органы • Органы государственных внебюджетных фондов 	<ul style="list-style-type: none"> • Выяснение и снижение недоимки • Налоговый контроль • Налоговые правонарушения и ответственность за них • Ответственность налоговых и других органов и должностных лиц • Обжалование актов налоговых органов и должностных лиц

Рис. 2.2 Область действия налоговой политики.

При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РУз и, в частности, прямо или

косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Республики Узбекистан товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо ограничивать и создавать препятствия незапрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом Республики Узбекистан признаками налогов или сборов, не предусмотренные им либо установление в ином порядке, чем это определено НК.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Право толковать акты законодательства предоставлено судам. Они же решают вопросы признания смягчающих и отягчающих вину обстоятельств.

При этом первый, пятый и седьмой из перечисленных принципов являются также правовыми, таким образом, их можно назвать экономико-правовыми.

Кроме того, к основным правовым (юридическим) принципам построения налоговой системы республики можно также отнести принцип разграничения полномочий между уровнями власти и управления в рамках республиканского государства; придания или нет актом законодательства обратной силы; действия актов законодательства во времени; запрет на двойное налогообложение, превалярования норм международного права над национальным, приоритета экономической сущности сделки над ее юридической формой, правило совершившегося факта, невиновности налогоплательщика до момента доказанности его вины и др. данные принципы находят свое законодательное закрепление не только в налоговом, но и гражданском законодательстве, а также в нормах международного права.

К основным организационным принципам построения налоговой системы следует отнести: четкое закрепление в законодательстве прав и обязанностей участников налоговых отношений;

установление налоговой, административной и уголовной ответственности за налоговые правонарушения, допущенные как налогоплательщиками, так и налоговыми органами и их должностными лицами; принцип доступности и открытости информации по налоговым вопросам, а также достаточной информированности налогоплательщиков.

На всех перечисленных принципах призвана основываться налоговая политика, их не должны нарушать налоговые законы, в их духе судом следует разрешать налоговые споры.

Основными задачами налоговой политики на современном этапе развития Республики Узбекистан является обеспечение государства финансовыми ресурсами в достаточном объеме, создание условий для развития и регулирования хозяйства страны, сглаживание неравенства в уровнях доходов населения и повышения в целом его благосостояния.

В научных трудах экономистов рассматриваются три типа налоговой политики в зависимости от величины налогового бремени:

- 1) высокий уровень налогообложения;
- 2) низкое налоговое бремя;
- 3) достаточно существенный уровень налогообложения. Естественно, тип налоговой политики зависит от экономической и социальной политики, проводимой государством.

При проведении политики первого типа происходит рост налогового бремени как посредством введения новых налогов так и путем увеличения ставок и облагаемой базы действующих налогов. Это, несомненно, в последующем приводит к снижению объемов производства, применению легальных и нелегальных путей ухода от налогообложения. Как следствие - снижение налоговых поступлений в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. Этот тип налоговой политики учитывает временные потребности государства и денежных ресурсов, но не будет способствовать экономическому росту страны в течение длительного периода.

Второй тип политики характеризуется тем, что максимально учитываются не только фискальные интересы государства, но и налогоплательщиков. В результате реализации этой политики экономика развивается быстрыми темпами, особенно реальный сектор, так как создан благоприятный налоговый и инвести-

ционный климат. Налоговое бремя на хозяйствующие субъекты снижено; величина прибыли, остающейся в их распоряжении, возрастает; и они имеют возможность расширять производство и увеличивать выплаты работникам. Но в тоже время налоговые поступления в бюджет снижаются, поэтому из-за недостаточности финансовых ресурсов может происходить срыв или неполное выполнение государственных социальных программ.

При проведении налоговой политики с достаточно существенным уровнем налогообложения как юридические, так и физические лица несут высокое налоговое бремя. Однако, налоговые платежи поступают в бюджет государства в больших объемах, что позволяет ему проводить эффективную социальную защиту населения и реализовывать множество государственных программ, направленных на развитие экономического потенциала страны.

На практике реализация налоговой политики осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением. Трактовка этого понятия неоднозначна. Так, Т.Ф. Юткина считает, что его необходимо рассматривать вначале как понятие методологического, а затем методического порядка, т.е. ему свойственно двойное содержание. Она рассматривает это содержание с широких (общетеоретических) и узких (практических) позиций.

Исходя из общетеоретических позиций, налоговый механизм - это область налоговой теории, трактующей данное понятие как объективно необходимый процесс управления перераспределительными отношениями, которые можно разграничить на три подсистемы: налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование и налоговый контроль.

§ 2.6. Налоговый механизм

Реализация налоговой политики осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность форм и методов налоговых отношений государства и налогоплательщиков.

При проведении налоговой политики государство должно преследовать следующие цели:

- 1) фискальную - мобилизация части создаваемого национального дохода в регионах в бюджетную систему и внебюджетные

фонды для финансирования общегосударственных, региональных и местных программ социально-экономического развития;

2) экономическую - целенаправленное воздействие на экономику через налоговый механизм с целью проведения структурных изменений общественного воспроизводства, перераспределения национального дохода и ВВП в территориальном, отраслевом и социальном разрезах, регулирования спроса и предложения, стимулирования предпринимательской и инвестиционной деятельности в регионах Республики Узбекистан;

3) социальную - относительная ликвидация или сглаживание неравенства в уровнях доходов населения по группам и между регионами за счет прогрессивной системы налогообложения, предоставления многодетным и малоимущим слоям граждан, инвалидам и участникам военных событий налоговых льгот и привилегий;

4) экологическую - охрана окружающей среды и рациональное природопользование за счет усиления роли экологических налогов и штрафных санкций как к отдельным предприятиям, так и к регионам, где допускается превышение предельно допустимых норм выбросов в атмосферу загрязняющих веществ и не предпринимается эффективных действий для улучшения экологической ситуации на своих территориях;

5) контрольную - за счет проведения выездных и камеральных проверок, когда достигается не только увеличение поступления налогов в бюджеты разных уровней, но и соблюдение налоговой дисциплины. Полученная от налоговых органов информация используется государством для принятия оперативно-тактических и стратегических решений в области планирования как самих налогов, так и в сфере социально-экономического развития территорий и страны в целом;

6) международную - укрепление экономических связей с другими странами за счет заключения двухсторонних и многосторонних соглашений по устранению двойного налогообложения, снижению торговых таможенных пошлин и гармонизации налоговых систем. Внутреннее содержание налоговой политики формируется исходя из сущности налогов, из паритета двух функций: фискальной и регулирующей, предполагающих равновесие между общегосударственными, корпоративными и личными интересами.

Элементы налогового механизма рассмотрены на рис.2.3.

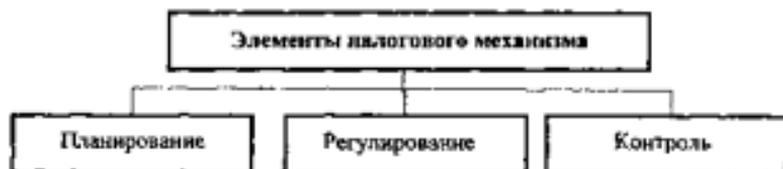


Рис.2.3. Элементы налогового механизма.

Налоговое планирование - это экономически обоснованная система прогнозов налоговых поступлений с учетом реальных экономических условий. В зависимости от периода различают планирование:

- оперативное;
- текущее;
- долгосрочное;
- стратегическое.

Основная задача планирования - обеспечение качественных и количественных показателей программ социально-экономического развития страны, исходя из разработанных и принятых налоговых законов.

На государственном уровне роль налогового планирования определяют анализ поступления налогов, тенденций и факторов роста налогооблагаемой базы и на этой основе определение объемов налоговых поступлений в бюджеты.

Налоговое регулирование - это система экономических мер оперативного вмешательства в ход воспроизводственных процессов.

Принципы налогового регулирования:

- экономическая обоснованность;
- финансовая целесообразность;
- сбалансированность интересов.

Основная задача налогового регулирования - создание общего налогового климата для внутренней и внешней деятельности организаций, обеспечение преференциальных налоговых условий для стимулирования приоритетных отраслевых и региональных направлений движения капитала.

Налоговое регулирование осуществляется различными способами и методами, такими, как:

- способы - льготы и скидки;
- методы - инвестиционный налоговый кредит, отсрочка, рассрочка, трансферты и др.

Принципиальные подходы к регулированию налоговых правоотношений во многих странах определяются основным налоговым законом - Налоговым кодексом.

Конечная цель налогового регулирования - уравновесить интересы трех субъектов: государства, хозяйствующих субъектов и граждан.

Налоговый контроль - это комплекс мероприятий по анализу причин отклонений от запланированной величины налоговых поступлений с целью принятия решений о проведении корректирующих мероприятий в области налогообложения, направленных на приближение фактического исполнения к запланированному.

Правильно сформированная налоговая политика и достаточно отлаженный налоговый механизм, учитывающий требования к его построению и функционированию, - это необходимое условие для эффективного налогообложения.

§2.7. Специальные методы налогового регулирования

В сфере налогообложения выделяются широко применяемые во всем мире при решении инвестиционных проблем, расширении сферы деятельности малого бизнеса, а также регулировании спроса и предложения. К ним относятся:

- инвестиционный налоговый кредит;
- налоговые каникулы;
- налоговая амнистия;
- отсрочка и рассрочка налогового платежа;
- налоговые вычеты;
- международные договоры об избежании двойного налогообложения.

Наиболее действенным методом налогового регулирования считается инвестиционный налоговый кредит. Предоставление такого кредита не меняет основ налогообложения и, в то же время, позволяет оперативно вносить коррективы в ход инвестиционных процессов и рыночную конъюнктуру.

Особое значение имеет оптимизация взаимосвязанных элементов налогообложения:

- налоговой базы;
- ставки налога;
- налоговых льгот.

Построение рациональной налоговой системы зависит прежде всего от параметров налогооблагаемых баз и ставок, поэтому градация последних крайне важна.

Специальные способы налогового регулирования. По способам реализации мер налогового регулирования принято выделять две системы:

- налоговые льготы (отмена авансовых платежей, уменьшение налогового обязательства в связи с благотворительностью, отсрочка платежа по заявлению налогоплательщика);
- налоговые санкции (штрафы, пени, административные санкции).

Правильное сочетание этих двух систем обеспечивает гибкость налогообложения и, как следствие, эффективность налоговой политики. Через экономически обоснованные системы льгот и санкций компенсируются финансовые потери при выпуске новой продукции, модернизации производства, становлении имущественных основ малого бизнеса.

В системе льготирования важными принципами и условиями, выработанными мировой налоговой практикой, являются следующие:

- сокращение числа индивидуальных льгот;
- отсутствие избирательного характера льгот в зависимости от формы собственности, вида деятельности, субъективной оценки их важности;
- предоставление инвестиционных налоговых кредитов только плательщикам, обеспечивающим выполнение общегосударственных программ;
- применение льгот не должно наносить ущерба доходам ни одного субъекта в налоговой сфере;
- порядок формирования льготного налогового портфеля утверждается республиканским законодательством.

На практике система льготирования предусматривает:

- отмену авансовых платежей;
- отсрочку платежа в соответствии с заявлением;

- сложение налоговых обязательств налогоплательщика;
- снижение налогового обязательства в связи с благотворительностью и другими аналогичными целями.

В системе санкционирования предусматриваются как финансовые санкции, так и административные меры. Ответственность за нарушения налогового законодательства регулируется:

- НК Республики Узбекистан;
- законодательством Республики Узбекистан об административных правонарушениях;
- таможенным, законодательством Республики Узбекистан при нарушении законодательства в связи с перемещением товаров через таможенную границу;
- уголовно-процессуальным законодательством Республики Узбекистан при наличии признаков преступления.

С организаций изыскивают штрафы в беспорядном порядке, а за несвоевременное перечисление налогов и сборов назначаются пени. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или дисциплинарной ответственности. Составы налоговых правонарушений следующие:

- сокрытие прибыли, доходов, объектов налогообложения;
- противодействие налоговым инспекторам в целях сокрытия нарушений;
- неправильное применение режима налоговых льгот, отсутствие и фальсификация данных учета и отчетности;
- нарушение сроков предоставления деклараций и отчетов по налогам, а также сроков их уплаты.

§2.8. Некоторые аспекты налоговой политики

Социально-экономическая трансформация российского общества в рыночно-ориентированную экономику основана на многообразии всех форм собственности, обеспечения их равноправия, создания условий для их воспроизводства. Рыночные условия хозяйствования системы жизнедеятельности общества института частной собственности и конкуренция предполагают построение концептуальной модели налогообложения на основе взаимосвязи обще национальных, корпоративных, частно-собственнических и

индивиду аналогичностных экономических интересов. Проблема налоговых изъятий является самой острой во всех отношениях, так как это проблема собственности. Каждый конкретный вид налога на практике означает смену форм собственности, ущемляет права собственников является основой конфликтов полярных экономических интересов.

Зависимость налогов от состояния экономики – фундаментальный принцип, лежащий в основе проведения налоговой политики. Его объективно-закономерный характер требует более полного учета в период реформ. Границы воздействия налогов на экономику предопределены их производностью, паллиативностью, особенностями данного этапа развития страны, которые невозможно игнорировать. С этих позиций следует оценивать воздействие системы налогов на экономику предприятия с точки зрения государства, определяющего необходимую величину налоговых поступлений, как основы его функционирования и решения поставленных задач, структуру налоговой системы и уровень налоговых ставок. Развитие рыночной экономики предполагает взаимодействие трех участников: граждан (потребителей или индивидов), предприятий (производителей материальных благ, работ и услуг) и государство. В зависимости от целей, которые ставит государство в тот или иной период, налогово-бюджетная политика, разработанная с учетом расходов, может быть социальной, ориентированной на потребителей; производственной, способствующей развитию производственного сектора экономики, и финансовой, формирующей бездефицитный бюджет. Возможна смешанная политика, но при этом приоритет отдается одному из трех направлений. Выбор политики определения доходов и расходов бюджета определяет и систему налогообложения. Если налоговая политика направлена на третье направление, то она максимизирует сумму налоговых поступлений с целью минимизации дефицита бюджета, тормозя при этом экономическое развитие предприятий и, как следствие, уменьшая налоговые поступления в будущем. Аналогичное влияние оказывает и социальный бюджет. Перед государством стоит дилемма, какие ставки надо применять, чтобы эффективно функционировали предприятия с различными экономическими условиями, не нарушалась структура национальной экономики и поддерживалась социальная стабильность. Ориентиром налоговой политики должно

стать созданию благоприятного налогового климата в стране, стимулирование сбережений и инвестиций как основы динамичного развития экономики.

Ведущим среди косвенных налогов является НДС, влияющий на процесс ценообразования и структуру потребления. Налог полностью реализует присущую всем налогам функцию фискальную. Методическое положение расчета базы НДС, которым руководствуется практика, не совпадает с понятием добавленная стоимость, что значительно расширяет объект налогообложения. Теоретически принято считать, что НДС нейтрален по отношению к производственным предприятиям. Наличие достаточного количества льгот опровергает данный постулат. Раз льготы предоставляются отдельным предприятиям, то это дает им возможность снижать цены на продукцию по сравнению с другими производителями и получать при прочих равных условиях дополнительную прибыль. Снижение цены увеличивает спрос и полностью перекладывает налоговое бремя на конечного потребителя. Примером может служить снижение на 2 пункта НДС и отмена 5% НДС, которое не привело к уменьшению розничных цен, а означало увеличение доходов продавцов и платежеспособного корпоративного спроса. В результате снижения НДС потери бюджета составили 100 млрд. сум, а экономический эффект, как было указано выше, оказался нулевым.

Большой неупорядоченный объем льгот приводят к потерям доходов, усложняют НДС и увеличивает транзакционные издержки по сбору налогов. Потери республиканского бюджета в связи с предоставлением льгот по НДС в 2011 г. составили около 559 млрд. сумов или 2,8% ВВП. При этом наиболее существенные льготы - по банковским и финансовым операциям, по услугам в сфере страхования, по операциям с ЦБ и пр. Предложение о полной отмене налоговых льгот по аналогии с налогом на прибыль и введение единой ставки НДС пока не представляется правильным. Налог с единой ставкой на все формы потребления изымает пропорционально одинаковые суммы у лиц с низким и высоким уровнем потребления, поэтому можно считать его регрессивным. Единая ставка НДС приведет к росту цен на социально значимые товары. Во всех странах ставка налога дифференцирована, а налоговые льготы служат инструментом проведения налоговой политики экономическими методами со стороны государства. В

силу этого, несмотря на то, что налоговые льготы не всегда эффективны, в то же время сохранение их в разумных пределах можно считать весьма целесообразным.

Таким образом, реформирование НДС процесс сложный, требующий теоретической и практической проработки всего спектра налоговых отношений. Налоговая ставка должна строиться не эмпирическим путем, а пропорционально доходам, в определенной прогрессии к структуре потребления, что, с одной стороны, уменьшит относительное налоговое давление, а с другой стороны - снизит ограничение спроса.

Вторым по величине косвенным налогом являются акцизы. Значительная роль данного налога в формировании доходов государства выявляет и проблемы, связанные с его определением, ставками и уплатой. Считается, что акцизы не затрагивают потребителей с низкими доходами и с их помощью государство влияет на ограничение вредного воздействия отдельных видов товаров, поэтому применение высоких ставок вполне оправдано. В отличие от многоступенчатого НДС, акцизы, как правило, уплачиваются один раз производителем.

Использование нескольких специфических ставок с учетом значений коэффициентов эластичности спроса и предложения, на разные виды сигарет сделает систему данного налога гибкой, а их применение позволит в некоторой степени соблюдать принцип платежеспособности.

Постоянное индексирование акцизов на алкогольную продукцию в сторону увеличения порождает проблемы сбыта продукции, создают основы для роста нелегального оборота. Решение проблемы, связанной с обеспечением поступлений акцизов в бюджет и сокращением производства нелегальной продукции, представляется нами в полной «национализация» спиртоводочной промышленности. Это позволит сократить масштабы «теневой» экономики, приносящие потери, составляющие значительную величину доходной части бюджета.

Рассматривая косвенные налоги, нельзя абстрагироваться от их социальной функции, проявляющейся в реальной возможности перераспределения части стоимости национального дохода в пользу наименее обеспеченных слоев населения. Определенную положительную роль могут сыграть высокие ставки акцизов на предметы роскоши вследствие отсутствия четкого определения

предметов роскоши и степени корреляции между их потреблением и способностью оплаты примененные высокие дифференцированных ставок достаточно сложно. В целом система косвенных налогов негативно воздействует на совокупный платежеспособный спрос, который является основным двигателем развития рыночного хозяйства. В силу специфики трансформируемой экономики косвенные налоги еще достаточно долгое время будут доминирующими в налоговой системе страны.

В экономических публикациях приоритет косвенного налогообложения объясняется низким уровнем налогооблагаемой базы прямых налогов. Но, исходя из внутренних связей между явлениями экономической действительности, низкая база налогообложения прямых налогов в решающей степени зависит от системы косвенного налогообложения.

Наиболее чувствительным для бизнеса является налог на прибыль. Отмена инвестиционной льготы - серьезная ошибка в проведении налоговой реформы, отрицательно повлиявшая на инвестиционную активность предприятий. Расширение перечня учитываемых при налогообложении прибыли затрат в сочетании с отменой данной льготы ограничило мотивацию организаций к получению прибыли и стало предпосылкой к ее занижению. Тем более, что эффект снижения налоговой нагрузки от введения этой льготы наиболее сильно ощущают крупные предприятия.

Следует активнее использовать налоговые стимулы для повышения заинтересованности предприятий в инвестировании реального сектора экономики. С этой целью должны быть разработаны методы налоговой защиты новых инвестиций, налоговые методы стимулирования НИО, должны шире применяться налоговые каникулы и налоговые кредиты.

Основное место в системе налогообложения физических лиц занимает налог на доходы физических лиц. Квинтэссенцией данного налога является наличие единой ставки и применение стандартных вычетов. Принцип пропорциональности налогообложения должен основываться на платежеспособности доходов физических лиц. В условиях значительной социальной дифференциации населения более справедливой является прогрессивная шкала налогообложения, при которой основное налоговое бремя должно быть перенесено на экономически более благополучных граждан. Нельзя не согласиться с мнением И.В. Горского, что

«плоский» налог на доходы физических лиц превращен в систему пособий для высокодоходных слоев населения и не решает проблему выравнивания доходов и достижения определенного уровня социальной справедливости. Данная система подоходного налогообложения не является гарантом социальной защищенности наименее обеспеченных слоев населения. Категория стандартного вычета не установлена на уровне достаточном для обеспечения цивилизованных условий. Кроме того, являясь частью заработной платы НДФЛ, приводит к двойному налогообложению. Поэтому необходимо установить стандартный вычет на уровне не ниже реального прожиточного минимума.

Так как все общественные отношения в конечном итоге замыкаются на населении, то и тяжесть налога на доходы во многом определяется уровнем обложения другими налогами. Одновременное применение косвенных налогов и налога на доходы, приводит к значительному сокращению последних, особенно в период даже незначительного увеличения цен на потребительские товары. Несмотря на это достаточно четко прослеживается усиление фискального пресса на физических лиц.

В целях снятия всех налоговых преград на пути экономического роста и превращения налоговой системы в эффективную систему налогообложения Правительством Республики Узбекистан определены приоритетные направления налоговой политики:

- создание стабильной и ясной налоговой системы;
- формирование стимулов к повышению собираемости налогов;
- создание благоприятных условий для повышения эффективности производства;
- укрепление доходной части бюджета.

Цель, поставленная Правительством Республики Узбекистан реализуется в следующих направлениях:

1. Достижение стабильности и определенности налоговой системы посредством принятия следующих мер:

- устранения противоречий налогового и иных видов законодательства;
- установления исчерпывающего перечня налогов и сборов на всех уровнях бюджетной системы;
- установления предельных ставок региональных и местных налогов;

•отказа от применения в качестве объекта налогообложения выручки от реализации;

•выравнивание условий налогообложения за счет совершенствования системы налоговых льгот и усиления ответственности за налоговые правонарушения.

2. Использование фискальных стимулов, предусматривающих следующие меры:

•снижение налогового бремени на предприятия путем переноса части налоговой нагрузки со сферы производства в сферу обращения;

•применение агрегированного налогообложения субъектов малого бизнеса;

•введение дифференциации акцизов на продукцию добывающих отраслей.

3. Повышение собираемости налогов:

•переход к порядку исчисления налогов по отгрузке продукции;

•налогообложение у источника выплаты средств, подлежащих налогообложению;

•создание реального механизма контроля за доходами физических лиц;

•совершенствование методов банковского контроля при исполнении поручений и решений о взыскании налогов и сборов.

Наряду с перечисленными выше конкретными мерами по достижению стабильности и определенности налоговой системы первоочередными задачами, стоящими в настоящее время перед Узбекским Правительством, должны стать:

1) обеспечение баланса между сокращением льгот по налогам и снижением налогового бремени, нарушение которого приводит к деформации любой налоговой системы;

2) осуществление структурной перестройки системы налогообложения Республики Узбекистан. Для этого необходимо смещение основного акцента в формировании налоговых доходов бюджета с чисто фискальных интересов на стимулирование инвестиционной деятельности организаций и предпринимательской активности граждан.

Для того чтобы налоговая система функционировала эффективно в условиях рыночных отношений и стимулировала

товаропроизводителя и труд работника, необходимо выполнить два условия:

- ♦ снизить налоговое бремя за счет уменьшения числа налогов и их ставок;

- ♦ сделать налоговую систему понятной, прозрачной, простой, доступной для субъекта налога, экономичной и простой в исчислении налогов с оптимально-минимальным штатом налоговых служащих.

Республиканский центр, субъект Республики Узбекистан и орган местного управления не должны занимать вопросы, как и на какие нужды субъект налога расходует свои доходы. Это должно быть исключительным правом субъекта налога. В этом случае товаропроизводитель будет заинтересован в расширении личного производства, увеличении товаров, накоплении капитала, повышении выплат работникам труда, и у самого субъекта налога уменьшится или отпадет тяга к развитию теневого сектора экономики и уходу от уплаты налогов.

Анализ системы налогообложения Республики Узбекистан и зарубежных стран позволяет выявить ряд направлений совершенствования налоговой системы и разрешения проблемы в налоговой сфере, основными из которых являются следующие:

- 1) создание экономичной и эффективной налоговой системы с упрощенной законодательной базой, охватывающей всех субъектов налога, которые несут налоговое бремя на издержки и содержание аппарата, налоговых служащих, на организацию сбора, обработку и хранение налоговой информации и установление контроля за поступлением налогов. Особое значение это имеет в переходный период к рыночной экономике;

- 2) создание налоговой системы с учетом конкретно складывающихся условий и адекватной внешнеполитическим и внутренним изменениям обстановки.

Приоритетные направления налоговой политики: создание стабильной и ясной налоговой системы; формирование стимулов к повышению собираемости налогов; создание благоприятных условий для повышения эффективности производства; укрепления доходной части бюджета. Цель постановления Правительства Республики Узбекистан, реализуется следующих направлениях:

1. Достижение стабильности и округленности налоговой системы.

2. Использование фискальных стимулов.

3. Повышение собираемости налогов.

4. Обеспечение баланса между сокращением льгот по налогам и снижением налоговой нагрузки, нарушение которого приводит к деформации любой налоговой системы.

5. Осуществление структурной перестройки системы налогообложения. Для этого необходимо снижение основного акцента в формировании налоговых доходов бюджета с чисто фискальных интересов на стимулированных инвестиционных деятельности организаций и предпринимательской активности граждан.

§2.9. Основные направления налоговой политики Республики Узбекистан на современном этапе

Стратегическими целями налоговой политики в среднесрочной перспективе заключается в следующем:

1) отказ от увеличения номинального налогового бремени при условии поддержания сбалансированности и укрепление доходной части бюджетной системы;

2) унификация налоговых ставок, повышение эффективности производства и нейтральности налоговой системы за счет внедрения современных подходов к налоговому администрированию, оптимизации применяемых налоговых льгот и освобождений, интеграции республиканской налоговой системы в международные налоговые отношения.

Рассмотрим основные направления налоговой политики Республики Узбекистан, реализация которых на ближайшую перспективу. Эти направления можно условно сгруппировать в отдельные блоки:

• совершенствование налогового законодательства:

- завершение реформирования имущественных налогов (введение налога на недвижимость); в среднесрочной перспективе предполагается завершить работу по переходу к использованию современных методов налогообложения недвижимости физических лиц. Доходы от налогообложения их недвижимого имущества будут составлять основной источник местных доходов и основу фискальной автономии муниципальных властей;

- в части контроля за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения;

- в части регулирования учетной политики налогоплательщиков;
- в связи с созданием целевого капитала некоммерческих организаций и благоприятных условий для функционирования некоммерческих организаций в социально значимых областях (обеспечение равных налоговых условий для организаций, оказывающих социально значимые услуги (и государственных, и муниципальных, и частных));
- в части регулирования налогообложения контролируемых иностранных компаний;
- в части порядка налогообложения при реализации концессионных соглашений;
- в части решения проблемы определения налогового резидентства юридических лиц;
 - преобразование системы налогов, которое затрагивает:
 - совершенствование налога на Добавленную стоимость (улучшение его администрирования, уменьшение ставки;
 - реформирование единого социального налога;
 - совершенствование системы вычетов, предоставляемых по налогу на доходы физических лиц при сохранении его плоской шкалы;
 - совершенствование обложения налогом на доходы физических лиц при совершении операций с ценными бумагами;
 - совершенствование налогообложения дивидендов, выплачиваемых гражданам Республики Узбекистан;
 - совершенствование налогообложения организаций при совершении операций с ценными бумагами (в целях повышения эффективности налогообложения операций с ценными бумагами);
 - совершенствование налога на добычу полезных ископаемых (порядок исчисления и уплаты НДС в части его дифференциации, введения при разработке новых месторождений «налоговых каникул», применения стимулирующих коэффициентов);
 - совершенствование налога на прибыль организаций (введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций, внесение изменений в порядок учета расходов, связанных с приобретением и эксплуатацией основных средств; либерализация амортизационной политики (внедрение дополнительных механизмов ускоренной амортизации отдельных категорий основных средств и прежде всего

технологического оборудования; изменение подходов к выбору метода амортизации; изменение величины амортизационной премии и др.);

-совершенствование специальных налоговых режимов (например, дать право субъектам Республики Узбекистан устанавливать дифференцированные ставки налога по упрощенной системе налогообложения, изменения порядка отчетности по УСН и др.);

*создание налоговых стимулов для осуществления инновационной деятельности:

-предполагается расширение видов организаций, выполнение которыми ННПК освобождает их от уплаты НДС; освобождение от обложения НДС операций по передаче исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, а также права на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

-инновационные предприятия смогут амортизировать основные средства, задействованные в научно-технической работе, в ускоренном порядке;

-затраты на ННПК и патентование инновационных предприятий, применяющих упрощенную систему налогообложения, намечено относить к расходам, уменьшающим налоговую базу;

*улучшение налогового администрирования:

- предполагается оптимизация процедур регистрации и постановки на учет налогоплательщиков;

-планируется упорядочение проведения камеральных и выездных налоговых проверок;

*международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, в частности:

- принятие необходимых мер, направленных на гармонизацию республиканского законодательства с законодательством других стран, присоединение к международным налоговым соглашениям;

- принятие на себя обязательств в области международного сотрудничества налоговых и таможенных органов, обмен информацией.

Намечены следующие основные пути достижения стратегических целей налоговой политики:

1) модернизация информационных технологий, используемых налоговыми органами;

2) повышение качества услуг, предоставляемых налогоплательщикам, посредством применения новых технологий (электронный документооборот, доступ налогоплательщика к личному счету и др.);

3) повышение эффективности контрольной работы налоговых органов (использование в практике контроля системного подхода к анализу финансово-хозяйственной деятельности проверяемых объектов);

4) сближение правил бухгалтерского и налогового учета в целях обеспечения снижения затрат на формирование налоговой отчетности и др;

5) снижение налогового бремени посредством отмены неэффективных и оказывающих негативное влияние на экономическую деятельность налогов, прежде всего тех, которые уплачиваются с выручки от реализации товаров (работ и услуг), ограничение налогообложения фонда оплаты труда (до 35-36 %), а также изменение подхода к определению налоговой базы при взимании налога, на прибыль;

6) выравнивание условий налогообложения, которое может быть обеспечено отменой всех необоснованных льгот, устранением деформаций в правилах определения налоговой базы по отдельным налогам;

7) упрощение налоговой системы и сокращение количества налогов;

8) повышение уровня администрирования.

§2.10. Налоговая нагрузка

Налоговая политика может считаться эффективной лишь в том случае, когда она не только обеспечивает финансовыми ресурсами текущие потребности государства, но и не снижает стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, обязывает его к постоянному поиску путей повышения результативности хозяйствования. В этой связи показатель налоговой нагрузки, или налогового бремени, на налогоплательщика является достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы.

Выражения «налоговое бремя» или «налоговая нагрузка», или «тягость налогов» и т.п. появились в самых первых текстах, в которых речь шла о налогах, но их наполнение реальными

количественными оценками можно отнести ко времени окончания первой мировой войны, когда расчеты по международной задолженности и репарационные платежи потребовали сопоставления общего уровня обложения в разных странах. Для таких межгосударственных сопоставлений и используется показатель налогового бремени.

Показатель налоговой нагрузки на налогоплательщика является достаточно серьезным измерителем качества налоговой системы страны. Оптимальная налоговая система, обеспечивая финансовыми ресурсами потребности государства, не должна снижать налоги налогоплательщика к предпринимательской деятельности одновременно обязывая его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования. Поэтому определение грани оптимального размера изъятия части доходов налогоплательщика является серьезнейшей экономической проблемой любого государства.

Решение данной проблемы представляется достаточно сложной задачей, поскольку данные границы могут постоянно меняться в силу изменений экономической, политической и социальной ситуации в каждой конкретной стране. При этом важно определить не только экономическое содержание понятия «налоговая нагрузка», но и установить его количественные характеристики.

Новым импульсом к исследованию проблем тяжести налогообложения послужила Первая мировая война, вызвавшая всеобъемлющий рост налоговой нагрузки. Последовавшая за этим необходимость решения вопроса о размерах репарационных платежей погашения задолженности союзников привела к разработке конкретных методик определения тяжести налогообложения. Несмотря на то, что эти методики характеризовались слабостью как методологической базы, так и техники расчетов, их роль и значение состояли в том, что они создали основу для дальнейших разработок измерения тяжести налоговой нагрузки как на уровне экономики в целом, так и в разрезе отдельных социальных групп населения и в рамках отраслей производства.

Роль и значение показателя налогового бремени состоит в следующем:

1) данный показатель необходим государству для разработки налоговой политики. Вводя новые налоги и ликвидируя старые, изменяя налоговые ставки и налоговые льготы, государство обя-

вит определить и не переступить предельно допустимые уровни на экономикку, за границами которых могут возникнуть негативные экономические процессы. Показатель налогового бремени на макроуровне используется государством также для прохода доходов бюджета, развития налоговой базы в целом по экономике страны и оценки эффективности влияния налоговой системы на социально-экономическое развитие;

2) исчисление налогового бремени на общегосударственном (уровне необходимо для сравнительного анализа налоговой нагрузки разных странах и принятия решений хозяйствующими субъектами о размещении производства, распределении инвестиций в конечном счете о переливе капитала. Данное положение важно распространить и на анализ налоговой нагрузки внутри страны по регионам, но это положение возможно лишь при условии, то регионы имеют определенное, установленное законом право формирования на своей территории налоговой политики, а как следствие, регулирования соответствующей доли налогового бремени;

3) показатель налогового бремени необходим для влияния налоговой системы страны на формирование социальной политики государства. Изучение и практический анализ всеобщности и справедливости налогообложения в отношении населения страны, тяжести налогообложения между разными социальными группами дает возможность государству более справедливо распределять тяжесть налогообложения между разными социальными группами для стабилизации социально-экономической ситуации в стране;

4) показатель налогового бремени используется в качестве индикатора экономического поведения хозяйствующих субъектов. Именно от уровня этого показателя в значительной мере зависит принятие хозяйствующими субъектами решений о положении финансовых ресурсов в развитии того или иного производства, в ту или иную отрасль народного хозяйства. От этого показателя в решающей степени зависит также финансовое положение каждого конкретного субъекта хозяйствования.

Главной целью современного этапа реформирования налоговой системы в РУз является обеспечение устойчивого развития национальной экономики на основе налогового равновесия. В данном контексте под налоговым равновесием понимается гармонизация

фискальных интересов государства и установление оптимального уровня реального налогового бремени на хозяйствующие субъекты.

В современной экономической литературе существует множество дефиниций налогового бремени. Достаточно часто применяются такие понятия, как «налоговое давление», «налоговый пресс», «тяжесть налогообложения», «налоговая нагрузка», «налоговое изъятие» и др.

Абстрагируясь от теоретических дискуссий перечисленных определений, отметим, что под налоговым бременем или налоговой нагрузкой еще со времен А. Смита понималась доля дохода, которая плательщиком уплачивается государству в форме налога. А. Смит отмечал, что «при снижении налогового бремени государство выигрывает больше, нежели от наложения непосильных податей».

В современном экономическом словаре налоговое бремя трактуется как «мера, степень, уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов, отвлечением их от других возможных направлений использования. Количественно налоговая нагрузка может быть изменена отношением общей суммы налоговых изъятий за определенный период к сумме доходов субъекта налогообложения за тот же период». Налоговое бремя (налоговый гнет по мнению А.В. Брызгалова, представляет собой «обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту». В.Г. Паисков придерживается другой позиции, определяя налоговое бремя как комплекс показателей, характеризующих долю налоговым групп в величине базы обложения по каждой из них. Н.В. Милаков под налоговым бременем на макроуровне понимает отношение суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта, а на микроуровне - отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации. Можно констатировать, что общепринятого определения понятия налогового бремени в экономической литературе нет, а внимание акцентируется на необходимости количественного расчета налоговой нагрузки.

Различие представленных в научной литературе методик расчета налогового бремени на уровне хозяйствующих субъектов обусловлено включением в расчеты разных групп налогов и

источников их уплаты: прибыль, добавленная или вновь созданная стоимость, выручка от реализации, рыночная стоимость бизнеса (рис. 2.3). Необходимо отметить, что на данный момент не существует идеального определения налогового бремени.

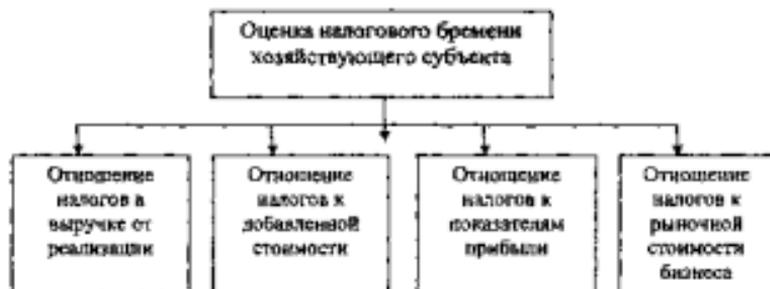


Рис. 2.3. Оценка налогового бремени хозяйствующего субъекта.

В связи с этим представляется целесообразным использование нескольких методик, отобранных применительно к каждому конкретному субъекту, что позволит более точно оценить налоговые обязательства и определить «узкие места» в хозяйственной деятельности в части исполнения налоговых обязательств.

Общий же подход к определению величины налогового бремени состоит в соотношении величины начисленных (либо уплаченных) налогов к сумме доходов хозяйствующего субъекта за период.

Однако можно согласиться с предложением Е.А. Кировой рассчитывать относительную налоговую нагрузку отношением абсолютной величины налоговых обязательств к вновь созданной стоимости, исключая амортизацию как составную часть ВВП. Естественно, что при таком определении налоговая нагрузка будет значительно выше, но более объективна.

Используя известные понятия экономической теории - такие, как спрос и предложение, современные зарубежные исследователи выявили зависимость между эластичностью спроса и предложения и распределением налогового бремени.

Налоги, являясь фактором замещения выпуска и потребления одних товаров другими, оказывают искажающее воздействие на структуру производства и потребления. С этих позиций введение

налога или установление повышенных ставок вызывает избыточное налоговое бремя. С точки зрения потребителя избыточное налоговое бремя характеризуется потерей части дохода и влияет на количество приобретаемого товара. В итоге избыточное налоговое бремя представляет потери для всех субъектов налоговых отношений: производителя, потребителя и государства. Поэтому при прогнозировании налоговой системы необходимо учитывать эффект дохода и эффект замещения и связывать избыточное налоговое бремя с этими процессами.

Общепризнанным показателем налогового бремени по странам считается доля налогов в ВВП (табл. 2.1)

Таблица 2.1.

Удельный вес налогов в ВВП

Страны	Доля налогов в ВВП, %
Великобритания	35,9
Германия	36,2
Италия	41,1
Франция	44,2
Швеция	50,6
Япония	28,6
Россия	21,5
Узбекистан	20,1

Все это свидетельствует о значительной доле налогов и соответственно о большой их роли в перераспределении доходов. Сравнение величины налогового бремени с аналогичными показателями зарубежных стран показывает, что налоговое бремя в Республике Узбекистан значительно ниже большинства из них. Как справедливо подчеркивает В.Г. Пансков, те положения, которые абсолютно транспаранты для других стран, для республиканской же налоговой системе и налоговой нагрузке должны рассматриваться с учетом совокупности особенностей развития экономики.

Предприятия оценивают налоги как предпринимательские издержки. Эффективность налоговой системы они рассматривают с точки зрения ее нейтральности и стабильности налогового законодательства. В данном случае это означает, что величина

налоговой нагрузки должна соответствовать фактической платежеспособности, не препятствовать предпринимательской деятельности, не подрывать хозяйственную самостоятельность и обеспечивать возможность прогнозировать дальнейшее развитие бизнеса. Для государства главная проблема - максимизация налоговых поступлений в бюджет, для налогоплательщиков - минимизация налоговых изъятий. Неадекватная налоговая нагрузка подавляет экономическую активность, способствует развитию теневой экономики и сокращению поступлений в бюджет. Важно создать условия, блокирующие основу оттока капитала в теневую экономику. В связи с этим снижение налогового бремени должно осуществляться созданием благоприятных налоговых условий, способствующих эффективному функционированию экономики.

1) урегулирование финансовых взаимоотношений между субъектами в федеративных государствах;

2) проведение финансовых (налоговых) реформ при определении высоты возможного обложения¹.

Налоговое бремя (на макроуровне) - это обобщенный показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налогов и сборов к ВВП. Иными словами, налоговое бремя отражает ту часть произведенного обществом продукта, которая перераспределяется посредством бюджетных механизмов. Этот показатель чаще всего используется в практике для расчета налоговой нагрузки в целом по стране и сопоставления его с другими государствами.

Данные об уровне налогообложения по 12 странам мира характеризует табл. Хотя конкретные цифры из года в год меняются, основные тенденции в достаточной мере устойчивы.

Таблица 2.2.

Совокупные бюджетные доходы по 12 странам в 2008г.

(% к ВВП)

Страна	Социальные платежи	НДС и акцизы	Налог на доходы населения	Налог на прибыль корпораций	Налоги на торговлю	Другие налоги и сборы	Всего
Дания	12,4	17,1	11,7	3,3	0,2	14,3	59,0
Швеция	15,7	13,8	12,7	1,8	1,4	13,0	58,1
Норвегия	18,3	11,5	11,7	3,1	0,6	9,7	54,9
Германия	14,9	10,2	10,9	1,6	0,3	8,2	46,1

Украина	6,4	11,9	9,9	2,6	0,3	9,5	35,6
США	8,8	4,8	10,1	2,1	0,3	9,5	40,6
Япония	9,4	4,1	7,4	5,0	0,0	6,2	32,1
Турция	4,6	5,9	6,2	1,0	0,8	7,1	25,6
Чехия	12,7	7,9	5,8	4,5	1,4	14,3	46,5
Польша	11,1	12,8	9,3	3,0	1,8	8,0	45,9
Болгария	6,8	6,8	3,7	4,0	2,4	8,2	32,0
Россия	9,5	9,2	2,9	4,2	1,6	6,6	34,0

Источник: Космарская Т. // Вопросы экономики. - 2008. - № 5. - С. 40.

Важным фактором, определяющим приемлемость той или иной налоговой нагрузки, является степень возмрата государственных средств. Как видно из вышеприведенной таблицы, наиболее высокий уровень налогообложения характерен для Скандинавских стран (Дания - 59%; Швеция-58,1; Норвегия - 54,9%), выбравших социально-ориентированную модель рыночной экономики. И это не случайно. Именно в этих странах размер среднедушевых валовых доходов и уровень социальных гарантий значительно выше, чем в США и европейских странах.

Теория и практика налогов свидетельствуют о многочисленных попытках установить границу налогов, но так как налоговый предел зависит от многих переменных показателей, каждое исследование характеризует конкретную ситуацию. «Какую часть чистого народного дохода могут поглощать подати, на это нельзя дать общего правила, так как одна и та же доля, которая в одной стране, вследствие продолжительной привычки, уплачивается легко в другой, где до того времени существовал низкий размер подати может оказаться обременительною».³

Между тем те положения, которые абсолютно ясны и понятны для других стран, в отношении республиканской налоговой системы и ее нагрузки на налогоплательщиков должны рассматриваться через призму чрезвычайных особенностей развития экономики на современном этапе.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что вышеуказанный показатель (доля налогов в ВВП) складывается в Республике Узбекистан в условиях практически полного отсутствия налоговой дисциплины. По данным НС Республики Узбекистан примерно 16-17% налогоплательщиков исправно и в полном объеме платят в

³Рай К.Г. Основные начала финансовой науки - СПб., 1868. - Т. 2.-С. 286.

бюджет, причитающиеся налоги. Около половины налогоплательщиков платят налоги, но всеми доступными им законными, а чаще всего незаконными способами минимизируют свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики вообще не платят налоги.

Во-вторых, на показатель налогового изъятия ВВП влияет и так называемый кризис платежей. В нашей стране велика задолженность по налоговым платежам в бюджет и в государственные внебюджетные фонды, которая имеет устойчивую тенденцию к росту.

В-третьих, заданные налогоплательщиками работают в развитых рыночных отношениях при стабильной налоговой системе. Российские же предприятия существуют в условиях становления рыночных отношений, социально-экономической нестабильности, адаптации к новым экономическим условиям при постоянных изменениях в налоговой системе, что приводит к тому, что они острее ощущают налоговую нагрузку, хотя математически обобщать такую позицию достаточно сложно.

В связи с вышесказанным для расчета реальной совокупной налоговой нагрузки показатель доли налогов в ВВП должен быть скорректирован на сумму задолженности по налоговым платежам в бюджет и в государственные внебюджетные фонды. Кроме того, этот показатель необходимо скорректировать на сумму потерь доходов расширенного бюджета (консолидированного бюджета и внебюджетных фондов) в связи с уклонением от уплаты налогов.

Оптимальный размер налогового бремени - центральная макроэкономическая проблема любого государства. В то же время, иногда, как в специальной, так и публицистической литературе приходится сталкиваться с мнением о том, что чем ниже уровень налогового бремени, тем стремительней и динамичней развивается экономика государства.

Необходимо учитывать, что общепризнанной в теории налогообложения выступает кривая Лаффера (Laffercurve), показывающая связь между налоговыми ставками и объемом налоговых поступлений в бюджет. В соответствии с этой кривой снижение ставок до предельной точки налогообложения вызывает прямое снижение поступлений в бюджет. В то же время повышение ставок после предельной точки влечет за собой сокращение налоговых доходов. Представляется, что именно этот аспект следует учи-

тывать, в первую очередь, рассматривая вопрос о влиянии размера налогов на темпы экономического развития, тогда как постановка во главу налогового реформирования непроверенных и спорных положений необоснованно.

Для характеристики изменения налоговых поступлений под влиянием определяющих экономических факторов (ВВП, доходов населения, уровня розничных цен и т.д.) в макроэкономике применяется такой показатель, как коэффициент эластичности налогов (taxelasticity). Коэффициент эластичности показывает, на сколько процентов изменяется начальный уровень налоговых поступлений при изменении определяющего фактора на 1%.

Коэффициент эластичности рассчитывается по формуле:

$$K_x = \frac{\Delta X}{X} / \frac{\Delta Y}{Y}$$

где K_x - коэффициент эластичности;

X - начальный уровень налоговых поступлений (отдельного налога или группы налогов);

ΔX - прирост налоговых поступлений;

Y - начальный уровень определяющего фактора (например, ВВП, доход, прибыль и др.);

ΔY - прирост определяющего фактора⁴.

K_x может быть больше, равен или меньше 1. Если $K_x = 1$, то доля налоговых доходов государства в ВВП остается стабильной. В том случае, если K_x (всех налогов) > 1 , то налоговые доходы увеличиваются более быстрыми темпами, чем возрастает ВВП, и удельный вес налоговых доходов в ВВП возрастает. При $K_x < 1 >$ доля налоговых поступлений в ВВП снижается.

Методология исчисления налоговой нагрузки как доли налогов в объеме ВВП достаточно проста, понятна и, как было отмечено выше, широко используется в международной практике. Вместе с тем она не позволяет исследовать налоговую нагрузку на микроуровне при сопоставлении ее для предприятий, относящихся к различным отраслям экономики. Дело в том, что здесь не учитываются объективные различия доли амортизации в объеме ВВП. Например, у предприятий крупной промышленности, гид-

⁴См.: Финансово-кредитный словарь/Под ред. В.Ф. Гарбузова. - М., 1986. Т. 2 С. 90; Раутава Н.Н. Общая теория статистики. - М., 1990. С. 144.

рознергетики, транспорта, с одной стороны, и в сфере банковских услуг и малого бизнеса - с другой. На предприятиях, где в объеме ВВП объективно обусловленная доля амортизации меньше, показатель доли налогов в ВВП будет более высоким.

В этой связи мы разделяем мнение Е.А. Кировой и предлагаем для сравнения налоговой нагрузки на различных хозяйствующих субъектах использовать не добавленную стоимость, а вновь созданную стоимость, т.е. исключить из предмета экономического анализа амортизацию как составную часть ВВП.

Достоинством данного показателя является то, что при его применении налоговое бремя определяется относительно источника уплаты налога. От доли налога во вновь созданной стоимости зависит благополучие как самого предприятия, так и его работников. Налоговую нагрузку не искажают такие факторы, как материалоемкость производства, численность работников, величина налогов в цене продукции. При исчислении налогов учитываются налоги, которые уплачивает непосредственно организация.

Предложенный показатель измерения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты может стать основой для установления льготных или повышенных ставок различных налогов относительно их базовой величины для организаций различных отраслей экономики и регионов Республики Узбекистан.

§2.11. Показатели, характеризующие налоговые нагрузки(бремя)

Налоговое бремя представляет собой показатель совокупного воздействия налогов на экономику страны в целом или отдельного налогоплательщика.

Налоговое бремя определяют на макроуровне и микроуровне.

Макроуровень - исчисление размера налогового бремени на экономику и население всей страны.

Микроуровень - расчет налоговой нагрузки на конкретные организации, а также исчисление налоговой нагрузки на работника.

Налоговое бремя на экономику представляет собой отношение всех поступивших налогов от юридических и физических лиц к валовому внутреннему продукту (ВВП). Экономический смысл этого показателя состоит в оценке доли ВВП перераспределяемой с помощью налогов. Данный показатель рассчитывается по формуле:

$$B_p = N_{\text{юф}}:\text{ВВП},$$

где B_p - уровень налогового бремени;

$N_{\text{юф}}$ - все налоги, уплаченные и юридическими, и физическими лицами;

ВВП - стоимостное выражение количества произведенных товаров (выполненных работ, оказываемых услуг) в стране.

Недостаток данного показателя заключается в том, что он определяет уровень налогового гнета среднестатистического налогоплательщика без учета индивидуальных особенностей конкретного хозяйствующего субъекта.

Налоговое бремя на население в целом представляет собой отношение всех уплаченных налогов на душу населения к среднедушевому доходу населения страны. Этот показатель рассчитывается по формуле:

$$B_p = (N_n \cdot Ч_n) : (Д \cdot Ч_n),$$

где N_n - все уплаченные населением налоги;

$Ч_n$ - численность населения страны;

$Д$ - сумма полученных населением доходов.

Недостаток этого показателя состоит в его неточности, связанной с невозможностью учета суммы налогов, уплачиваемых населением, в стоимости приобретаемых товаров (работ и услуг).

Налоговое бремя на работника фактически равно ставке налога на доходы физических лиц - единственного налога, взимаемого с доходов работников. Расчет данного показателя осуществляется по формуле:

$$B_p = N_p : Д_p$$

где N_p - налог на доходы физических лиц, удерживаемый из дохода работника;

$Д_p$ - доход работника.

Для расчета налогового бремени на организацию используются четыре показателя. Расчет первого показателя осуществляется по формуле:

$$B_p = N_n : B,$$

где N_n - налоги, уплачиваемые организацией;

B - выручка организации.

Данный показатель отражает долю выручки организации, направляемую на погашение налоговых обязательств. Недостаток этого показателя заключается в том, что выручка является более емким показателем, чем доход организации.

Второй показатель исчисляется по формуле:

$$B_p = N_n : \Pi_n$$

где Π_n - чистая прибыль, остающаяся после уплаты налогов.

Данный показатель отражает часть чистой прибыли, которая изымается у организации в форме налогов. Недостаток данного показателя состоит в том, что чистая прибыль представляет собой лишь часть дохода, оставшуюся у организации после уплаты всех налогов.

Третий показатель определяется по формуле:

$$B_p = N_n : D_c$$

где D_c - добавленная стоимость, которая, в свою очередь, может быть представлена в следующем виде: $D_c = A_n + Z_n + N_n$ (A_n - амортизационные отчисления; Z_n - затраты на оплату труда).

Данный показатель характеризует то, какая часть добавленной стоимости направляется организацией на погашение ее налоговых обязательств.

В целях исключения влияния амортизационных сумм на величину налоговой нагрузки используют четвертый показатель, в котором фискальные изъятия соотносятся с вновь созданной стоимостью. Вновь созданная стоимость исчисляется путем вычета из добавленной стоимости сумм амортизационных отчислений.

В этом случае налоговое бремя определяется по формуле:

$$B_p = N_n : C_n$$

где C_n - вновь созданная стоимость.

При этом:

$$C_n = B_p + \text{НДС} + A_n + D_n \cdot P_n - M_n - A_m$$

где B_p - выручка от реализации;

НДС - налог на добавленную стоимость;

A_n - акцизы;

D_n - внереализационные доходы;

P_n - внереализационные расходы;

M_n - материальные затраты;

A_m - амортизационные отчисления.

Достоинство последнего показателя заключается в том, что налоговое бремя при его расчете определяется относительно реального дохода организации.

Ни один из представленных показателей налоговой нагрузки на организацию не является универсальным, так как бремя прямых и косвенных налогов распределяется между продавцом и покупателем в зависимости от конъюнктурных колебаний рынка. Однако, каждый из этих показателей может быть применен организацией для анализа возможных финансовых последствий при внесении государством изменений в налоговую систему, увеличении числа налогов, налоговых ставок или налоговых льгот.

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с цивилизованной рыночной экономикой свидетельствует о том, что изъятие у налогоплательщика до 30% дохода - это та черта, за которой невозможна эффективная предпринимательская деятельность, результатом чего становится сокращение сбережений и инвестиций в экономику. Иными словами, государство не должно изымать у налогоплательщика более $\frac{1}{3}$ его доходов.

Вместе с этим предельно допустимые показатели налогового бремени и на микро и на макроуровне зависят, в первую очередь, от уровня обязательств, которые берет на себя государство в отношении конкретного жителя страны и экономики в целом. Иначе говоря, уровень налогового бремени зависит от доли участия государства в расходах населения на оплату образовательных, коммунальных услуг, а также в научно-исследовательских, инвестиционных, социальных и других программах.

§2.12. Методы снижения налоговой нагрузки

В целом снижение налоговой нагрузки на экономику Узбекистана должно осуществляться по двум основным направлениям, которые приведены в табл. 2.3.

Проблема снижения налогового бремени в республике налоговой системы в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы.

Снижение налоговой нагрузки на экономику является одной из основных целей, проводимой в Республике Узбекистан налоговой реформы. Однако проведению качественного анализа достижения данной цели препятствует неурегулированность некоторых принципиальных вопросов.

Таблица 2.3.

Направления снижения налоговой нагрузки

Законодательное влияние за счет:	Равномерное распределение налоговой нагрузки мечет:
1) снижения ставок основных налогов;	1) сокращения доли «теневого» бизнеса;
2) универсализация налогообложения;	2) укрепления налоговой дисциплины;
3) снижения количества налогов	3) расширения налогооблагаемой базы

Действительно, прежде чем оценить степень достижения какой-либо цели, необходимо четко знать количественные параметры реформируемого показателя. Для налоговой нагрузки - это ее уровень до начала проведения реформы.

Несмотря на то, что существует множество оптимизационных методов снижения налоговой нагрузки, администрация экономических субъектов зачастую прибегает к неправовым методам оптимизации налогообложения, широко используемым в бизнесе:

- не оприходование выручки от реализации;
- не оприходование товарно-материальных ценностей;
- незаконное использование налоговых льгот;
- заключение мнимых и притворных сделок и т.д.

Между тем любой экономический субъект при прочих равных условиях может, не нарушая действующего законодательства, а на вполне законных основаниях оптимизировать свою налоговую нагрузку, используя именно оптимизационные методы.

Должностные лица экономического субъекта, ответственные за составление учетной политики для целей налогообложения на предстоящий финансовый год, должны помнить о том, что этот документ составляется не для формального представления в налоговые органы, а является основанием оптимизации налогообложения.

Сочетание методов оптимизации налогообложения через учетную политику и через применение налоговых льгот, прямо предусмотренных налоговым законодательством, наиболее выгодно для экономического субъекта.

Не менее эффективный метод оптимизации налогообложения - оптимизация через договор. Реализация коммерческих планов любого экономического субъекта невозможна без совершения сделок и заключения договоров. Значение договора в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта трудно переоценить. Дело в том, что большинство положений действующего гражданского законодательства имеют диспозитивный характер. Это значит, что стороны практически любого договора вправе решить в нем те или иные вопросы исключительно по своему усмотрению, не придерживаясь строго тех рекомендательных форм и конструкций, которые установлены в законе.

Кроме того, юридически грамотно оформленный договор - гарантия успешного достижения целей и задач, поставленных перед экономическим субъектом.

Напротив, некорректно составленный и непродуманный договор практически всегда влечет возникновение проблем, причем не только в гражданско-правовом плане (споры по порядку его исполнения). Напротив, некорректно составленный и непродуманный договор практически всегда влечет возникновение проблем, причем не только в гражданско-правовом плане (споры по порядку его исполнения, взыскание неустоек и штрафов за нарушение его условий и т.д.), но и в ряде случаев от вида и содержания договора зависит тот или иной режим налогообложения.

Как правило, объект налогообложения возникает из сделок налогоплательщика, совершаемых на основании договора.

Оптимизация договора - один из основных инструментов оптимизации налогообложения.

На начальном этапе оптимизации налоговой нагрузки по договору необходимо учесть все аспекты, непосредственно влияющие на режим налогообложения операции.

Поэтому при подписании договора администрации экономического субъекта необходимо провести его экспертизу. Экспертиза договора сводится к экспертизе его элементов:

- участников договора;
- вида деятельности;
- предмета договора;
- даты совершения операций;
- порядка определения и формирования цены договора;
- формы расчетов;
- меры ответственности сторон по договору.

Рассмотрим эти элементы более подробно.

Определение статуса участников договора влияет на правильную организацию налогового учета.

Из текста договора должно быть понятно, кто является сторонами в договоре (юридическое лицо, обособленное подразделение юридического лица, предприниматель, гражданин, иностранное юридическое лицо и т.д.).

Наличие этих условий и четкое установление правового статуса участников договора позволяет определить два немаловажных налоговых момента:

- является ли контрагент плательщиком налога на добавленную стоимость;
- появляется ли у предприятия обязанность по удержанию налога у источника выплаты.

Определение статуса контрагента по договору также обусловлено необходимостью выяснения наличия обязанности по удержанию налога у источника выплаты.

Налоговое законодательство предусматривает три случая, когда у одной из сторон по договору возникает обязанность по удержанию налогов:

- подоходный налог (налог на доходы) при выплате дохода физическим лицам;
- налог на прибыль при выплате дохода иностранным юридическим лицам;
- налог на добавленную стоимость (НДС) при выплате дохода иностранным юридическим лицам.

Исходя из указанных особенностей налогового-правового статуса и указанных выше особенностей контрагентов, можно провести экономический анализ планируемой сделки.

Изучение вида деятельности необходимо прежде всего при заключении договоров по видам деятельности, осуществление которых возможно только на основании лицензии или других аналогичных разрешений. Процедура изучения сводится к проверке наличия такой лицензии у контрагента, разрешающей осуществление определенного вида деятельности.

В связи с этим при прочтении проекта договора необходимо уделять внимание наличию в нем ссылок на лицензии (разрешения) на совершение соответствующих видов деятельности.

Перед подписанием договора необходимо убедиться в наличии лицензии, получив у контрагента ее копию.

Отсутствие лицензии любого гражданско-правовых последствий (когда сделка может быть признана недействительной) может повлечь также неблагоприятные налоговые последствия. Таким образом, изучение вида деятельности контрагентов нельзя недооценивать.

Прежде чем заключить договор, необходимо убедиться, что у стороны по сделке есть все необходимые разрешения для осуществления того или иного вида деятельности. При планировании сделки финансистами и юристами экономического субъекта оцениваются налоговые последствия выбора формы и предмета договора. Если заключается договор купли-продажи, в нем необходимо указать конкретное имущество, подлежащее передаче покупателю, если договор на оказание услуг - следует указать характер услуги, и т.д. В особенности это касается смешанных договоров, по которым одновременно может передаваться имущество и оказываться услуги, работы.

Четкое определение предмета договора необходимо для правильной организации бухгалтерского учета передаваемых материальных ценностей, выполняемых работ и услуг, что в конечном итоге влияет на режим налогообложения сделки. Если из проекта договора непонятно, что именно является его предметом, то в него необходимо внести соответствующие уточнения.

В тексте договора должна быть четко зафиксирована дата совершения операции, предусмотренная договором. Дата совершения операции касается следующих моментов:

•юридического, так как определяет переход права собственности на имущество (переход права пользования, владения и распо-

ряжения), отчуждаемого по договору, возможность применения санкций, порядок расчетов и т.д.;

- бухгалтерского, так как фиксируется дата признания расходов и доходов в бухгалтерском учете;

- налогового, поскольку определяет дату признания расходов и доходов в налоговом учете.

Точное определение даты операции позволяет установить для покупателя момент оприходования приобретенного товара на соответствующих счетах бухгалтерского учета и момент включения в расходы соответствующих затрат. Для поставщика дата операции - это момент ее отражения на счетах реализации и учета в целях налогообложения.

При анализе цены по договору финансистам экономического субъекта следует обратить внимание на следующие моменты:

- установление цены на каждый вид товаров, работ, услуг;
- вид валюты, в которой установлена цена товаров, работ, услуг;
- соответствие применяемых цен требованиям НК РФ.

В связи с тем, что материальные ценности, работы, услуги учитываются по разным счетам, то их стоимостная оценка должна быть определена отдельно. Данное требование согласовывается с требованием об отдельном определении имущества и обязательств, составляющих предмет договора.

Порядок формирования цены регулируется не только нормами гражданского права, но и налоговым законодательством. Возможны следующие варианты формирования цены на товар:

$$\text{Цена товара} = \text{Цена без НДС} + \text{НДС},$$

$$\text{Цена товара} = \text{Цена без НДС (НДС не предусмотрен)}.$$

В случае, если контрагент по договору поставки (по причине неясного составления договорных документов) не оплатил сумму НДС, то указанную часть цены, возможно, придется взыскивать по суду. При этом необходимо учитывать, что исковым требованием будет являться требование о взыскании недоплаченной суммы цены по договору в размере суммы НДС (поскольку сумма НДС - составная часть цены товара). Требование о взыскании самой

суммы НДС в данном случае не подходит, поскольку сами налоги могут взиматься только налоговыми органами.

В случае, если цена реализуемого товара (работ, услуг), имущественных прав выражена в валюте иностранного государства, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации, определяемой в соответствии с НК Республики Узбекистан.

§2.13. Методики расчета налоговой нагрузки

Деятельность любого экономического субъекта можно разделить на три основных направления:

- хозяйственное;
- финансовое;
- инвестиционное.

Хозяйственное направление деятельности экономического субъекта - это осуществление так называемого основного вида (видов) деятельности с целью получения дохода. Для подавляющего большинства организаций именно это направление приоритетно.

Финансовое направление деятельности экономического субъекта - это осуществление операций с ценными бумагами, имуществом, денежными средствами и прочими активами с целью получения дохода в виде процентов, арендной платы, лизинговых платежей, штрафов и пеней по различным договорам и т.д.

Инвестиционное направление деятельности экономического субъекта - это осуществление операций по участию в развитии других экономических субъектов и проектов с целью получения дохода в виде дивидендов, долей, процентов и т.д.

Чем дальше и успешнее работает экономический субъект, тем активнее развиты у него два последних направления.

Итог каждого из рассмотренных направлений деятельности экономического субъекта на конец отчетного (налогового) периода - **финансовый результат: прибыль или убыток.**

Кроме того, в процессе реализации каждого из направлений у экономического субъекта появляются и другие показатели (налоговые базы), подлежащие налогообложению: выручка от реализации, фонд оплаты труда, остатки по имущественным счетам и т.д.

В зависимости от наличия или отсутствия налоговых льгот, таких показателей у одного экономического субъекта может быть больше или меньше по сравнению с другим.

Однако, в любом случае, администрация экономического субъекта будет стремиться оптимизировать налоги, мотивируя это недостаточностью оборотных средств, низким значением прибыли, остающейся в его распоряжении после уплаты налогов, высокими налоговыми ставками, большим количеством уплачиваемых налогов и т.д.

Независимо от цели оптимизации налогообложения, этот процесс должен начинаться с оценки налогового бремени экономического субъекта.

В научной литературе встречается несколько методик его определения, различие их проявляется в использовании того или иного количества налогов, включаемых в расчет налоговой нагрузки, а также определении интегрального показателя, с которым соотносится сумма налогов.

Основная идея каждой из методик состоит в том, чтобы сделать показатель налоговой нагрузки экономического субъекта универсальным, позволяющим сравнивать уровень налогообложения в различных отраслях народного хозяйства. Каждая из них также учитывает влияние изменения числа налогов, налоговых ставок и льгот на уровень налогообложения экономического субъекта.

В этом и проявляется практическая ценность различных методик. Рассмотрим некоторые из них.

Методика определения налоговой нагрузки в РУз, предлагает оценивать тяжесть налогового бремени отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации, включая выручку от прочей реализации:

$$НБ = (N_{\text{общ}} : V_{\text{общ}}) \times 100\%,$$

где НБ — налоговое бремя;

$N_{\text{общ}}$ — фактическая сумма налогов;

$V_{\text{общ}}$ — общая сумма выручки от реализации.

Показатель налогового бремени, рассчитанный по этой методике, позволяет определить долю налогов в выручке от реализации, однако он не характеризует влияние налогов на финансовое состо-

яние экономического субъекта, поскольку не учитывает структуру налогов в выручке от реализации.

Методика определения налоговой нагрузки, разработанная М.Н. Крейвовой, предполагает сопоставление налога и источника его уплаты. Каждая группа налогов в зависимости от источника, за счет которого они уплачиваются, имеет свой критерий оценки тяжести налогового бремени.

Кроме того, данная методика опровергает распространенное мнение о том, что большой размер налогов, включаемых в себестоимость, выгоден экономическому субъекту, так как позволяет уменьшить прибыль и, соответственно, налог на нее.

Автор методики считает, что снижение прибыли, с одной стороны, ограничивает свободные средства экономического субъекта, а с другой - «наказывает» бюджет, получающий в результате меньшую сумму налога на прибыль.

Кроме того, с правовой точки зрения коммерческие организации, в уставах которых основной задачей обозначено получение прибыли на вложенный капитал, в таком случае затрудняют ее решение.

Интегральным показателем в данной методике выступает прибыль экономического субъекта, к которой приводится сумма всех налогов.

При определении налогового бремени по данной методике предлагается исходить из идеальной ситуации, когда экономический субъект вовсе не платит налогов, и сравнивать эту ситуацию с реальной. Таким образом определяется тяжесть налогового бремени.

Для работы по этой методике необходимо использовать следующие формулы:

$$НБ = [(В - C_p - П_к) : (В - C_p)] \times 100\%;$$

$$НБ = [(В - C_p - П_к) : П_к] \times 100\%,$$

где В - выручка от реализации;

C_p - затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг) за вычетом косвенных налогов;

$П_к$ - фактическая прибыль, остающаяся после уплаты налогов - в распоряжении экономического субъекта.

Данные формулы показывают, во сколько раз суммарная величина уплаченных налогов отличается от прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта.

Основное отличие данного подхода к оценке налогового бремени - то, что косвенные налоги (налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы) не принимаются в расчет и не рассматриваются как налоги, влияющие на прибыль экономического субъекта. Для оценки налогового бремени по этим налогам нужно соотносить их либо с кредиторской задолженностью, либо с валютой баланса за отчетный (налоговый) период.

Данная методика представляется действенным средством анализа воздействия прямых налогов на финансовое состояние экономического субъекта, но в то же время недооценивает влияние на него косвенных налогов. А эти налоги, хотя и в меньшей степени, чем прямые, тоже влияют на величину прибыли экономического субъекта. Поэтому применение данной методики должно происходить в сочетании с оценкой воздействия косвенных налогов на величину налоговой нагрузки экономического субъекта.

Экономический субъект, уплачивающий косвенный налог, включает его в цену товаров (работ, услуг) в соответствии с законодательством РУз и таким образом перекладывает его на потребителей. Однако цена на товар может повышаться не бесконечно, а до тех пор, пока это позволяет платежеспособный спрос.

Если же цена товара с учетом косвенного налога оказывается слишком высокой, спрос сокращается, так как часть покупателей переходит на товары-заменители, а другая часть - на аналогичные товары других производителей. Поэтому, чтобы сохранить потребителей, экономический субъект вынужден сдерживать уровень цен, уменьшая свою прибыль.

Как видно, косвенные налоги влияют на цену продукции и, как следствие, на спрос. Бремя этих налогов ложится и на покупателей, и на продавцов в зависимости от характера спроса.

Если спрос на товар (работу, услугу) эластичен, то большую часть косвенного налога вынужден уплачивать продавец, потому что, увеличив цену, он может потерять покупателей.

Если же спрос неэластичен, то продавец имеет возможность перенести основную долю налогового бремени на покупателя, по-

скольку в данном случае величина спроса слабо зависит от цены товара (работы, услуги).

В реальной ситуации большинству экономических субъектов сложно определить целесообразность переложения бремени косвенных налогов на покупателей, поскольку кривая спроса определенного товара (работы, услуги) зачастую отличается от классических ситуаций, приводимых в качестве примеров в учебных пособиях по экономической теории.

Методика определения налогового бремени, предложенная А. Кадушиным и Н. Михайловой. Эта методика количественная, предлагает оценивать налоговое бремя как долю отдаваемой в бюджет добавленной стоимости, созданной отдельным экономическим субъектом. Добавленная стоимость, по мнению авторов методики, источник дохода экономического субъекта и, следовательно, источник уплаты налогов. Поэтому целесообразно сравнивать налог с источником уплаты.

Показатель, получившийся в процессе расчетов по данной методике, позволяет усреднить оценку налоговой нагрузки для различных типов производств, т.е. обеспечивает сопоставимость налогового бремени для различных экономических субъектов.

Валовая выручка по этой методике представляется в виде разбивки на следующие компоненты:

- материальные затраты МЗ;
- добавленная стоимость ДС, включающая амортизационные отчисления А. VI;
- затраты на оплату труда ЗП, с учетом единого социального налога (ЕСН) и тарифа по травматизму;
- НДС;
- налоги с оборота НО;
- прибыль П.

Так как долевое распределение этих компонентов у различных экономических субъектов различно, то целесообразно ввести в методику структурные коэффициенты:

- долю добавленной стоимости в выручке K_0 ;
- долю затрат на оплату труда в добавленной стоимости $K_{\text{т}}$;
- долю амортизационных отчислений в добавленной стоимости $K_{\text{ам}}$.

Данные показатели рассчитываются по следующим формулам:

$$K_0 - \text{ДС} : B;$$

$$K_m = \text{ЗП} : \text{ДС};$$

$$K_{am} = \text{АМ} : \text{ДС}.$$

Затем производится расчет налогов экономического субъекта в текущей налоговой ситуации по следующим формулам:

$$\text{НДС} - (18\% : 118\%) \times \text{ДС};$$

$$\text{Налоги от ЗП} - (26\% : 126\%) \times K_m \times \text{ДС};$$

$$\text{Оборотные налоги} = X\% \times \text{ДС} : K_0 : 1,18;$$

$$\text{Налог на прибыль} - 0,24 \times (1 - \text{НДС} - K_m - K_{am} - X : 1,18 : K_0) \times \text{ДС};$$

$$\text{НБ} = (\text{Сумма всех налогов} : \text{Чистые активы}) \\ (\text{Чистая прибыль} : \text{Чистые активы});$$

Сложение всех налогов, рассчитанных по указанным формулам, позволяет получить долю отчисляемой добавленной стоимости экономического субъекта в бюджет государства.

Применение этой методики позволяет сравнить количественные изменения доли налогов в добавленной стоимости в зависимости от типа производства и рентабельности.

Сопоставление сумм налогов с величиной добавленной стоимости уместно, поскольку она источник дохода экономического субъекта, а следовательно, и показатель его развития.

По величине добавленной стоимости, остающейся в распоряжении экономического субъекта после уплаты налогов, можно судить о возможностях его дальнейшего развития.

По формулам, предложенным в этой методике, изменяя переменные (материалоемкость, фондоемкость, трудоемкость и т.д.), можно получать долю налоговой нагрузки в добавленной стоимости экономического субъекта. Также появляется возможность просчитать влияние повышения или понижения налоговых ставок и увеличения льгот на темпы развития экономического субъекта.

Недостаток описанной методики заключается в том, что в ее расчетные формулы не вошли такие налоги, как на рекламу, на имущество и др., влияние которых на финансовое состояние экономического субъекта сложно признать незначительным.

Методика, разработанная Е.А. Кировой. Она считает, что некорректно применять такой показатель, как выручка от реализации, в качестве базы для исчисления налоговой нагрузки на экономический субъект. Кроме того, автор методики предлагает различать два показателя, характеризующих налоговую нагрузку экономического субъекта: абсолютный и относительный.

Абсолютная налоговая нагрузка экономического субъекта - это налоги и сборы, подлежащие перечислению в бюджет и во внебюджетные фонды, т.е. абсолютная величина налоговых обязательств перед государством.

В этот показатель включаются фактически перечисленные в бюджет и во внебюджетные фонды налоговые платежи, а также суммы недоимок и пеней по ним.

При этом в расчет не принимается налог на доходы физических лиц, поскольку его плательщики - физические лица, сотрудники экономического субъекта, а экономический субъект выступает в роли налогового агента, удерживающего и перечисляющего этот налог в бюджет. В отличие от него, ЕСН - обязательный платеж и поэтому учитывается при расчете налогового бремени экономического субъекта.

Косвенные налоги, которые реально уплачивает конечный потребитель, по мнению автора данной методики, тоже участвуют в расчете налоговой нагрузки, поскольку являются необходимым элементом ценообразования экономического субъекта.

Увеличивая цену на товар, экономический субъект способствует снижению покупательского спроса, а значит, и отвлечению доли оборотных средств.

Однако показатель абсолютной налоговой нагрузки не отражает напряженности налоговых обязательств экономического субъекта, поэтому дополнительно рассчитывается показатель относительной налоговой нагрузки. Это отношение абсолютной налоговой нагрузки к вновь созданной стоимости, т.е. доля налогов с учетом недоимки и пеней во вновь созданной стоимости.

Источник уплаты налоговых платежей, как и в предыдущих методиках, - добавленная стоимость, стоимость товаров, работ и

услуг за вычетом промежуточного потребления, т.е. за вычетом потребления ради последующего производства.

В состав добавленной стоимости включаются амортизационные отчисления, поэтому при исчислении величины налоговой нагрузки экономического субъекта не учитывается объективное различие доли амортизации в ее объеме. Например, при одинаковой напряженности – налоговых обязательств на фондоемком предприятии и в банке расчет налоговой нагрузки к добавленной стоимости не вполне корректен.

Поэтому для исключения влияния амортизационных отчислений на величину налоговой нагрузки экономического субъекта автор методики предлагает налоговые платежи соотносить с вновь созданной стоимостью, которая определяется путем вычитания из добавленной стоимости сумм амортизации. Вновь созданная стоимость рассчитывается по следующим формулам:

$$ВСС = В - МЗ - А + ВД - ВР;$$

$$ВСС = ОТ + СО + П + НП,$$

где ВСС - вновь созданная стоимость;

А - амортизационные отчисления;

ВД- внереализационные доходы;

ВР- внереализационные расходы без учета налоговых платежей;

ОТ - оплата труда;

СО- отчисления на социальные нужды;

П - прибыль;

НП - налоговые платежи.

Относительная налоговая нагрузка рассчитывается по формуле:

$$Д_n = [(НП + СО) : ВСС] \times 100\% - [(НП + СО) / ОТ + СО + П + НП] \times 100\%,$$

где D_n - относительная налоговая нагрузка экономического субъекта.

Достоинство данной методики - то, что она позволяет сравнивать налоговую нагрузку на конкретные экономические субъекты вне зависимости от их отраслевой принадлежности, поскольку

налоговые платежи соотносятся именно с вновь созданной стоимостью, а налоговое бремя оценивается относительно источника уплаты налогов. Кроме того, формирование вновь созданной стоимости не привязано к уплачиваемым налогам.

Однако, эта методика не учитывает влияние таких показателей, как фондоемкость, трудоемкость, рентабельность, оборачиваемость оборотных активов, и не позволяет прогнозировать изменение деловой активности экономического субъекта в зависимости от изменения количества налогов, налоговых ставок и льгот, что является ее недостатком.

Методика, предложенная М.И. Литвиным. Он связывает показатель налоговой нагрузки с числом налогов и других обязательных платежей, а также со структурой налогов экономического субъекта и механизмом взимания. В соответствии с данной методикой показатель налоговой нагрузки рассчитывается по следующей формуле:

$$N = \text{СН} : \text{ИН} \times 100\%,$$

где

Н - налоговая нагрузка;

СН - сумма налогов;

ИН - размер источника средств уплаты налогов.

В общую сумму налогов, по мнению автора, необходимо включать все уплачиваемые налоги, в том числе и налог на доходы с физических лиц, поскольку все налоги перечисляются за счет денежных средств экономического субъекта, степень перелагаемых темпов, которые непостоянны.

В качестве источника средств уплаты налогов признается доход экономического субъекта в различных формах: выручка от реализации, прибыль в процессе формирования, прибыль в процессе распределения, доход работников и т.д.

Помимо общего показателя налоговой нагрузки экономического субъекта в методике активно используются частные показатели, определяемые как соотношения отдельных налогов и групп налогов с конкретным источником платежа.

С помощью этих показателей можно определять оптимальную налоговую нагрузку в зависимости от отраслевой принадлежности экономического субъекта.

Рассмотренная методика позволяет собрать практически ценные сведения по конкретному экономическому субъекту. Например, позволяет увидеть, какая доля добавленной стоимости уходит в бюджет и во внебюджетные фонды в виде налогов и сколько прибыли расходуется на налоги. Также эта методика позволяет учесть особенности деятельности конкретного экономического субъекта и долю амортизационных отчислений в добавленной стоимости. Однако включение в расчет налогового бремени таких показателей, как налог на доходы физических лиц, не всегда корректно.

Методика определения налоговой нагрузки экономического субъекта, предложенная Т.К. Островенко, предполагает разделение характеризующих ее показателей на частные и обобщающие.

К обобщающим, показателям, характеризующим налоговую нагрузку экономического субъекта, относятся следующие:

- налоговая нагрузка на доходы предприятия $НБ_d$;
- налоговая нагрузка на финансовые ресурсы предприятия $НБ_f$;
- налоговая нагрузка на собственный капитал $НБ_{ск}$;
- налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения $НБ_{п}$.

Эти показатели рассчитываются по следующим формулам:

$$\begin{aligned} НБ_d &= НИ : В_p; \\ НБ_f &= НИ : ВБ_{ср,г}; \\ НБ_{ск} &= НИ : СК_{ср,г}; \\ НБ_{п} &= НИ : П, \end{aligned}$$

где

НИ - налоговые издержки;

$В_p$ - выручка от реализации;

$ВБ_{ср,г}$ - среднегодовая валюта баланса;

$СК_{ср,г}$ - среднегодовая сумма собственного капитала;

П - прибыль до налогообложения.

Более конкретные и информативные частные показатели, характеризующие налоговую нагрузку экономического субъекта, вычисляются по источникам возмещения: себестоимости, выручки от реализации, финансовых результатов, чистой прибыли и фондов специального назначения.

В соответствии с перечисленными источниками формируется четыре группы (последние два источника рассматриваются вместе) налоговых издержек. Налоговая нагрузка в данном случае опреде-

ляется как соотношение налоговых издержек к соответствующей группе по источнику покрытия.

В соответствии с вышензложенным выделяются следующие частные показатели, характеризующие налоговую нагрузку экономического субъекта:

- налоговая нагрузка на реализацию $НБ_p$;
- налоговая нагрузка на себестоимость $НБ_c$;
- налоговая нагрузка на прибыль до налогообложения $НБ_{Фр}$;
- налоговая нагрузка на чистую прибыль и фонды специального назначения $НБ_{чп}$.

Для расчета этих показателей применяются следующие формулы:

$$НБ_p = НИ_p : ВР;$$

$$НБ_c = НИ_c : С_p;$$

$$НБ_{Фр} = НИ_{Фр} : ФР;$$

$$НБ_{чп} = НИ_{чп} : ЧП,$$

где $НИ_p$ - налоговые издержки, относимые на счета реализации;

$ВР$ - выручка от реализации;

$НИ_c$ - налоговые издержки, относимые на себестоимость реализованных товаров, работ, услуг;

$С_p$ - себестоимость реализованных товаров, работ, услуг;

$НИ_{Фр}$ - налоговые издержки, относимые на счета финансовых результатов;

$ФР$ - положительный финансовый результат от реализации товаров, работ, услуг;

$НИ_{чп}$ - налоговые издержки, относимые на чистую прибыль;

$ЧП$ - чистая прибыль экономического субъекта.

Кроме того, при необходимости по данной методике может быть рассчитана налоговая нагрузка в расчете на одного работника. Этот показатель, сравниваемый с показателями средней заработной платы и прибыли на одного работника, позволяет оценить вклад отдельного работника в формирование прибыли экономического субъекта, налоговых платежей в бюджет и во внебюджетные фонды и собственного дохода.

Достоинство данной методики в том, что она позволяет с различной степенью детализации, в зависимости от поставленной управленческой задачи, рассчитать налоговую нагрузку, а также в том, что она может применяться экономическими субъектами любых отраслей народного хозяйства.

Использование при расчетах по этой методике показателей, отражаемых в отчетности экономического субъекта, значительно сокращает процесс расчетов.

Специалистам, производящим расчеты налогового бремени для конкретного экономического субъекта, можно рекомендовать комплексный подход к определению налоговой нагрузки и использование всех вышерассмотренных методик.

Такой подход позволит не только более точно оценить налоговые обязательства экономического субъекта, но и понять, с чего должна начинаться оптимизация налогообложения в каждом конкретном случае, какие налоговые обязательства - «узкое место» именно данного предприятия и какой из объектов учета наиболее перегружен ими. Ведь универсальных рецептов оптимизации налогообложения не существует, поскольку каждый экономический субъект уникален.

Многие страны пытались и пытаются решить проблему увеличения доходов путем выбора тех или иных новых «хитрых» налогов. Но собирать их становится все труднее. Капитал стал значительно мобильнее и перемещается из регионов с высокой налоговой нагрузкой в более привлекательные места. Это отчасти и к перемещению налогоплательщиков в страны с более «мягкой» налоговой нагрузкой.

В то же время налоговое законодательство не может изменяться в темпе, соответствующей скорости изменения местонахождения компаний. Кроме того, созданию «привлекательности» способствуют интересы местных (региональных) властей, целью которых также является увеличение доходов путем привлечения капитала на базе относительно низкой «выигрышной» налоговой нагрузки.

Спецификой, рассматриваемой проблемы, для Республики является низкий уровень правовой культуры, утвердившееся в сознании налогоплательщиков мнение о чрезмерной налоговой нагрузке и, соответственно, одобрение большинством населения уклонения от уплаты налогов. Кроме того, необходимо иметь в виду, что по оценке экспертов определенная часть экономики находится «в тени».

При этом серьезной проблемой остается обход налоговых законов крупными компаниями и группами особенно состоятельных собственников. Уклонение от уплаты налогов имеет серьезные

последствия с точки зрения соблюдения принципа справедливости. Этот процесс:

а) нарушает всю налоговую систему, позволяя некоторым налогоплательщикам избежать исполнения налоговых обязательств, тогда как другие выполняют их полностью. Таким образом, начинает работать система «фальшивых» стимулов, которая поддерживает предприятия, работающие неэффективно и, наоборот, предприятия, успешно и прибыльно работающие на рынке, испытывают повышенные налоговые нагрузки;

б) особенно неблагоприятным образом воздействует на поступление налоговых доходов, существенно уменьшая их величину.

Наконец, уклонение от налогов может иметь серьезные экономические последствия, так как влечет за собой искажение экономических показателей и нарушает конкуренцию поскольку одни предприятия несут полную налоговую нагрузку, а другие получают прямую или косвенную поддержку.

С другой стороны, необоснованное снижение налогового бремени ведет к уменьшению объема налоговых поступлений, что представляет не меньшую угрозу для экономики Республики, остро нуждающуюся в инвестициях в основной капитал. Попытки стимулировать финансирование инвестиций с помощью мелких налоговых послаблений не имеют смысла. Тем не менее определенные возможности и резервы для стимулирования поступлений инвестиций в основной капитал реального сектора есть, но они не столь значительны, и главное, отсутствует механизм их привлечения, мотиваций и стимулирования.

Снижение налогового бремени должно быть максимально компенсировано, чтобы существенно не снизить поступления средств в бюджет. Оно целесообразно только в том случае, если оправдаются предположения, что снижение налоговых ставок не вызовет значительного сокращения налоговых поступлений, поскольку будет компенсировано расширением налоговой базы и уменьшением или даже ликвидацией прироста недоимок, которые доходили в отдельные годы до 40% от суммы налогов. Сейчас главным резервом расширения налогооблагаемой базы является сужение сектора, отданного на откуп «теневого» экономики.

Принято считать, и мировой опыт это убедительно доказывает, что за изъятием более 35-40% доходов налогоплательщика через определенное время следует снижение темпов экономического

развития, создание условий, стимулирующих рост «теневой» экономики и бегство капитала, расширение способов создания схем легального и криминального ухода от налогообложения.

По данным налоговых органов, около 400 крупнейших предприятий Республики Узбекистан – 50% налоговых поступлений в республиканский бюджет. И это при том, что на налоговом учете состоит (на 1 января 2011 г.) более 3 млн налогоплательщиков. Поэтому снижение налоговой нагрузки, как обязательное условие должно сопровождаться резким усилением налогового контроля, что, в свою очередь, возможно только при обеспечении достоверности и прозрачности финансовой информации и в первую очередь по предприятиям естественных монополий, которая в настоящее время отсутствует.

Как указывалось выше, уровень налоговой нагрузки в отечественной и мировой практике определяется как отношение суммы поступивших налогов и сборов к произведенному ВВП. ВВП представляет собой конечный результат производственной деятельности предприятий и домашних хозяйств, принимающих участие в экономической деятельности на территории в течение определенного периода.

Этот показатель характеризует взаимосвязанные аспекты экономического процесса: производство материальных благ, оказание услуг и распределение доходов. Достоверный и точный расчет ВВП имеет важное практическое значение для принятия обоснованных решений по регулированию экономики. ВВП является тем стержневым показателем, на базе которого определяются многие критерии (индикаторы) и такие показатели, как:

- доли доходов и расходов государственного бюджета в ВВП;
- доля бюджетного дефицита в ВВП;
- денежная масса (агрегат M2) в процентах к ВВП;
- скорость оборачиваемости денег как отношение среднегодовой денежной массы к ВВП;
- внутренний и внешний долги и расходы по их обслуживанию в процентах к ВВП;
- ассигнования на науку и оборону в процентах к ВВП;
- производительность национального труда и капитала;
- материала и энергоёмкость экономики и т.д.;
- уровень налогообложения, определяющийся как отношение налоговых доходов бюджетной системы к ВВП, распределение

налоговых поступлений по бюджетным уровням (консолидированный, федеральный, региональный бюджеты) и по источникам поступления.

Исходной составляющей рассматриваемого процесса является определение налоговой базы, которая согласно ст. 53 НК представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения и определяется для каждого вида налога. Следовательно, налоговая база как государства, так и отдельно взятого региона, территории, представляет собой совокупность налоговых баз по всем налогам и сборам в условиях действующего налогового законодательства.

Равноценным этому может показаться на первый взгляд также определение налоговой базы как совокупности налоговых баз налогоплательщиков. Первое определение предусматривает учет и применение макропоказателей развития экономики, а второе - суммирование налоговых баз налогоплательщиков, зарегистрированных на территории данного государства, региона, территории, что представляется на практике труднореализуемым процессом.

Однако представить налоговую базу в качестве реального экономического (статистического) показателя по совокупности налогов невозможно, так как объекты налогообложения по отдельным налогам имеют либо стоимостную, либо физическую характеристики (причем и физические характеристики также несовместимы - тонны, кубические метры и т.д.).

Поэтому реальное содержание и статистически возможное выражение имеет показатель налогового потенциала, представляющий собой максимально возможную сумму начислений налогов и сборов в условиях действующего налогового законодательства.

Существует ряд основных факторов, определяющих динамику налогового потенциала и поступлений налогов в бюджетную систему. По мере становления налогового законодательства и адаптации к нему налогоплательщиков происходит снижение влияния субъективных факторов, а важнейшую роль, определяющую размеры налоговых доходов государства, начинают играть экономические факторы, воздействующие на изменение налоговой базы отдельных налогов и сборов и налогового потенциала в целом. Применяя рациональную налоговую политику, государство должно варьировать ими, стимулируя тем самым деятельность налогопла-

тельность (степенью своего влияния на производство и реализацию продукции, товаров и услуг).

Необходимо учитывать, что макроэкономические параметры и факторы в большей степени влияют на уровень налогового потенциала, в то время как поступления налогов в значительной степени зависят как от качества работы налоговых органов, так и от налоговой дисциплины налогоплательщиков и, нередко, от политических факторов.

Наиболее важной является оценка влияния экономической активности на уровень налогового потенциала, т.е. показателя, отражающего колебания налоговой базы и непосредственно влияющего на уровень притока налоговых доходов в бюджетную систему. В качестве такого показателя возможно рассмотрение и применение ВВП, но при этом необходимо учитывать следующее:

1. Как квартальные, так и годовые оценки ВВП многократно пересматриваются (и номинальные, и реальные), а корректировка составляет до 20%, сумма квартальных оценок может не совпадать с годовой. По этой причине для исключения влияния инфляции необходимо использовать индекс потребительских цен.

2. Определенное влияние на поступление налогов в бюджетную систему имеет возмещение входного НДС предприятиям-экспортерам (по оплаченному НДС поставщикам сырья и материалам, использованным ими для производства экспортируемой продукции). О значимости этого фактора свидетельствует достаточно высокий уровень данного показателя относительно поступлений НДС в консолидированный бюджет РУз.

3. Особое влияние на динамику налогового потенциала и поступление налогов в бюджетную систему оказывает инфляция.

§2.14. Схемы минимизации налогов

Учетная политика - один из главных инструментов налогового планирования. Законодательство дает налогоплательщику возможность самостоятельно выбрать способ учета той или иной операции. На правильности оценки и применения альтернативных элементов учета и налогообложения и основана разработка схем минимизации налогов.

Основные разделы документа «Учетная политика»:

- порядок организации бухгалтерского учета;

- методы оценки активов и обязательств;
- порядок контроля хозяйственных операций;
- порядок документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов;
- порядок формирования налоговой базы и налогового учета для целей налогообложения.

Возможна разработка двух учетных политик, каждая из которых несет в себе установки бухгалтерского и налогового учета, или совмещенные двух этих политик в одном документе. Поэтому каждый субъект предпринимательской деятельности может выбрать для себя приемлемый вариант.

Эффективность разработки схем минимизации налогов непосредственно зависит от применения тех или иных элементов учетной политики, базирующейся на ряде законодательных актов. В свою очередь, понятие «учетная политика» установлено законодательством как о бухгалтерском учете, так и о налогообложении. Поэтому разработка учетной политики предусматривает тщательное изучение нормативных документов, которыми для бухгалтерского учета являются положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), а для целей налогообложения главный ориентир - НК Республики Узбекистан.

Так, в главе «Налог на добавленную стоимость» (НК Республики Узбекистан) в отношении принятой организацией учетной политики «для целей налогообложения установлено, что она:

- утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации;
- применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации;
- является обязательной для всех обособленных подразделений организации;
- утверждается вновь созданной организацией не позднее окончания первого налогового периода, а также считается применяемой со дня создания этой организации.

В «Налог на прибыль организаций» НК Республики Узбекистан указано, что порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой приказом руководителя. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику для целей налогообложения при изменении используемых методов учета применяется с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах и сборах - не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства. В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности НК Республики Узбекистан.

С точки зрения налогового менеджмента наибольший интерес представляют следующие элементы учетной политики в целях налогообложения:

- оценка запасов и расчет фактической себестоимости материальных ресурсов в производстве;
- начисление амортизации по основным средствам (по установленным нормам, ускоренная амортизация);
- создание резервов предстоящих расходов и платежей;
- определение выручки от реализации продукции (метод начисления или кассовый) и др.

Выбирая позицию, предприятие должно обосновать сделанный выбор расчетами налогов, величина которых зависит от выбора альтернативного способа учета. Возможности получения налоговых экономий достигаются, в частности, за счет:

- применения ускоренной амортизации;
- сокращения срока полезного использования нематериальных активов;
- оценки товарно-материальных ценностей способом ЛИФО в условиях инфляции;
- определения выручки по мере оплаты расчетных документов, что приводит к отсрочке уплаты налога на прибыль по остатку дебиторской задолженности за отгруженные товары.

Следует отметить преимущества в части уменьшения налогообложения при создании резервов. В случае образования резерва организация имеет двойную возможность:

- уменьшить налоговую базу с начала налогового периода, тем самым не возникает излишней переплаты в бюджет сумм налога на прибыль;

- снизить нагрузку в части налога на прибыль в течение всего налогового периода. Для этого возможно создание резерва под предстоящий ремонт особо сложных и дорогостоящих видов основных средств, а также резерва по сомнительным долгам, создание которого приводит и к отсрочке уплаты налога на прибыль.

ГЛАВА 3. МОДЕЛИ АНАЛИЗА И ПРОГНОЗИРОВАНИЯ

§3.1. Цели создания информационно-аналитической системы в сфере анализа и моделирования налоговых поступлений

Необходимость создания и развития комплексной информационно-аналитической системы, предназначенной для решения задач мониторинга, анализа и моделирования поступления налогов и сборов в бюджетную систему Республики Узбекистан, обусловлена следующими факторами:

- необходимость решения функциональных задач отчетного, аналитического и прогнозного характера. В числе текущих задач можно выделить следующие блоки, каждый из которых состоит в свою очередь из взаимосвязанных подзадач:

- подготовка и выпуск отчетных материалов о поступлении налогов и сборов в федеральный и консолидированный бюджет, задолженности и недоимке по уплате налогов, налоговых санкций и пени в бюджетную систему;

- комплексный анализ данных налоговой отчетности - анализ динамики и структуры поступлений по основным видам налогов, субъектам Республики Узбекистан отраслям экономики;

- анализ данных налоговой статистики во взаимосвязи с основными показателями социально-экономического развития Республики Узбекистан и ее регионов;

- проведение прогнозных расчетов налоговой базы субъектов Республики Узбекистан и поступления налогов и сборов в бюджетную систему Республики Узбекистан в целом, а также в разрезе регионов;

- разработка заданий по мобилизации в консолидированный бюджеты налогов и сборов в целом по Республики Узбекистан и по субъектам Республики Узбекистан;

- накопление больших массивов информации в историческом разрезе. К настоящему моменту в Центральном аппарате и функциональных подразделениях НС Республики Узбекистан накоплен значительный объем информации по данным налоговой отчетности, нуждающейся в систематизации и дальнейшем анализе.

Хранимая информация, помимо большой хронологической «протяженности», характеризуется наличием других важных классификационных атрибутов (измерений): данные хранятся в территориальном, отраслевом и иных разрезах;

- увеличение потока обрабатываемой информации. Наряду с количественным увеличением потока требующих обработки данных наблюдается его качественное усложнение, что объясняется необходимостью получать все более разностороннюю и полную информацию о начислении и поступлении платежей, контролируемых НС Республики Узбекистан, задолженности и недоимке по их уплате, базе налогообложения, финансовом состоянии налогоплательщиков;

- усложнение процессов обработки информации. Увеличение количества и разнообразия собираемой информации выше определенной критической массы вызывает необходимость применения новых методов и процессов ее обработки с целью ее более эффективного использования в процессах принятия решений. Огромное многообразие требуемых форм выходных отчетов, их частая модификация требуют наличия гибких средств, предоставляемых разработчикам и пользователям для оперативного формирования отчетов. Необходимы также типовые программные средства, обеспечивающие требуемый уровень аналитической обработки данных. Использование современных информационных технологий (в первую очередь - технологии хранилищ данных DataWarehouse, оперативной аналитической обработки данных OLAP, технологии доступа к первичным и расчетным информационным ресурсам с помощью Web), применение которых способно разрешить ряд перечисленных выше проблем;

- необходимость унификации и типизации в сфере информатизации. Программные средства, применяемые в различных подразделениях НС Республики Узбекистан для сбора и анализа информации, разнородны и несопоставимы, отсутствуют единые форматы обмена данными, слаба координация при разработке отдельных подсистем.

Возможность решения многих из перечисленных задач и проблем заключается в создании информационно-аналитической системы республиканской налоговой службы. Глобальной целью автоматизации в сфере анализа и прогнозирования налоговых поступлений является обеспечение комплексной информационной;

методологической и программно-технологической поддержки принятия решений руководством и специалистами подразделений республиканского и регионального уровней в рамках возложенных на них функций.

Достижение данной глобальной цели может быть обеспечено только путем создания информационно-аналитической системы, позволяющей решить ряд взаимосвязанных задач:

- обеспечить руководство и специалистов функциональных подразделений ИС Республики Узбекистан уровня достоверной и полной информацией для принятия решений в области планирования и прогнозирования поступления налоговых доходов, разработки обоснованных заданий по мобилизации налогов и сборов. Решение данной задачи позволит обеспечить интегрированное хранение исторической непротиворечивой и полной информации, необходимой для анализа и поддержки принятия решений на различных уровнях, а также для обеспечения возможности полноценного использования этой информации руководством и сотрудниками аналитических подразделений;
- обеспечить методологическую и алгоритмическую совместимость информационных систем различных уровней;
- создать корпоративный информационный ресурс для обеспечения комплексного анализа данных по всем направлениям деятельности ИС Республики Узбекистан;
- обеспечить непосредственный доступ руководства и специалистов функциональных подразделений ИС Республики Узбекистан к достоверной информации из одного источника, улучшение представления отчетной информации;
- повысить оперативность и качество управленческих решений;
- повысить уровень защиты, конфиденциальности и целостности коллективных информационных ресурсов системы;
- снизить трудоемкость и стоимость разработки, эксплуатации и сопровождения средств сбора, обработки и предоставления отчетной информации, аналитических приложений на республиканском и региональном уровнях;
- реализовать современные методики анализа, прогнозирования и моделирования налоговых поступлений в увязке с

прогнозами региональных, общероссийских и мировых экономических процессов.

Информационно-аналитическая система предполагает организацию анализа на основе единого информационного пространства (хранилища данных). Существующие учетные задачи рассматриваются как самостоятельные компоненты, являющиеся источниками информации для информационно-аналитической системы.

В настоящее время результаты учетной деятельности налоговых органов характеризуются значительным числом параметров, которые представлены в формах налоговой отчетности. К ним относятся: значения сумм налоговых поступлений и задолженностей, распределенных по видам налогов и бюджетов (федеральный, региональный и территориальный), результаты контрольных проверок (число проверок, дополнительно начисленные суммы налогов, штрафы, пени), данные о налогооблагаемой базе и т.д. Информация о налогоплательщике состоит из регистрационных данных, данных о его экономической деятельности и некоторой косвенной информации. Количество параметров, описывающих налогоплательщика, с учетом требований налоговой инспекции может достигать нескольких сотен. Если перемножить количество параметров на число налогоплательщиков и на число временных периодов использования информации о налогоплательщике (в настоящее время период равен трем годам), то становится понятным размерность и масштабность информации, используемой в налоговой службе.

Решение задач на основе данных налоговой отчетности проводится посредством всестороннего анализа динамики и структуры начислений и поступлений доходов и платежей, контролируемых Республиканской налоговой службой Республики Узбекистан, а также возникновения задолженности и недоимки по уплате налогов и сборов. Обязательными направлениями анализа являются:

- анализ динамики и структуры поступлений и начислений налогов по видам налогов и сборов, субъектам Республики Узбекистан, основным отраслям экономики;
- анализ динамики и структуры задолженности и недоимки по уплате налогов и сборов в бюджетную систему - по видам налогов, типам задолженности, субъектам Республики;

- анализ динамики и структуры распределения налоговых поступлений между уровнями бюджетной системы;
- анализ уровня поступлений налогов и сборов;
- анализ динамики выполнения плановых заданий по мобилизации налогов и сборов.

Поскольку структура показателей форм налоговой отчетности часто изменяется, построение необходимых для целей анализа и прогнозирования динамических рядов начисления и поступления налогов, а также задолженности и недоимки по их уплате требует решения важной вспомогательной задачи - приведения данных форм налоговой отчетности разных периодов к единой структуре показателей. В настоящее время на республиканском уровне в НС используется программный комплекс формирования и ведения динамических рядов показателей налоговой отчетности. В комплексе выделяются следующие взаимосвязанные подсистемы:

- «Правила формирования», обеспечивающие отслеживание хронологии изменений, вносимых в структуры форм отчетности и ведение правил соответствия показателей форм отчетности различных периодов;

- «Налоговая статистика», обеспечивающая в автоматизированном режиме приведение показателей форм налоговой отчетности разных периодов к структуре показателей форм отчетности установленной «текущей» даты. При этом обеспечена стыковка на программном уровне с первичной базой данных «Налоговая отчетность»;

- «Формирование динамических рядов показателей поступления, начисления, задолженности и недоимки по уплате налогов и сборов по видам налогов, субъектам Республики Узбекистан, основным отраслям экономики». Динамические ряды могут быть сформированы как в абсолютных денежных показателях согласно формам отчетности, так и в относительных. Формирование динамических рядов по ретроспективным данным налоговой отчетности в единой структуре показателей является также необходимым условием для решения задач планирования и прогнозирования налоговых поступлений.

На базе формируемых программным комплексом данных динамических рядов показателей налоговой статистики реализован большой набор сводных и аналитических отчетов, представляющих информацию о динамике и структуре показателей в табличном и

графическом виде, а также с отображением информации на электронной карте. При этом состав, формы представления информации и методики анализа, реализованные в каждой аналитической отчетной форме, также могут быть при необходимости модифицированы в соответствии с вновь возникающими требованиями.

Качественный анализ данных налоговой статистики, планирование и прогнозирование налоговых поступлений невозможны без учета динамики показателей социально-экономического развития Республики Узбекистан и ее регионов, влияющих на размер налогооблагаемой базы по ключевым видам налогов, собираемость налогов и сборов, в целом на макроэкономические условия исполнения доходных частей бюджетов всех уровней.

В этой связи необходимо создание системы мониторинга и анализа как минимум следующих групп показателей социально-экономической статистики:

- показатели сферы производства - валовой внутренний продукт, валовой региональный продукт и объемы промышленного производства по основным отраслям экономики - как в натуральном, так и в денежном выражении, объемы добычи стратегически важных видов минеральных ресурсов и др.;
- показатели социальной сферы - общая численность населения, экономическая активность, оплата труда, совокупные доходы населения и др.;
- показатели уровней цен и индексов инфляции - укрупненные по отраслям, по основным товарным группам, по регионам и др.;
- основные финансовые результаты деятельности предприятий - прибыли и убытки, амортизационные отчисления, капитальные вложения, отчисления на социальные нужды и др.;
- показатели сферы товарооборота - объемы поставок основных видов продукции потребителям внутри страны, в страны дальнего зарубежья, страны СНГ, импорта товаров и услуг и др.;
- показатели финансового рынка - курс сумм ведущим мировым валютам, индексы рынков ценных бумаг и др.;
- показатели, характеризующие общемировые экономические процессы - цены на мировых товарных рынках, кросс-курсы мировых валют и др.

Реализация методик комплексного анализа данных налоговой и социально-экономической статистики предполагает:

- * сопоставление динамики изменения показателей налоговой статистики с динамикой показателей социально-экономического развития Республики Узбекистан и регионов, выявление факторов, влияющих на размер и структуру налогооблагаемой базы, собираемость налогов и сборов, задолженность по их уплате, с оценкой степени влияния каждого из рассматриваемых факторов;

- * выявление взаимосвязей показателей поступления налогов с показателями мировой экономики - конъюнктурой ведущих мировых товарных и финансовых рынков.

§3.2. Анализ и прогнозирование в налоговом администрировании

§3.2.1. Этапы моделирования

Для эффективного решения многомерных задач управления сложным объектом необходимо знать его состояние в любой момент времени, иметь оперативный доступ к данным, определяющим состояние объекта в прошедшие моменты времени, уметь прогнозировать его поведение при различных управляющих воздействиях и выбирать из них те воздействия, которые приводят к намеченной цели. Управление сложным объектом возможно только при участии человека, при этом обработка данных и формирование вариантов решений выполняются с помощью вычислительной техники, а окончательное решение принимает человек.

Главным средством инструментальной поддержки управленческих решений являются разработка, реализация и использование методов математического моделирования. Разработка математических моделей включает следующие основные этапы:

- * создание концептуальной модели - отбираются параметры и переменные объекта, уточняются критерии эффективности функционирования системы. Из всех возможных параметров входов и выходов объекта выделяются наиболее существенные, чтобы снизить размерность модели и упростить анализ. Под критерием эффективности понимается скалярная величина, учитывающая характеристики объекта и расход ресурсов, выделенных на его функционирование в течение определенного времени. Проводится предварительный анализ требований к модели, определяются математические методы моделирования и

методы проверки адекватности модели. Выбираются средства программной реализации;

- **формальное описание модели** - составляется алгоритм взаимодействия отдельных компонентов модели, программируется модель, проводится отладка программ с помощью тестов, составляется инструкция по работе с программой;

- **исследование свойств модели** - оцениваются точность описания реальных явлений и устойчивость результатов моделирования;

- **эксплуатация модели** - определяются условия проведения опытов для решения поставленной задачи с требуемой точностью. Проводятся рабочие расчеты модели;

- **анализ результатов моделирования** - формулируются рекомендации по уточнению модели. На интерпретацию результатов существенное влияние оказывают возможности используемого программного обеспечения средств графического отображения данных.

§3.2.2. Микроимитационное моделирование

Одним из наиболее перспективных видов использования моделирования в работе налоговых органов является моделирование основных параметров деятельности типовых налогоплательщиков и их взаимоотношений с бюджетом по уплате налогов, которое условно можно назвать «микроимитационным» моделированием.

Микроимитационные модели относятся к классу аналитических вычислительных моделей, основанных на использовании отчетных данных по налогоплательщикам (данных микроуровня). Налоговые органы могут применять микроимитационные модели для оценки изменения собираемости налогов в разрезе категорий налогоплательщиков. Базы данных, построенные для микроимитационных моделей, могут использоваться также и для разработки критериев выбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок.

Микроимитационные модели позволяют производить оценку ожидаемых налоговых поступлений, оценке влияния изменений законодательства на уровень налогооблагаемой базы, планирование социальных программ, установление зависимости между показателями уплаты различных налогов (например, налоги на

прибыль, акцизы с продаж и имущественные налоги), влияние налоговых изменений на микроэкономику и, наоборот, расчет «недобора» поступлений налогов в разрезе категорий налогоплательщиков, отраслей и т.д.

Единого подхода к построению микроимитационных моделей не существует. Однако все множество микроимитационных моделей можно условно разбить на два класса - статические и динамические модели. Статические модели чаще всего используются для имитации возможных краткосрочных последствий неких конкретных, детально специфицированных изменений налоговых законов и фискального регулирования. Динамические модели используются главным образом для имитации долгосрочных последствий изменений в налогообложении и фискальном регулировании.

Стандартная⁵ микроимитационная модель включает три компонента:

1) базу данных микроэкономического уровня (данных по выборке экономических субъектов); как правило, это данные по налоговым декларациям предприятий и физических лиц, охватывающие несколько лет;

2) программу расчета налогов по этим данным - своего рода «налоговый калькулятор», который по исходным данным, указанным в налоговой декларации, может рассчитать причитающиеся с налогоплательщика налоги в условиях действующего или альтернативного (предполагаемых изменений) законодательства; данная программа может быть дополнена также блоком «поведенческих реакций» налогоплательщиков в ответ на изменения налогового законодательства;

3) программа представления результатов, которая формирует и выводит на экран или на печать таблицы, показывающие, *сколько налогов* предстоит заплатить различным группам плательщиков при сохранении действующего законодательства и в условиях принятия альтернативного законодательства, как будет распределяться налоговое бремя, какие категории плательщиков выиграют, а какие - проиграют в результате принятия нового законодательства, как изменится общий уровень доходных поступлений. К достоинствам микроимитационных моделей относится то, что они обеспечивают:

⁵Введение в Экономикс - математические методы в налогообложении / Под ред. Д. Г. Черняка - М.: Финансы и статистика, 2000. - С. 256.

- оценку ожидаемых налоговых поступлений по разным категориям плательщиков: по физическим лицам с разными уровнями доходов, по предприятиям разных отраслей, по получателям разных видов доходов и т.д.;
- предварительный расчет «недоборов» поступлений по отраслям, группам плательщиков с разными уровнями и категориями доходов;
- моделирование любых изменений в налоговом законодательстве на основе детальной информации о налогооблагаемых базисах;
- нахождения зависимостей между разными налогами;
- анализ взаимосвязанного влияния налоговых изменений и микроэкономики.

Одним из основных компонентов модели является массив данных по экономическим субъектам микроуровня (предприятиям или физическим лицам). Эти данные поступают в программу расчета налогов – «налоговый калькулятор», который по исходным данным плательщика и их налоговой базе производит расчет налогов, причитающихся с каждого плательщика в условиях действующего и альтернативного законодательства (параметры этих расчетов задаются пользователем). В модель можно также ввести предположения в том, как изменится поведение плательщиков в ответ на принятие тех или иных решений в области налоговой политики, в результате чего модель из статической превратится в динамическую. После того, как выполнены расчеты по всем налогоплательщикам, модель выравнивает полученные результаты по коэффициентам, позволяющим перейти от результатов по имеющейся выборке плательщиков к ожидаемым результатам по всей генеральной совокупности, и формирует ряд выходных таблиц (отчетов), в которых представлены результаты расчетов. В модели также присутствует блок прогнозирования.

Основным источником данных для микроимитационных моделей служат базы данных по некоторой выборке налогоплательщиков – физических или юридических лиц в зависимости от моделируемого налога. Такая база данных должна содержать наиболее полную информацию, необходимую для расчета налоговых обязательств по каждому налогоплательщику. В первую очередь, это должны быть сведения, которые сами налогоплательщики указывают в своих налоговых декларациях, в качестве исходных данных

для расчета налогов, а также сведения из других источников, например сведения о стоимости, находящейся в собственности плательщиков недвижимости, отчеты о результатах финансовой деятельности и т.д. Выборка налогоплательщиков должна быть представительной, т.е. охватывать самые разные категории плательщиков, как налоговых резидентов, так и нерезидентов, представителей юридических и физических лиц, являющихся плательщиками моделируемого налога или налогов.

Точных методов выборки налоговых деклараций на сегодня нет. В случае однородности множества деклараций вполне допустимо применение обычной случайной выборки. В случае существенных различий в множестве деклараций следует использовать методы стратификации данных. Выбор метода стратификации в каждом конкретном случае зависит от свойств генеральной совокупности изучаемых объектов (налогоплательщиков). Например, в США процент выборки деклараций по подоходному налогу физических лиц, совокупный доход которых превышает 200 тыс. долл. в год, в четыре раза выше, чем процент выборки деклараций лиц с более скромными доходами. Большинство стран, применяющих микроимитационные модели для анализа предлагаемых реформ налога на прибыль предприятий, пользуются стратифицированными выборками, причем для разбиения генеральной совокупности предприятий на страты используются такие признаки, как отраслевая принадлежность, величина налоговых обязательств, уровень получаемых доходов, стоимость активов на балансе предприятия и др.

Важный компонент базы данных микроуровня - это экстраполяция исходных данных на будущее. Данные микроуровня всегда относятся к какому-то временному срезу в прошлом. Чтобы иметь возможность рассчитать налоговые поступления в условиях действующего законодательства или предлагаемых альтернатив, данные необходимо экстраполировать на будущее.

Простейшим способом экстраполяции данных является разбиение имеющейся выборки в зависимости от основного источника и объема доходов, потребительского профиля (по составу потребительской корзины) и т.д. Для каждой такой группы строится своя экстраполяция с использованием сложившихся тенденций, прогнозов макроэкономических показателей (уровень инфляция, курс рубля, рост промышленного производства и др.), полученных из

других источников, и с применением регрессионного анализа. В России, например, основную часть доходов физических лиц составляет заработная плата. Можно построить регрессию заработной платы от валового внутреннего продукта (ВВП), инфляции и занятости и определить характер зависимости. Если зависимость носит стабильный характер, полученное уравнение можно использовать для прогнозирования заработной платы, подставив в уравнение данные официальных прогнозов ВВП, инфляции и безработицы. Точно также можно построить прогнозы и по другим видам доходов. Полученный показатель прироста заработной платы следует распределить по доходным группам в файле данных микроуровня.

Имея экстраполяцию данных микроуровня на нужный период, можно рассчитать по этим данным причитающиеся с налогоплательщиков налоги и изменить полученные результаты с учетом весовых коэффициентов, чтобы перейти от выборочных данных к данным по генеральной совокупности налогоплательщиков.

Одно из последних достижений в области микроимитационного моделирования заключается в более широком использовании обратных связей между налоговой сферой и экономическим поведением. Предположим, например, что предлагаемое изменение в налоговом законодательстве приведет к снижению налога на прибыль предприятий на 10%. Поскольку это снижение, по сути, означает удешевление капитала, можно ожидать роста инвестиций и выпуска. Если подобные обратные связи действительно сработают, произойдет оживление экономической деятельности, и в результате поступления в бюджет могут вырасти. Этот цикл может продолжаться и дальше: рост экономической активности, рост налоговых поступлений, рост занятости и так далее. Если подобные обратные связи включены в микроимитационную модель, расчеты по ней производятся так: вначале оценивается рост или снижение налогового бремени в качестве прямого результата предлагаемого изменения налогового законодательства, т.е. рассчитывается рост или сокращение налоговых поступлений в условиях неизменности экономического поведения налогоплательщиков. Затем вводятся изменения в поведении налогоплательщиков и рассчитывается прирост или сокращение доходов, полученных экономическими субъектами в результате такого изменения поведения.

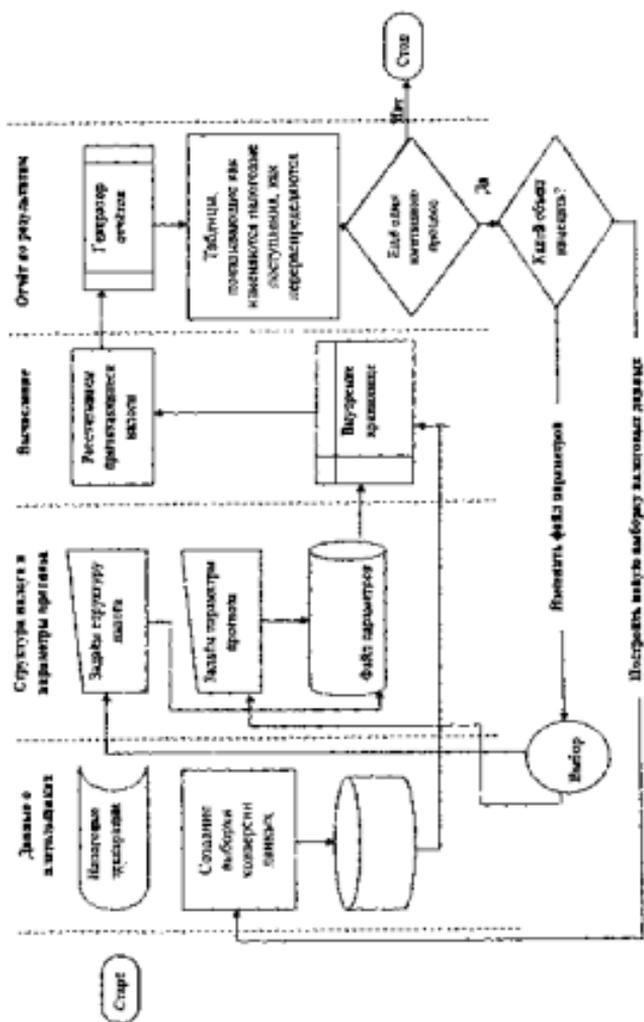


Рис. 3.1. Структурно-логическая схема микроимитационной модели.

Такой прирост или сокращение распределяются между всеми налогоплательщиками в выборке, и на их основе пересчитываются налоговые поступления.

Для моделей такого типа необходимо иметь детальные исходные данные, которые позволили бы оценить реакцию экономических субъектов на изменение налоговой политики. Получить подобные оценки поведенческих реакций непросто, особенно в странах с переходной экономикой, к числу которых относится и Узбекистан. Для модели этого типа существенно то, что результаты расчетов слишком сильно зависят от используемых предположений относительно ответной реакции налогоплательщиков на изменения налогообложения.

Состав микроимитационной модели представлен на рис. 3.1. Ее базовые элементы: исходные данные, налоговый калькулятор и параметры прогноза, блоки расчета и выдачи результатов (отчетов). На рисунке отражено взаимодействие между элементами модели. Например, данные по выборке налогоплательщиков могут храниться внутри самой модели.

Модель является интерактивной, т.е. ей можно задавать все новые варианты изменений налогового законодательства и наглядно представлять результаты.

§3.2.3. Задачи прогнозирования налоговых поступлений

Прогнозирование налоговых поступлений может быть сведено к моделированию динамики базы налогообложения в зависимости от различных макро- и микроэкономических параметров. Решение задач мониторинга показателей налоговой и социально-экономической статистики, накопление достаточно больших ретроспективных объемов информации по данным показателям позволяет перейти к более обоснованному решению задач моделирования поступления налогов - прогнозирования динамики и структуры налоговых поступлений, планирования доходов федерального и консолидированного бюджетов, разработки заданий по мобилизации налогов и сборов.

Помимо ретроспективных данных по показателям налоговой статистики и показателям социально-экономического развития, необходимым видом входной информации является блок нормативных данных по налоговой и бюджетной политике:

- ставки налогообложения по основным видам налогов;
- правила определения налоговой базы, налоговых вычетов и льгот по видам налогов;
- нормативы распределения доходов от налоговых поступлений и сборов между бюджетами различных уровней;
- законы и проекты законов о республиканском бюджете и бюджетах субъектов Республики Узбекистан;
- прогнозы макроэкономических условий исполнения бюджетов, расчеты поступления доходов по основным статьям бюджетной классификации, содержащиеся в данных законах и проектах законов;
- проекты заданий по мобилизации налогов и сборов, разрабатываемые правительством;
- иные нормативные решения по вопросам налоговой и бюджетной политики.

В зависимости от того, какие из вышеперечисленных «управляющих» параметров и входной информации на расчетном периоде предполагаются зафиксированными, а какие изменяемыми, подходы к решению задач планирования и прогнозирования поступлений налоговых доходов в укрупненном плане можно подразделить следующим образом:

- прогнозирование налоговых поступлений на основе алгоритмов обработки временных рядов. Данный подход допустим в случае, если параметры налоговой и бюджетной политики, а также экономические условия в расчетном периоде полагаются неизменными. Прогноз формируется либо с помощью стандартных статистических процедур прогнозирования временных рядов (трендовые модели, модели авторегрессии, модели статистического сглаживания различных типов), либо путем экстраполяции сложившихся и рассчитанных на ретроспективном периоде темпов прироста налоговых поступлений по отношению к выбранному базовому периоду (соответствующему периоду прошлого года или предыдущему календарному периоду). Данный метод применим в основном для поддержки задач разработки проектов заданий по сбору налогов и сборов на краткосрочный период (от одного месяца до одного квартала текущего финансового года), и полученные данным методом прогнозы можно использовать только как ориентиры для формирования плановых заданий;

* прогнозирование налоговых поступлений с учетом возможных изменений показателей социального и экономического положения в регионах Республики Узбекистан, основных отраслях экономики, на мировых товарных нефинансовых рынках. Параметры бюджетной политики при таком подходе не варьируются. Прогноз формируется с помощью моделей факторного анализа (линейной или нелинейной регрессии и др.), выявляющих на ретроспективном периоде зависимость налоговых поступлений от определенного методикой перечня экономических факторов и показателей. Необходимым промежуточным этапом при использовании данного метода является оценка значимости предполагаемых корреляционных зависимостей налоговых поступлений от выбранных социально-экономических показателей. Значения факторов в расчетном периоде могут задаваться экспертно или же формироваться другими моделями (статистическими или иными). Данный метод прогнозирования применим для разработки плановых заданий по сбору налогов и оценки обоснованности таких заданий с точки зрения перспектив развития экономики и социальной сферы;

* имитационное моделирование поступления налогов и сборов с целью оценки возможных изменений поступления налогов вследствие как изменений социально-экономических условий, так и параметров налоговой и бюджетной политики на федеральном и региональном уровнях. Данный метод требует предварительного формирования модели для расчета сумм поступления налогов на основе индивидуального для каждого вида налогов набора нормативных (ставки налогов, нормативы распределения) показателей, показателей налоговой базы (объемы налоговых баз, вычетов, льгот), социально-экономических показателей (курс рубля, уровень цен внутри страны и на мировом рынке), а также других параметров. Базовым вариантом данной модели могут служить расчеты поступлений по статьям бюджетной классификации доходов, содержащиеся в приложениях к законам «О республиканском бюджете» соответствующего финансового года. В зависимости от способов определения на расчетном периоде показателей налоговой базы, в рамках данного метода можно выделить два подхода:

- расчет на основе экспертно задаваемых налогооблагаемых баз. Данный способ предполагает экспертное задание размера и

структуры налогооблагаемой базы по рассчитываемым видам налогов;

- расчет на основе прогнозируемых налогооблагаемых баз. Отличие от предыдущего метода - в том, что размеры налогооблагаемых баз, вычетов из них определяются не экспертом-аналитиком, а рассчитываются с помощью моделей факторного анализа (линейной или нелинейной регрессии, нейронных сетей) при различных вариантах макроэкономического прогноза. При этом список факторов (показателей макроэкономического прогноза) для каждой статьи налогооблагаемой базы формируется пользователем-аналитиком до начала расчета и может быть изменен в ходе расчета. Важным этапом при моделировании налоговых поступлений является прогнозирование уровня собираемости налогов: по видам налогов, субъекту Республики отраслям экономики. Основой для прогнозирования служат ретроспективные данные о начислении и поступлении налогов, а также задолженности по их уплате. Прогноз уровня собираемости может быть получен как относительно простыми трендовыми методами, так и с помощью модели регрессионного анализа - с выявлением зависимостей уровня собираемости от нормативных и социально-экономических показателей.

Если прогноз строится на короткий дискрет времени (например, на один месяц вперед), то можно ограничиться простейшими методами прогнозирования: сделать экстраполяцию по модели временного тренда.

Чаше всего для моделирования временного тренда в целях прогнозирования используют двухфакторную регрессию. Обозначим временной ряд значений переменной, прогноз которой нам необходимо построить за y , а элементы этого ряда - за y_t , где t - период времени, к которому относится соответствующее наблюдение. Линейная модель временного тренда имеет вид:

$$y = \alpha + \beta \cdot T + \text{err}_t,$$

где T - переменная времени, α - свободный член уравнения, β - тангенс угла наклона прямой линии к оси времени, err_t - случайная составляющая модели.

Подбор подходящей прямой осуществляется методом наименьших квадратов. Метод наименьших квадратов позволяет найти пару

таких значений var , при которых сумма квадратов вертикальных расстояний между точками наблюдений и аппроксимирующей их прямой будет минимальна. В регрессионных моделях имеется как минимум два источника неопределенности. Во-первых, в модель физически невозможно включить все факторы, от которых может зависеть моделируемая переменная. Этот тип неопределенности представлен в модели, в виде слагаемого « err » (от англ. error - ошибка), стоящего в конце уравнения регрессии. Ошибки, связанные с этой неопределенностью, называют обычно «случайными возмущениями», «шумом» или «инновационными толчками». Об относительной величине этих возмущений можно судить по показателю среднеквадратической ошибки регрессии, о котором мы говорили выше. Второй источник неопределенности связан с тем, что вместо «истинных» значений коэффициентов мы вынуждены использовать их оценки, рассчитанные по имеющимся данным.

Большинство прогнозов строится с использованием временных (динамических) рядов. Моделирование с использованием динамических рядов предполагает их предварительный анализ. Если анализ динамики временного ряда позволяет обнаружить какие-то регулярные закономерности, которые можно экстраполировать на будущее, учет этих закономерностей в модели позволит сделать прогноз более точным. Прогноз стохастического временного ряда можно в некоторых случаях улучшить за счет включения в модель авторегрессионной составляющей и скользящих средних. Для применения этой методологии необходимо установить, является ли интересующий нас временной ряд стационарным. С другой стороны, многие нестационарные ряды приводятся к стационарному виду путем дифференцирования (перевода уровней в первые, вторые и т.д. разности). Если визуальный анализ показывает, что временной ряд случайным образом колеблется вокруг некоторого фиксированного уровня, например вокруг среднего значения, то такой ряд стационарен.

Оценка точности сформированных математических моделей поступления налогов и сборов производится путем расчета ряда стандартных статистических характеристик и сравнения модельного ряда с фактическим поступлением налогов на ретроспективном периоде (рис. 3.2.).

Другой большой класс моделей, используемых для прогнозирования, - структурные экономические модели. Они представляют

собой стохастические уравнения, которые устанавливают зависимость между моделируемой переменной, представленной в виде временного ряда, и некоторым набором экономических показателей, также представленных в виде временных рядов. Основная идея этого подхода заключается в том, что динамика временного ряда, прогноз которого требуется построить, может зависеть от поведения некоторых других переменных, по которым у нас имеются данные. Предположим, например, что мы хотим построить прогноз поступлений налога на прибыль предприятий. В структурной модели динамика поступлений налога на прибыль (этот показатель называется зависимой переменной) представляется в виде функции от некоторого набора объясняющих или независимых переменных, например от индекса потребительских цен или темпа инфляции. независимыми переменными: при изменении независимых переменных изменяется и зависимая. Направление причинно-следственных связей при этом идет от независимых переменных к зависимой (моделируемой) переменной. Подобная интерпретация позволяет подбирать объясняющие переменные, исходя из качественных, содержательных соображений.

Основным математическим инструментом для структурных моделей являются модели регрессии:

$$X_t = A_0 \cdot Y_{1t} + \dots + A_k \cdot Y_{kt} + \varepsilon_{tt}$$

где X_t - объясняемая переменная.

При использовании структурных моделей неявно предполагается наличие причинно-следственных связей между зависимой и Y_{1t}, \dots, Y_{kt} соответствующие независимые (объясняющие) переменные (факторы модели - показатели социально-экономического развития);

ε_{tt} - возмущение с нулевым математическим ожиданием и дисперсией σ^2 , значения которого в различные моменты времени независимы и одинаково распределены (иначе, «белый шум»).

В этой модели $k+1$ неизвестных параметра $A_0, A_1, \dots, A_k, \sigma^2$ которые должны быть оценены по имеющимся данным об изучаемом процессе.

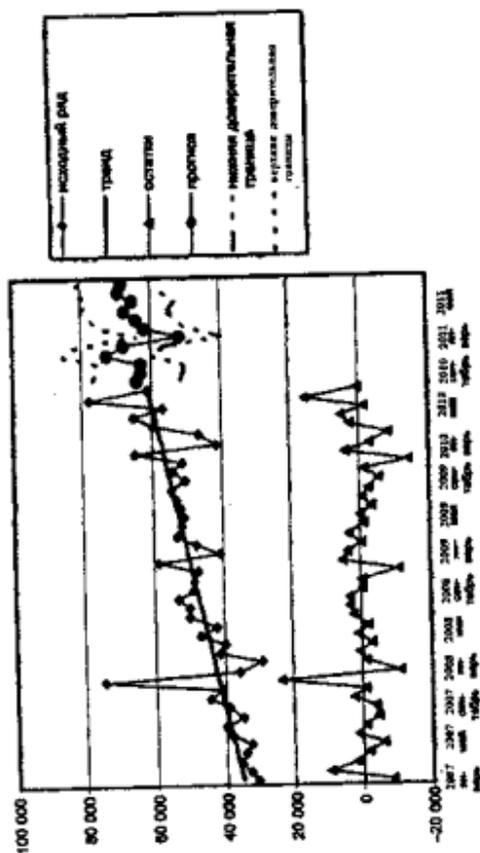


Рис.3.2. Пример оценок результатов регрессии.

Одной из характеристик качества регрессионной модели может служить коэффициент детерминации либо его модификация - скорректированный коэффициент детерминации, который является несмещенной оценкой истинного коэффициента детерминации.

Пример оценки характеристик структурной регрессионной модели приведен на рис.3.3.

У структурных моделей есть много достоинств для использования при прогнозировании. Во-первых, они нередко позволяют получить очень хорошие результаты даже при моделировании переменных, которые, казалось бы, ведут себя непредсказуемым, чисто случайным образом. С помощью однофакторных (динамических) моделей хорошего прогноза таких переменных построить невозможно. Например, динамику налога на прибыль не удастся удовлетворительным образом объяснить, используя одни только авторегрессионные зависимости. Однако если между поступлениями от налога на прибыль и индексом промышленного производства существует устойчивая зависимость, то включение в модель этого индекса может существенно улучшить ее прогнозные свойства.

Метод имитационного моделирования применим для оценки обоснованности проектов доходных частей республиканского и территориальных бюджетов будущего финансового года с учетом предлагаемых к принятию решений по вопросам налоговой и бюджетной политики и прогнозов макроэкономических условий исполнения доходной части бюджетов. Целесообразно применение имитационных подходов также при разработке и оценке обоснованности разработанных плановых заданий по сбору налогов текущего финансового года, если федеральными или региональными органами власти планируется принятие решений, затрагивающих процессы исполнения доходов бюджета, прямые (изменение налоговых ставок, нормативов зачисления доходов в бюджеты различных уровней, изменения методик расчета налогооблагаемой базы) или косвенные (через возможное изменение социально-экономических условий исполнения бюджетов - меры в области денежно-кредитной, таможенной, социальной политики) образом.

Вид и характеристики регрессионной Республики Узбекистан
Поступление налога на добавленную стоимость. Формула зависимости

Пример

Средний месячный поступление в республике в 844 тр.		Коэффициент корреляции		Коэффициент детерминации		Коэффициент корреляции стандартных девиаций		Коэффициент корреляции	
		0,87	0,75	0,75	0,56	0,37	0,21		
1	34 807,00	44 993,74	48 807,00	48 807,00	48 807,00	48 807,00	48 807,00	48 807,00	
2	40 768,32	45 614,85	49 768,32	49 768,32	49 768,32	49 768,32	49 768,32		
3	47 565,76	53 005,42	47 565,76	47 565,76	47 565,76	47 565,76	47 565,76		
4	33 736,74	32 190,43	33 736,74	33 736,74	33 736,74	33 736,74	33 736,74		
5	31 752,84	49 805,75	31 752,84	31 752,84	31 752,84	31 752,84	31 752,84		
6	50 238,06	50 807,01	50 238,06	50 238,06	50 238,06	50 238,06	50 238,06		
7	31 931,30	52 707,19	31 931,30	31 931,30	31 931,30	31 931,30	31 931,30		
8	33 864,94	32 388,43	33 864,94	33 864,94	33 864,94	33 864,94	33 864,94		
9	34 836,13	32 642,78	34 836,13	34 836,13	34 836,13	34 836,13	34 836,13		
10	30 684,44	32 807,48	30 684,44	30 684,44	30 684,44	30 684,44	30 684,44		
11	34 346,31	33 068,47	34 346,31	34 346,31	34 346,31	34 346,31	34 346,31		
12	31 258,75	33 273,80	31 258,75	31 258,75	31 258,75	31 258,75	31 258,75		

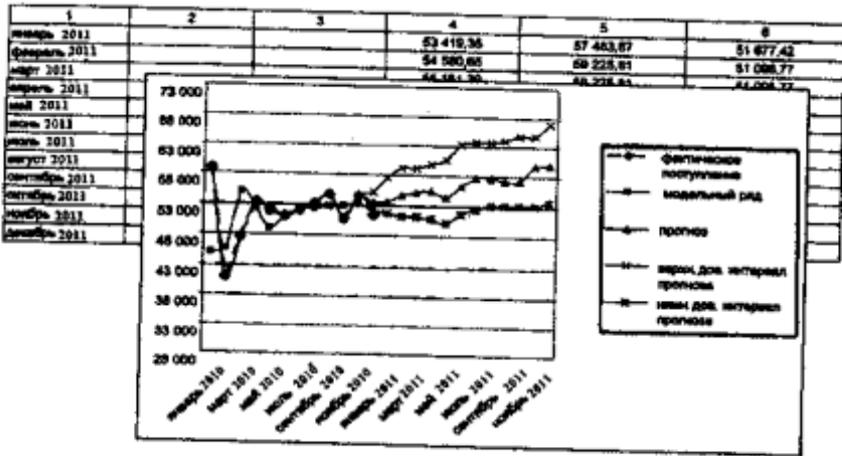


Рис. 3.3 Пример построения оценки качества регрессионной модели

§ 3.3. Подход к оценке эффективности и поиска путей оптимизации налоговой политики

Наряду с задачами анализа и прогнозирования налоговых поступлений, в настоящее время актуализируются задачи оценки эффективности действующей системы налогового администрирования и поиска путей ее оптимизации. Решение их предполагает множество различных подходов, среди кот. разл. в частности, можно отметить качественный метод. Он заключается в упорядочении и обосновании всего налогового законодательства, например в отказе от практики начисления налогов на заплаты (в настоящее время именно таким образом называется налог на добавленную стоимость) и в переходе к схеме, предусматривающей уплату налогов по мере поступления средств на счет предпринятия.

Однако этот подход, направленный на «расширение» всей системы бухгалтерского учета для изменения самого механизма уплаты налогов, не предполагает методов макроанализа. В противовес ему количественный метод оптимизации налоговой системы нацелен на определение максимально рациональных налоговых ставок в рамках действующего фискального механизма. Понятно, что он предполагает оптимально величину как отдельных налоговых ставок, так и совокупного налогового бремени как на юридические, так и физические лица. Данный метод кардинально не меняет действующей системы налогообложения и, по сути, нацелен лишь на корректировку количественных фискальных параметров. Понятно, что это направление совершенствования системы государственного регулирования предполагает применение широкого спектра микро- и макроэкономических методов и моделей.

Оценить эффективность фискальной политики можно с позиций экономического субъекта (источника налогообложения) и государства (получателя налогов). С точки зрения юридических и физических лиц, оценка эффективности фискальной политики государства не представляет особого научного интереса, так как здесь действует прямая зависимость и примитивная логика: чем больше налоговых изъятий, тем хуже. При оценке фискальной политики с точки зрения государства возможны два аспекта анализа: оценка эффективности фискальной политики, выполняющей на протяжении активной экономической системы и на наполнение доходной части государственного бюджета. Как правило, эти две оценки вступа-

ют в противоречие, и фискальная политика, эффективная с точки зрения второго критерия, может быть совершенно неэффективной с точки зрения первого. Кроме того, даже в рамках каждого из этих критериев фискальная политика может иметь неоднозначный результат, т.е. в развитии исследуемых процессов имеются точки перегиба.

Изучение нелинейной зависимости объемов производства и налоговых поступлений от налогового бремени положено в основу оценки эффективности фискальной системы. Как правило, все конкретные расчеты параметров эффективности ведутся в рамках так называемой кривой Лаффера, в соответствии с которой функциональная зависимость налоговых доходов государства от уровня налогового бремени описывается параболой с точкой максимума.

Концепция кривой Лаффера изначально создавалась применительно к понятию совокупного налогового бремени, т.е. всей массы налоговых отчислений. Под налоговым бременем понимается в данном случае доля налоговых поступлений в консолидированный бюджет страны в объеме валового внутреннего продукта (ВВП) (в более общем случае можно использовать и показатель валового национального продукта).

В основе исследования лежит предположение, что объем производства X , отражаемый величиной ВВП, зависит от уровня

налогового бремени $\theta = \frac{T}{X}$ где T - сумма налоговых поступлений в бюджет страны. Зависимость $X(\theta)$ аппроксимируется нелинейной функцией, параметры которой подлежат количественной оценке. Идентификация функции $X(\theta)$ позволяет рассчитать точки Лаффера. При этом различаются точки Лаффера первого и второго рода.

Точкой Лаффера первого рода называют такую точку θ^* , при которой производственная кривая $X = X(\theta)$ достигает локального максимума, т.е. выполняются условия:

$$dX(\theta^*)/d\theta = 0; d^2X(\theta^*)/d\theta^2 < 0$$

Точкой Лаффера второго рода называют такую точку θ^{**} , при которой фискальная кривая $T = T(\theta)$ достигает локального максимума, т.е. выполняются условия:

$$dT(\theta^*)/d\theta = 0; \quad d^2T(\theta^*)/d\theta^2 < 0$$

Экономически точка Лаффера первого рода означает тот предел налогового бремени, при котором производственная система не переходит в режим рецессии. Точка Лаффера второго рода показывает величину налогового бремени, за пределами которой увеличение массы налоговых поступлений становится невозможным.

Идентификация двух точек Лаффера и их сопоставление с фактическим налоговым бременем позволяет оценить эффективность налоговой системы страны и направления ее оптимизации. Рассмотрим некоторые подходы, с помощью которых поставленная задача может быть решена.

Эконометрические (статистические) методы оценки эффективности фискальной политики. В общем случае поставленную задачу можно решить эконометрическими способами, в основе которых лежит постулат о том, что объем производства нелинейно зависит от величины налогового бремени. В этом случае объем ВВП достаточно аппроксимировать полиномиальной регрессией следующего вида:

$$X = \sum_{i=0}^m \beta_i \theta^i, \quad (1)$$

где β_i — параметры, подлежащие статистической оценке на основе ретроспективных динамических рядов.

Учитывая формулу (1.1) и величину массы налогов:

$$T = \theta X \quad (2)$$

можно записать следующее соотношение:

$$T = \beta_0 \theta + \sum_{i=1}^m \beta_i \theta^{i+1} \quad (3)$$

Для проведения соответствующих расчетов, весь информационный массив должен быть представлен динамическими рядами:

двух «первичных» показателей - X и T . Зная эти величины, по формуле (2) можно рассчитать ретроспективный ряд для такого «вторичного» показателя, как B в дальнейшем в результате вычислительных экспериментов отыскивается полином (1) соответствующей степени. Желательно, чтобы это была квадратичная или в крайнем случае кубическая функция, так как более высокий порядок полинома впоследствии осложнит отыскание точек Лаффера (полиномы третьей степени и выше приводят к «разножению» стационарных точек производственной кривой $X - X^{(B)}$)» предполагают дополнительную процедуру их выбраковки и фильтрации для выяснения, такие именно из них являются точками Лаффера).

Учитывая специфику операций сглаживания рядов, эконометрические модели типа (2) имеют ряд очевидных особенностей, о-первых, для получения значений параметров β_0 - необходимо иметь достаточно длинные и «хорошие» в статистическом смысле динамические ряды. Во-вторых, параметры β_1 - постоянны во времени что в некоторых случаях приводит к неизменности значений точек Лаффера (в частности, такая ситуация возникает для квадратной функции). Это не совсем правомерно, так как более логично было бы предположить, что точки Лаффера являются «плавающими» во времени величинами.

Комментируя предлагаемый выше подход, который базируется а примитивной полиномиальной аппроксимации процесса экономического роста налоговой функцией (1), следует сразу оговориться: в данном случае решается чисто техническая, инструментальная проблема без учета внутрисистемных экономических связей. Явного моделирования функциональных свойств системы не дается, однако они косвенно улавливаются зависимостью (1). При этом, хотя сама функциональная зависимость (1) нелинейная, агрессивная, наоборот линейна относительно входящих в нее параметров и, следовательно, никаких особых технических сложностей при ее идентификации не возникает. В этом состоит один из существенных плюсов предлагаемой модельной схемы.

Аналитические (алгебраические) методы оценки эффективности фискальной политики. Учитывая, что для национальной экономики еще не сформированы ретроспективные динамические ряды, достаточные для проведения корректных эконометрических расчетов, можно воспользоваться другими способами оценки

эффективности фискальной политики. К числу подобных альтернативных подходов можно отнести методы точечно-кусочной аппроксимации анализируемого процесса с помощью степенной функции, которые принципиально отличаются от эконометрических методов, основанных на интервальной аппроксимации. В этом случае для каждой отчетной точки (в нашем случае года) строится своя функция $X = X(\theta)$ с соответствующими значениями входящих в нее параметров. Так как число параметров функции может быть больше одного, то для их однозначной оценки необходимо использовать дополнительную информацию о приростах переменных во времени. Учитывая нелинейность связи между объемом производства и уровнем налогового бремени, в качестве аппроксимирующей функции следует брать квадратичный полином. Здесь возможны два варианта расчета: обобщенный трехпараметрический и упрощенный двухпараметрический. Рассмотрим их более подробно:

1. *Трехпараметрический метод.* В основе данного метода лежит аппроксимация процесса экономического роста трехпараметрической квадратичной функцией, где в качестве аргумента выступает уровень налогового бремени:

$$X = \alpha + \beta\theta + \gamma\theta^2, \quad (4)$$

где α, β, γ - параметры, подлежащие оценке.

Тогда в соответствии с (2) сумма налоговых поступлений определяется следующим образом:

$$T = a\theta + b\theta^2 + \gamma\theta^3 \quad (5)$$

В каждый момент времени объем ВВП зависит от уровня налогового бремени, причем характер этой зависимости задается формулой (4). Однако для однозначного определения трех параметров α, β, γ соотношения (4) недостаточно, в связи с чем необходимо составить еще два уравнения, включающие эти параметры. Такие уравнения можно записать, перейдя от функций (4) и (5) к их дифференциалам:

$$\Delta X = \beta + 2\gamma\theta \Delta\theta, \quad (6)$$

$$\Delta T = a + 2b\theta + 3\gamma\theta^2 \Delta\theta \quad (7)$$

Таким образом, уравнение (4) описывает «точечный» экономический рост, т.е. на конкретный момент времени t , в то время как уравнения и (7) воспроизводят «интервальный» рост объема производства и налоговых сборов за период между текущей (t) и последующей ($t+1$) отчетными точками. В соответствии с данным подходом уравнения (4) и (5) задают семейства производственных и фискальных кривых, а соотношения (6) и (7) фиксируют их кривизну, тем самым позволяя выбрать из обозначенных семейств искомые функциональные зависимости.

Подобная схема расчетов основана на конструировании системы уравнений (4), (6) и (7) и ее решении относительно параметров β и γ что позволяет охарактеризовать эту схему как аналитическую или алгебраическую. Решение системы (4), (6), (7) дает следующие формулы для оцениваемых параметров:

$$r = \frac{\frac{\Delta T}{\Delta \theta} - \lambda \theta \left(\frac{\Delta X}{\Delta \theta} \right)}{2\theta^2} \quad (8)$$

$$\beta = \frac{\Delta X}{\Delta \theta} - 2r\theta \quad (9)$$

$$\alpha = X - \theta \left[\frac{\Delta X}{\Delta \theta} - r\theta \right] \quad (10)$$

Идентификация параметров функций (4) и (5) позволяет элементарно определить точки Лаффера. При этом точка Лаффера первого рода θ^* , когда $\frac{dX}{d\theta} = 0$, определяется по формуле:

$$\theta^* = -\frac{\beta}{2\gamma} \quad (11)$$

а точка Лаффера второго рода θ^{**} , когда $\frac{d^2T}{d\theta^2} = 0$, находится в результате решения следующего квадратного уравнения:

(12)

и в итоге вычисляется по формуле:

$$\theta^{**} = \frac{-\beta \pm \sqrt{4\alpha\gamma - \beta^2}}{2\gamma} \quad (13)$$

Альтернативой рассмотренному трехпараметрическому методу может служить подход, базирующийся на использовании в качестве производственной функции усеченного полинома третьей степени. При этом число параметров не меняется, оставаясь равным трем. В этом случае процедура отыскания лафферовых точек корректируется с учетом исходной кубической зависимости, а стационарные точки для фискальной кривой будут отыскиваться в результате решения кубического уравнения. Понятно, что такой алгоритм может генерировать две точки Лаффера второго рода. На наш взгляд, в силу большей однозначности и наглядности трехпараметрического метода следует использовать первый, базовый вариант трехпараметрического метода.

Следует отметить, что аналитический (алгебраический) метод оценки эффективности фискальной политики позволяет использовать функциональные зависимости с числом параметров, не превышающим трех. Большее число параметров требует добавления к базовой системе (4), (6), (7) дополнительных уравнений, что невозможно из-за узкой постановки исходной задачи.

2. *Двухпараметрический метод.* В основе данного метода лежат аппроксимация процесса экономического роста усеченной квадратичной функцией, включающей только два параметра:

$$X = \beta\theta + \gamma\theta^2.$$

Тогда сумма фискальных поступлений равна:

$$T = \beta\theta^2 + \gamma\theta^3. \quad (15)$$

Дополнительное ограничение, накладываемое на функциональные свойства производственной системы, задается уравнением, аналогичным:

$$\Delta X = (\beta\theta + 2\gamma\theta^2)\theta^2 \quad (16)$$

Построенная система уравнений (14), (16) достаточна для отыскания параметров β и γ . Как и в случае использования трехпараметрического метода, уравнение (14) воспроизводит «точечные» свойства производственной системы, а уравнение (16) – «интервальные». При этом вспомогательное уравнение, задающее динамические свойства фискальной системы, отсутствует; по умолчанию считается, что получаемая сумма налогов полностью детерминируется активностью производственной системы и уровнем фискального давления.

Формулы для оценки параметров на основе решения (14), (16) имеют вид:

$$\beta = \frac{2X}{\theta} - \frac{\Delta X}{\Delta s} \quad (17)$$

$$\gamma = \frac{\frac{\Delta X}{\Delta \theta}}{\frac{X}{\theta^2}} \quad (18)$$

Точки Лаффера первого и второго рода определяются из (14) и (15) по соответствующим формулам:

$$s^* = -\frac{1\beta}{2\gamma} \quad (19)$$

$$s^* = -\frac{2\beta}{3\gamma} \quad (20)$$

Анализ условий второго порядка показывает следующее: для того, чтобы стационарные точки (19) и (20) были действительно точками Лаффера, необходимо и достаточно выполнение двух неравенств: $\beta > 0$ и $\gamma < 0$.

Сравнительный анализ методов оценки эффективности фискальной политики. В рамках класса алгебраических методов возможны два подхода к расчету эффективности фискальной системы с помощью точек Лаффера. Проанализируем особенности каждого из них, с тем чтобы выбрать наиболее приемлемый для дальнейших прикладных расчетов.

Прежде всего об эконометрическом подходе. Как указывалось выше, порядок полиномиальной регрессии не должен быть слишком высоким, так как по мере его роста утрачивается смысл эконометрической процедуры сглаживания. Дело в том, что в предельном случае, когда порядок полинома (1) будет равен $t-1$, где t - число отчетных ретроспективных точек (лет), количество параметров, подлежащих оценке, также будет равно t . В такой ситуации пользоваться статистическими методами построения регрессии бессмысленно, ибо все параметры могут быть однозначно определены алгебраически с помощью процедуры интерполяции исходного динамического ряда полиномом (1). Таким образом, в предельном случае статистические методы переходят в

алгебраические, что иллюстрирует их изначальное методическое единство.

Использование параметрических методов базируется на предпосылке о существовании функциональной связи между объемом производства и уровнем налогового бремени. При этом вид этой связи является общим для всех анализируемых периодов, а ней меняются лишь параметры. Последние оцениваются «скользящим» способом, т.е. для каждой пары лет отдельно. При этом первый, базовый период фигурирует в качестве основного, а второй - вспомогательного при определении параметров производственной функции первого. Такой подход наиболее перспективен и останется, вероятно, таковым, по всей видимости, в течение 5-6 лет, пока не будут накоплены данные о стабилизовавшемся процессе экономического роста.

При сопоставлении двух предложенных алгебраических методов можно сказать следующее. Достоинство трехпараметрического метода, прежде всего, учет функциональных свойств как производственной (4), так и фискальной (5) функций. Следовательно, оцениваемые параметры одновременно «стягиваются» свойствами производственной и фискальной систем, которые на практике могут сильно различаться; в двухпараметрическом методе мы ограничиваемся свойствами только производственной кривой (14), что означает безусловное упрощение моделируемого процесса и ведет к огрублению получаемых оценок. Кроме того, сам вид исходной квадратичной производственной функции (4) является более общим по сравнению с формулой (14) и тем самым генерирует более богатую аналитическую схему. В этом смысле трехпараметрический метод более предпочтителен. Вместе с тем вычислительная простота, наглядность и элегантность конечных результатов двухпараметрической схемы расчета предопределяют выбор ее в качестве рабочей методики.

Отметим ряд важных моментов, связанных с приведенной схемой оценки эффективности фискальной политики на базе вычисления точек Лаффера.

Во-первых, одно из достоинств параметрических методов - их дескриптивный характер. В различных исследованиях ставился вопрос о субъективности всех количественных оценок, получаемых с помощью оптимизационных схем и моделей. Этот недостаток не присущ параметрическим методам. Фактически весь класс алгеб-

ранческих методов пассивно воспроизводит функциональные свойства производственной системы по принципу черного ящика без каких-либо априорных постулатов и предпосылок. Данный факт делает параметрические методы теоретически и идеологически нейтральными и, следовательно, максимально объективными.

Во-вторых, построение динамических рядов оценок эффективности фискальной политики (точек Лаффера) имеет большое значение при прогнозировании результатов фискальной политики государства. Однако на современном этапе доверие к подобным прогнозам подрывается чрезвычайной неустойчивостью всех экономических процессов. Более или менее достоверные прогнозы возможны только при наличии устоявшихся производственных и фискальных тенденций. На практике залогом этого требования должна служить стабильность точек Лаффера в течение хотя бы 3-5 лет, т.е. флуктуации между их крайними значениями не должны превышать 2-3%. Пока этот критерий нереалистичен. В связи с этим, хотя налоговое бремя в российской экономике последнего десятилетия было чрезмерным, без серьезных оговорок утверждать, что его снижение приведет к автоматическому росту производственной активности, нельзя. Однако если в последующие 3-5 лет не произойдет экономических катаклизмов, то вероятность такого автоматизма станет весьма вероятна.

В-третьих, ретроспективная оценка лафферовых точек несет в себе и индикативную функцию. Так, например, обнаружение ситуации, когда фактическое налоговое бремя «смещается» вправо за обе точки Лаффера, может служить сигналом возникновения серьезных коллизий интересов производителей и государства. Однако для повышения эффективности индикативной нагрузки подобных расчетов необходимо повышать оперативность сбора достоверной информации. На сегодняшний день статистические данные публикуются с запозданием, что препятствует своевременному мониторингу текущей ситуации.

В-четвертых, на сегодня отсутствует однозначный способ оценки эффективности фискальной политики с помощью точек Лаффера. Даже в рамках алгебраических методов можно использовать как двух-, так и трехпараметрические вычислительные процедуры. Уже сам по себе этот факт свидетельствует не столько о потребности в разработке новых методов, сколько о необходимости сравнительного анализа уже имеющихся и выбора «главного», который впослед-

ствии должен доминировать в аналитических исследованиях. Дальнейшие усилия по совершенствованию инструментария оценки эффективности фискальной политики, по всей видимости, должны развиваться в этом направлении.

§3. 4. Стратегия разработки методических принципов прогнозирования налоговой базы и налоговых поступлений

В этом подразделе дается некоторое обобщение вопросов построения информационной системы анализа и прогнозирования налоговых поступлений посредством описания программы действий. Разработка методических принципов, прежде всего, предполагает проведение анализа и систематизацию источников данных, необходимых для комплексного решения задач прогнозирования объема и структуры налоговой базы и налоговых поступлений по основным видам налогов и сборов, контролируемых налоговой службой. При этом существенны три типа данных: данные налоговой отчетности о налоговой базе и налоговых поступлениях; данные социально-экономической статистики для формирования базового набора показателей, влияющих на размер и структуру налоговой базы и налоговых поступлений; законодательная и нормативная информация по налоговой, бюджетной и экономической политике для определения ключевых показателей, влияющих на размер и структуру налоговой базы и налоговых поступлений.

Данные налоговой отчетности

Налоговая служба Республики Узбекистан осуществляет регламентированный сбор налоговой отчетности, которая содержит данные в разрезе видов налогов и сборов, субъектов Республики Узбекистан: управлений, межрегиональных инспекций, отраслей экономики, крупнейших налогоплательщиков, физических лиц. Как правило, данные налоговой отчетности агрегируются по всем уровням.

Отчетность содержит информацию о поступлении, начислении, задолженности, недоимке по уплате налогов и сборов в бюджетную систему Республики Узбекистан, также информацию о размерах и структуре налогооблагаемой базы по основным видам налогов, заявленной налогоплательщиками в налоговых декларациях.

Существенным недостатком данных форм налоговой отчетности является их несопоставимость в динамике, что связано с

достаточно частыми изменениями структуры форм. Для целей анализа, моделирования и прогнозирования необходимы ведение и постоянная актуализация правил соответствия показателей (строк и граф) форм налоговой отчетности различных периодов.

В результате систематизации данных должен быть составлен сводный реестр форм налоговой отчетности, получение информации по которым необходимо для решения задач прогнозирования налоговой базы и налоговых поступлений. Для каждой формы должен быть определен следующий перечень характеристик:

- наименование;
- разрезность представления данных;
- источники получения;
- периодичность представления;
- глубина доступной ретроспективы;
- история изменения структуры показателей на ретроспективном периоде;
- правила соответствия показателей различных периодов, необходимые для получения требуемых рядов динамики.

Данные социально-экономической статистики

НС Республики Узбекистан участвует в программе межведомственного обмена информацией с налоговой службой государственной статистики, Центральным Банком Республики Узбекистан, таможенной службой, Министерством экономического развития и торговли Республики Узбекистан и имеет доступ к данным по основным социально-экономическим и финансовым показателям республики и ее регионов. Но при работе с этой информацией возникает проблема отсутствия единого централизованного информационного ресурса данных и системы показателей, а также несогласованности данных различных источников.

На начальном этапе должен быть определен перечень необходимых и достаточных для решения задач прогнозирования налоговой базы и налоговых поступлений социально-экономических показателей следующих групп:

- показатели производства регионального, отраслевого, общероссийского уровня: валовой региональный продукт, валовой внутренний продукт и его структура (производство товаров, производство услуг), производство промышленной продукции по отраслям экономики (топливная промышленность, черная и цветная металлургия, машиностроение, металлообработка,

химическая и нефтехимическая, легкая, пищевая, лесная и др.), производство важнейших видов промышленной продукции в натуральном выражении (добыча нефти и газа, производство отдельных видов нефтепродуктов, алкогольной продукции, табака и др.), сельскохозяйственное производство (растениеводство, животноводство), строительство (ввод в действие жилых домов и объем подрядных работ), транспорт и связь (грузоперевозки и объем услуг связи), розничный товарооборот, объем платных услуг населению и др.;

*показатели оплаты труда и уровня жизни населения: денежные доходы населения (по таким видам доходов, как заработная плата, Доходы от предпринимательской деятельности, трансферты и матерьяльная помощь, доходы от собственности), реальные денежные доходы и расходы населения, денежные накопления населения (доли прироста и отлива, остатки на счетах банков и кредитных организаций), минимальный и средний размер заработной платы и пенсий, величина прожиточного минимума на душу населения и др.; показатели финансовой сферы: индексы потребительских цен, индексы цен производителей, динамика курса рубля по отношению к доллару США, евро и другим мировым валютам, реальный курс рубля к доллару, золотовалютные резервы РУз, объем денежной массы и базы, инвестиции в основной капитал;

*макроэкономические показатели, характеризующие общемировые экономические процессы: уровень цен на мировых товарных и финансовых рынках, кросс-курсы ведущих мировых валют и индексы финансовых рынков и др.; таблицы «Затраты - выпуск»; деловые обзоры (при закупке на входе и на выходе); потребительские обзоры; основные характеристики сводного материального баланса: показатели внешнеэкономической деятельности (объемы экспорта/импорта, в том числе по видам товаров); показатели промежуточного потребления ресурсов, конечного потребления, созданная добавленная стоимость совокупного общественного продукта. Экономические обозрения по затратам и выпуску: показатели межотраслевого баланса (коэффициенты прямых удельных затрат продукции одной отрасли на производство продукции других отраслей, конечные продукты по отраслям производства товаров и услуг, валовые выпуски). Потребительские обзоры по группам населения, разделенным по

сумме среднедушевого дохода (валовой доход домашним хозяйствам, располагаемые ресурсы по видам ресурсов, денежные расходы потребительские и налоговые, промежуточное потребление и валовое накопление).

Для каждого показателя следует определить единственный источник данных. На первом этапе в качестве источников данных рассматриваются собственные информационные базы данных ИС Республики Узбекистан и данные, поступающие по межведомственным соглашениям. В случае отсутствия информации по искомым показателям в вышеперечисленных источниках определяются возможные источники (министерства, службы, агентства, органы региональной власти, консалтинговые и другие организации, с которыми на данный момент нет обмена информацией) этих данных и способы получения от него информации.

Законодательная и нормативная информация

Изменения в налоговой, бюджетной и экономической политике страны напрямую или опосредованно влияют на социально-экономическую ситуацию в стране и соответственно на объемы налогооблагаемой базы и налоговых поступлений. Поэтому необходимо тщательное исследование текущего республиканского законодательства и истории его изменения с целью определения нормативов и параметров, влияющих на налоговую систему.

Для целей анализа и моделирования целесообразно рассматривать следующие группы показателей:

- законодательно устанавливаемые на республиканском и региональном уровнях нормативы, непосредственно влияющие на размер налоговой базы и налоговых поступлений (ставки налогов и сборов, правила исчисления налоговой базы по основным видам налогов, освобождения от налогов и вычеты из налоговой базы и др.);

- законодательно устанавливаемые на республиканском и региональном уровнях нормативы, влияющие (предположительно) на размер и структуру налоговой базы и налоговых поступлений косвенным образом (через изменения объемов производства, доходов населения, импорта и экспорта товаров и услуг, внутреннего товарооборота и др.). Например, минимальный размер оплаты труда, размер пенсий и материальных пособий, таможенные барьеры, касающиеся импорта и экспорта продукции;

- периодичность исчисления и уплаты налогов по видам. Одна из задач прогнозирования налоговой базы и налоговых поступлений - оценка возможного изменения их объемов и структуры при изменении законодательства, но сделать это достаточно сложно, если не было исторического прецедента. Самым популярным подходом к решению такой задачи является анализ опыта стран, в которых проходили подобные изменения, следовательно, информация об истории изменений в налоговой и бюджетной политике других стран также должна быть включена в единый информационный ресурс для решения задач моделирования и прогнозирования налоговой базы и налоговых поступлений.

Системный анализ данных, отражающий состояние и тенденции в налоговой системе и экономике в целом, - подготовительный этап моделирования и планирования налоговых поступлений. С использованием экономико-статистических методов проводится анализ динамики, структуры поступления и задолженности налогов и сборов по видам налогов, по уровням бюджетов в отраслевом, региональном разрезе и разрезе управлений и межрегиональных инспекций ФС РУз.

Необходимой частью анализа является оценка степени воздействия макроэкономических показателей на поступление налогов и сборов. Один из широко известных и широко применяемых методов, позволяющих получить данную оценку, - корреляционный анализ. Также необходимо проанализировать тенденции, складывающиеся в социально-экономическом развитии.

Поступления налогов и сборов имеют циклическую составляющую, связанную как с циклическостью самой экономики, так и с особенностями налогового законодательства в части порядка и сроков уплаты налогов. Поэтому анализ рядов данных на наличие циклической составляющей также является неотъемлемой частью работ, предшествующих моделированию.

После анализа видов данных следующий важный этап - анализ и обоснование методологии прогнозирования объема и структуры налогооблагаемой базы по видам налогов. Разработанная методология должна включать совокупность методов прогнозирования объема и структуры налоговой базы на краткосрочный и долгосрочный периоды, в территориальном разрезе по таким налогам и сборам, как:

- налог на прибыль;

* налог на добавленную стоимость (включая возмещение по НДС);

* акцизы на алкогольную продукцию, на табачные изделия, на бензин, на дизельное топливо, на моторные масла;

* налог на имущество предприятий;

* земельный налог;

* налог на добычу полезных ископаемых;

* налог на имущество физических лиц;

* налог на доходы физических лиц;

* налоги на совокупный доход;

* плата за право пользования водными биоресурсами и объектами животного мира;

* единый социальный налог.

В процессе разработки принципов методологии прогнозирования должны быть выполнены: а) анализ возможных методов моделирования и прогнозирования налоговой базы; б) проверка результатов, полученных в ходе моделирования, и уточнение моделей; в) разработка методических рекомендаций по использованию исследованных методов прогнозирования с целью повышения точности и обоснованности прогнозов налоговой базы.

Анализ возможных методов моделирования и прогнозирования налоговой базы

Целесообразно рассмотреть следующие подходы к моделированию и прогнозированию поступлений налогов и сборов:

1) прогнозирование поступлений налогов и сборов посредством «аналогового калькулятора» на основе ранее рассчитанных прогнозных оценок налоговой базы по видам налогов и параметров налоговой и бюджетной политики;

2) прогнозирование поступлений налогов и сборов на основе эконометрических моделей с использованием налоговой базы в качестве ключевой переменной;

3) прогнозирование объема и структуры налоговых поступлений без явного учета налоговой базы.

Следует рассмотреть следующие методы моделирования и прогнозирования.

Эконометрические методы:

1. *Прогнозирование временных рядов статистическими методами.* Использование данной группы методов включает:

- предварительную обработку временных рядов: выделение трендовых и сезонных составляющих, исключение выбросов, сглаживание различными методами;

- построение статистических моделей экстраполяции временных рядов.

2. Методы факторного анализа.

- определение перечня факторов для каждой модели;

- определение значений факторов на прогнозном периоде;

- построение моделей линейной и нелинейной регрессии;

- расчет статистических характеристик моделей.

3. Методы имитационного моделирования.

Построение, расчет и верификация моделей следующих групп:

- нормативные модели. В данном случае поступления налогов и сборов будут рассчитываться на основе прогнозной оценки налоговой базы для каждого вида налогов и сборов и набора нормативных показателей (ставок налогов, нормативов распределения по уровням бюджета);

- имитационные и микроимитационные модели;

- имитационные модели типа «затраты-выпуск»;

- ежемесячно уточняемые модели для отслеживания ежемесячного поступления налогов и прогнозирования годового уровня поступлений налогов с использованием данных о ежемесячных поступлениях, ожидаемом росте ВВП и других влияющих на налоговую базу показателей.

В результате исследования всех подходов и методов моделирования для каждой исследованной модели следует определить:

- необходимые исходные данные;

- требуемый объем ретроспективной информации;

- состав выходной информации, получение которой возможно в рамках модели;

- формальное описание модели - алгоритм взаимодействия отдельных компонентов модели, однозначно определяющий правила получения выходной информации (прогнозов показателей налоговой базы) на основании входной информации.

Методика прогнозирования объема и структуры налогооблагаемой базы и поступлений по видам налогов и сборов основываются, как правило, на комбинации краткосрочных неструктурных подходов и долгосрочных структурных методов. Краткосрочные модели в свою очередь служат базой для долгосрочных моделей.

Долгосрочные модели объединяются с краткосрочными по принципу подгонки долгосрочных моделей так, чтобы отклонения их результатов от результатов краткосрочных моделей были минимальными.

Долгосрочные модели, как правило, направлены на отражение динамики предложения, оценку экономического потенциала с учетом различных экономических факторов, научно-технического прогресса, крупных инвестиций, воздействие которых на экономику проявляется на достаточно продолжительном отрезке времени.

Для разработки долгосрочных и среднесрочных прогнозов представляет интерес структурная макроэкономическая модель, которая включает таблицу Input-Output, эконометрический блок и систему национальных счетов. В рамках модели интегрируются спрос и предложение, государственный и негосударственный секторы, реальный и банковский сектор, торговля и платежный баланс, мировой сектор, валютные курсы и другие факторы, оказывающие решающее воздействие на макроэкономическую динамику в среднесрочной и долгосрочной перспективе. На основе модели можно отрабатывать различные типы фискальной политики (оценка последствий изменения налоговых ставок и государственных расходов), денежной политики, политики валютного курса и многих других аспектов макроэкономической политики.

В общем случае на этапах процесса прогнозирования необходимо избежать двух «ловушек» - «практика без теории» и «теория без практики».

Первый этап в процессе разработки макроэкономической модели, включающей прогнозы налоговых сборов и налоговой базы, состоит в построении структурной макроэкономической модели. Модель должна соответствовать определенным минимальным требованиям:

- адекватность модели при отображении поведения экономики на макроуровне;
- достаточность данных для расчета модели;
- доступность используемых расчетных методик;
- структура моделей не должна быть чрезмерно сложной. Более простая модель дает более ясное понимание действия факторов и предположений, лежащих в основе прогнозных результатов. Это обеспечивает более эффективный процесс моделирования.

Второй этап - расчет модели (используя прогнозы экзогенных переменных, рассчитываются прогнозы эндогенных переменных).

Третий этап - тестирование модели для проверки ее устойчивости и экономической состоятельности. По сути, второй и третий этапы итерационны. Таким образом, расчет и тестирование модели могут идти параллельно в непрерывном цикле.

Четвертый, заключительный этап включает в себя внешнее исследование и анализ для обоснования того, что найден наилучший алгоритм прогноза.

Налоговое прогнозирование должно включать в себя не только оценку налоговой базы и налоговых поступлений, но и оценку уровней собираемости. В общем случае в качестве показателя собираемости налогов принимается отношение налоговых поступлений к налоговым начислениям, но данный показатель не всегда позволяет адекватно оценить ситуацию. Для решения этой проблемы рассчитывается целая серия показателей, отражающих уровень собираемости, например уровень собираемости по текущим платежам и др. Целью данного этапа работ будет построение адекватной системы показателей, отражающих уровень собираемости в отраслевом и региональном разрезе, а также разработка методик прогнозирования данной системы показателей.

В заключение разработки принципов методологии прогнозирования необходимо проверить результаты, полученные в ходе моделирования, и уточнить модели, а также разработать методические рекомендации по применению анализируемых методов прогнозирования налоговых поступлений с целью повышения точности и обоснованности прогнозов. Качество модели является одним из важнейших условий возможности ее применения в практике. Оценка качества модели осуществляется проведением различных статистических тестов, таких, как анализ остатков, чтобы убедиться, что регрессия статистически значима.

Для оценки качества прогнозных оценок проводится верификация модели на историческом периоде, уменьшается ретроспективный период на определенное количество точек, модель вычисляется на новом периоде и рассчитывается прогнозное значение зависимой переменной с использованием динамического подхода. В случае если прогнозное значение выходит за пределы доверительного интервала, то делается вывод о недостаточном качестве прогнозных оценок.

В результате анализа возможных методов моделирования, их формального описания, проведения тестовых расчетов и уточнения моделей для каждой из моделей должны быть определены рекомендации по возможным областям применения каждого метода (виды налогов, для которых применима данная модель, временной интервал прогнозирования, возможность получения прогнозов в разрезе субъектов Российской Федерации), рекомендации по методике отсечения случайных или заведомо неправильных исходных данных, а также рекомендации по выбору главных факторов, участвующих в моделировании.

ГЛАВА IV. ИНФОРМАЦИОННО-КОММУНИКАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДДЕРЖКИ СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

§ 4.1. Проблемы и направления развития информационно-коммуникационно-технологической среды налогового администрирования

Современный этап развития налоговых органов характеризуется наличием ряда системных проблем, решение которых возможно только на базе эффективного использования информационных технологий:

- Непрерывное увеличение налогового документооборота. Средние темпы увеличения налоговой отчетности составляют от 20 до 40% в год. Объем отчетности юридических лиц составляет около 275 млн листов в год, т.е. 125 листов от одного лица;

- Усложнение и постоянное изменение процедур налогового законодательства.

По оценке аналитиков, в год меняется до 40% алгоритмов расчета налогов;

- Огромные трудозатраты на обработку налоговых документов. Только трудозатраты на ввод первичных налоговых документов от юридических лиц составляют сотни тысяч чел.-дней. По оценкам от 25 до 30% времени работников налоговых органов тратится на ручной ввод данных налоговой отчетности;

- Низкая эффективность контрольной работы.

В течение года налоговые органы выполняют 300 тыс. выездных проверок, каждая из которых требует привлечения 8-10 специалистов на 20-30 дней. Однако результативность проверок составляет 50%. Результативность судебной практики ИС менее 40% от общего числа судебных исков;

- Концентрация основной налоговой информации на уровне налоговых инспекций.

В настоящее время информация о налоговых операциях хранится и обрабатывается в ИНС (так называемые лицевые счета налогоплательщиков), в вышестоящие органы передаются сводные

данные. Качество информации зависит от квалификации и добросовестности налогового инспектора. Это приводит к неполноте и противоречивости информации о налогоплательщиках, создает основу для злоупотреблений, не позволяет вести детальный статистический анализ и оптимизировать управление налоговым администрированием на уровне Республики Узбекистан;

• Сосредоточение процедур налогового администрирования на уровне инспекций.

Основные налоговые процедуры (учет налогоплательщиков, сбор и проверка документов, контроль лицевых счетов, выездные проверки, наложение штрафов и пеней) планируются и выполняются в местных ИФНС. Такая ситуация приводит к низкому качеству и отсутствию стандартов в работе, высоким трудозатратам. Качество налогового администрирования во многом определяется квалификацией и добросовестностью персонала ИНС.

Эффективность и результативность работы налоговой службы в значительной степени определяется научно-техническим уровнем используемых информационных технологий. Как уже упоминалось в предыдущих главах, в настоящее время в налоговой службе создана и функционирует автоматизированная система (в дальнейшем - АИС «НАЛОГ»), которой охвачены все уровни управления - местный, региональный и республиканский.

Основной целью функционирования АИС «Налог» является повышение оперативности и обоснованности, принимаемых должностными лицами ИС решений по обеспечению контроля соблюдения налогового законодательства, обеспечению повседневной деятельности налоговых органов. Цель достигается за счет своевременного обеспечения должностных лиц полной и достоверной информацией, поступающей из множества узлов АИС «НАЛОГ» и взаимодействующих с ней автоматизированных систем, информация накапливается в интегрированных базах АИС.

Цель достигается посредством:

• модернизации существующей автоматизированной информационной системы с учетом требований обеспечения экономического роста и соответствующего развития бюджетной и налоговой политики;

• создания единого информационного пространства налоговой службы Республики, необходимого для обеспечения решения функциональных задач налогового администрирования;

- создания комплексной технологии автоматизации задач учета, статистического анализа и прогнозирования на всех уровнях налоговой системы;

- совершенствования информационного обмена с внешними организациями и налогоплательщиками;

- максимально полное и своевременное получение достоверных сведений о налогоплательщиках и объектах налогообложения из других органов государственной власти, предприятий и организаций для проведения контрольной работы и доведение этих данных в необходимом объеме до структурных подразделений, осуществляющих эту работу.

Анализ существующего состояния АИС «Налог» показал, что ей присущи следующие недостатки:

- разобщенность средств автоматизации по уровням иерархии налоговых органов;

- недостаточные информационно-расчетные и интеллектуальные возможности средств автоматизации по обработке разнородной информации;

- несовместимость (программная, информационная, лингвистическая) существующих программно-информационных комплексов (ПИК) различных налоговых органов;

- несоблюдение принципа однократности ввода информации об объектах и событиях, в связи с чем аналогичная информация об одних и тех же объектах и событиях в разных ПИК может иметь различные значения;

- использование различных баз для хранения одних и тех же данных (многократное дублирование данных);

- отсутствие единых алгоритмов и средств обмена информацией как внутри налоговой службы, так и с автоматизированными системами взаимодействующих министерств и ведомств, а также использование различных протоколов взаимодействия;

- невозможность комплексной обработки информации, хранящейся в различных базах данных.

Источник этих недостатков - позадачный принцип декомпозиции информационной системы в принятых проектных работах по автоматизации налоговых расчетов на этапе формирования налоговой системы в 1990- 1995 г.г.

Разбиение системы на совокупность задач и создание для каждой из них АРМ с жестко закрепленным набором данных обусло-

вили низкий уровень надежности, производительности, адаптивности и сопровождаемое™ программно-информационных комплексов. Имеет место плохо контролируемый рост разнообразия и сложности информационной системы в целом.

В результате трудовые и финансовые затраты на эксплуатацию и развитие системы неуклонно возрастают. При этом прослеживается парадоксальная тенденция: производительность труда каждого налогового работника повышается, производительность налоговой системы в целом нет. Свою долю в этот парадокс внесло также отсутствие на этапе создания налоговой системы в 90-е годы прошлого столетия комплексных организационных и информационно-технологических моделей рабочих процессов деятельности по осуществлению налогового контроля.

Современный этап развития налоговой службы тесно связан с совершенствованием государственного управления в целом, что обуславливает необходимость перестройки автоматизированной системы на базе интегрированных архитектурных решений для обеспечения необходимого уровня функциональной полноты, надежности, производительности и создания потенциала развития в соответствии с требованиями нормативно-методической базы налоговой политики.

Концептуальную основу таких решений составляет понятие ИТ-услуги, т.е. процедуры, решаемой в рамках одного или нескольких рабочих (бизнес) процессов средствами информационных технологий.

Согласно классическому определению «услуга - это неосязаемый набор выгод или деятельностей, который предоставляется одной стороной другой стороне». В отличие от продуктов, услуги не могут быть заготовлены впрок, качество услуги зависит от трудно контролируемых обстоятельств, стоимость услуги тяжело измерить, однажды оказанную услугу невозможно вернуть назад. Услуги производятся, предоставляются и потребляются в один и тот же момент времени, а потребитель услуги является непосредственным участником процесса поставки услуги. Иначе говоря, услуга, в противоположность реальному продукту - это нечто нематериальное и неосязаемое. В то же время услуга, как и продукт, имеет вполне определенный жизненный цикл: она планируется, разрабатывается, внедряется, эксплуатируется и

изменяется в процессе эксплуатации, что требует специального управления.

Проектирование услуги должно осуществляться с учетом всего набора факторов, которые обеспечивают возникновение «неосязаемой выгоды» и поддерживают процесс ее передачи потребителю с соблюдением нужного уровня качества.

Такими факторами являются:

- платформа обеспечения услуги, т.е. технологические ресурсы, необходимые для создания услуги, включая средства контроля и измерения качества услуги;

- средства предоставления услуги и ее интерфейс, т.е. средства использования услуги взаимодействующими участниками в процессе поставки услуги;

- методики и средства для измерения количества потребленной услуги и оценки ее стоимости;

- процессы управления услугой на различных стадиях ее жизненного цикла;

- организационные структуры и регламентирующие документы, необходимые для реализации процессов управления;

- контракт между поставщиком и потребителем услуги, определяющий порядок взаимодействия между ними.

ИТ-услуга в комплексе с измеряемыми показателями качества (метриками) становится конечным продуктом информационной системы. Если ИТ-услуги корректно определены, то при изменении или добавлении рабочего процесса специалисты-предметники проектируют новый процесс и специфицируют необходимые услуги, а ИТ-специалисты оценивают возможность реализации таких услуг на основе информационных технологий. Если оценка затрат на реализацию удовлетворяет руководство, то запускается проект изменения рабочего процесса. Если оценка неудовлетворительна, то требования к услугам и ресурсы информационной службы согласуются посредством нескольких итераций.

Таким же образом анализируется внедрение новой информационной системы. Если оно инициировано подразделением-пользователем, то речь идет об изменении рабочих процессов, как правило, за счет применения новых ИТ-услуг. Если проект начинается со стороны ИТ-департамента, то последний должен предложить пользователям новые услуги и убедить в их

полезности, а также совместно определить основные требования к каждой из ИТ-услуг.

Определение и согласование параметров ИТ-услуг позволяет четко разделить ответственность информационной службы и подразделения-пользователя за эффективность рабочего процесса. Подразделение-пользователь, или, точнее, владелец процесса, отвечает за характеристики процесса и формулирует требования к качеству ИТ-услуг. Информационная служба отвечает за достижение согласованных параметров услуги и за их соблюдение в ходе эксплуатации.

К концу 1995-х годов в мире информационных технологий доминирующей целью работ по информатизации становится информационное обслуживание пользователя (внутреннего или внешнего) взамен ранее устоявшейся практики обеспечивать технические возможности совместного использования программно-технических комплексов. Одновременно изменился и сам подход к автоматизации: от позадачной автоматизации (создания автоматизированных рабочих мест - АРМов) акцент сместился на системный подход, т.е. создание унифицированных услуг, поддерживающих тот или иной рабочий процесс.

Факторы, за счет которых обеспечивается большая эффективность системного подхода - это минимизация следующих параметров: совокупной стоимости владения при увеличении масштаба автоматизированной системы и времени реализации новых рабочих процессов.

При позадачном подходе наблюдается экспоненциальный рост совокупной стоимости владения при увеличении масштаба автоматизированной системы и времени реализации новых рабочих процессов.

Точка пересечения этих двух кривых обозначает критическую ситуацию, которая обуславливает необходимость пересмотра сложившегося подхода к построению программных систем.

Системное проектирование предусматривает формализацию рабочих процессов, их декомпозицию, реинжиниринг и в конечном итоге определение требований и формирование номенклатуры атомарных ИТ-услуг как строительных блоков. В результате применения концепции «предоставления ИТ-услуг» для поддержки рабочих процессов ИС Республики Узбекистан архитектуры управления службами и создания инфраструктуры поддержки и

обеспечения рабочих процессов ИС Республики Узбекистан предполагается уменьшить совокупную стоимость владения ИТ, обеспечить требуемую эффективность, производительность и адаптивность поставляемых ИТ-услуг.

Таким образом, например, ИТ-ресурсы и аппаратные средства уровня логики рабочих процессов могут быть сосредоточены в одном или нескольких недалеко расположенных зданиях, которые снабжают ИТ-услугами как местный уровень, так и региональный, в то время как уровень представления и сетевые устройства доступа могут быть рассредоточены. При необходимости размещение и расположение могут динамично переопределяться с учетом совокупной стоимости владения, эффективности, производительности, возможности адаптации, обеспечения требуемой безопасности.

Еще одним следствием переключения акцента на ИТ-услуги стала очевидная необходимость их унификации и стандартизации в рамках организационной системы с целью уменьшения многообразия как самого «зоопарка» ИТ-решений, так и упрощения поддерживаемых рабочих процессов.

Переход на концепцию предоставления ИТ-услуг обуславливает необходимость выстраивания внутренней структуры организации таким образом, чтобы внешние сервисы как конечный результат работы ведомства предоставлялись потребителю максимально эффективно, т.е. быстро, удобно, экономически разумно, с требуемым качеством, а также с учетом реальной квалификации и технических возможностей потребителей сервисов. Решением этой задачи является построение всей ИТ-инфраструктуры ведомства в виде набора компонентов, представленных в виде услуг.

За методологическую основу компонентной информационной архитектуры может быть взят подход, предлагаемый Агентством FEARMO. Суть подхода состоит в структурировании архитектуры «идеального» или «эталонного» правительственного ведомства на совокупность взаимосвязанных моделей (рис.4.1).

На верхнем уровне находится Модель оценки эффективности (PRM). С ее помощью производится оценка деятельности ведомства по некоторому набору метрик с точки зрения соответствия плановым показателям, а также стратегическим целям, определенным на уровне высших органов управления государством. С помощью PRM выделяется связь внутренней активности ведомства с ожидае-

мыми результатами, измеряется эффект от вложений в информационные технологии.

Далее следует Модель деятельности (BRM), которая определяет основные направления работы ведомства, задачи и подзадачи в различных горизонтах времени, выделяет потребителей услуг, производимых ведомством.

Модель деятельности тесно связана с Моделью сервисных компонентов (SRM). Под сервисными компонентами здесь не обязательно подразумеваются ИТ-сервисы в прямом смысле. Компоненты - это те самые услуги, которые предоставляются внешнему и внутреннему потребителю для поддержки рабочих (бизнес-) процессов и достижения установленных целей.

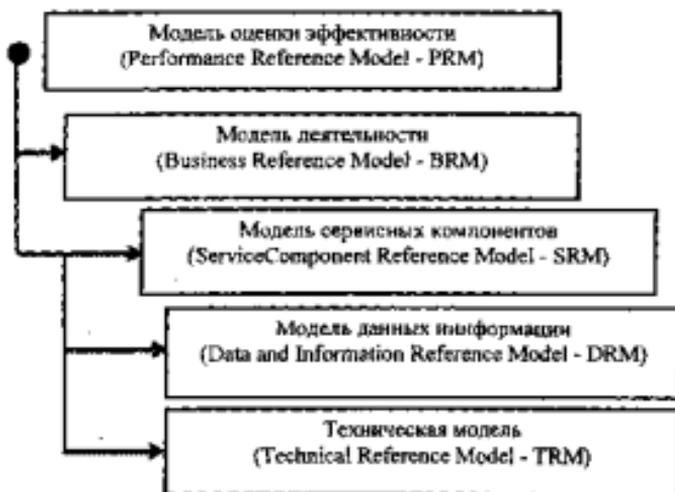


Рис.4.1..Эталонные информационные модели государственного ведомства.

С помощью SRM определяются объекты инвестиций, в том числе в информационные системы, выясняется возможность выделения повторно используемых приложений, устанавливаются требования к поддержке рабочих процессов. Последняя версия SRM группирует Сервисные компоненты так, как показано на рис.4.2

На базе SRM строятся еще две модели: Модель данных и информации (DRM) и Техническая модель (TRM).

Первая из них - DRM - описывает, категоризирует и стандартизирует данные, необходимые для поддержки рабочих процессов, устраняя тем самым дублирование информации. Отдельное внимание в этой модели уделяется оптимизации данных, которое необходимо, чтобы избежать перегрузки рабочих процессов избыточной информацией. Вторая модель - TRM - определяет технологическую поддержку создания, запуска и дальнейшей эксплуатации сервисных компонентов.

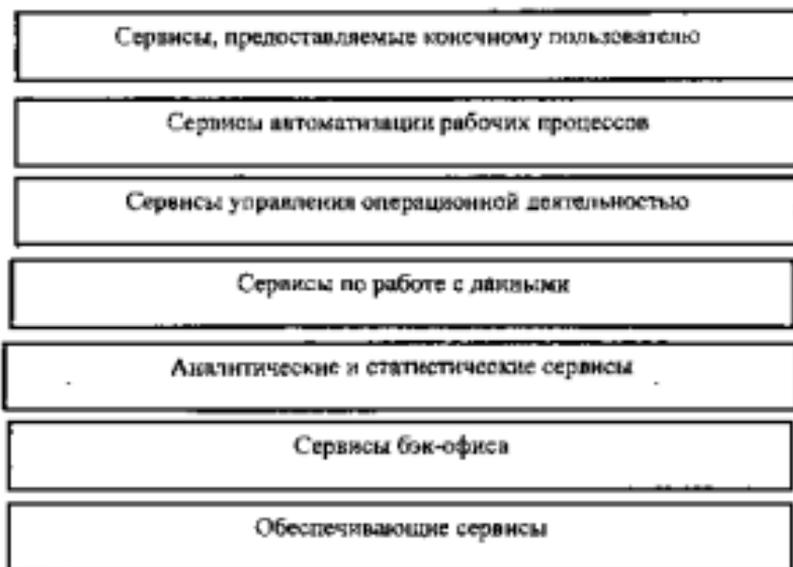


Рис. 4.2. Детализация Модели сервисных компонентов.

Интегральная картина взаимодействия моделей дана на рис. 4.3. Представленная комплексная архитектура предполагает:

- множество целей;
- множество направлений деятельности;
- множество рабочих процессов, имеющих на выходе услуги для потребителя;
- множество информационных сервисов, обеспечивающих эти рабочие процессы;

*множество технологических компонентов.

В результате ИТ-инфраструктура представляет собой сложное переплетение элементов, связанных между собой отношениями «многие-ко-многим», которые можно разбить, например, на следующие слои:

- * оборудование (рабочие станции, файловые серверы, принтеры, коммуникационное оборудование...);
- * базовые приложения (операционные системы, офисные приложения, средства доступа к Интернет/Инtranет...);
- * системные сервисы (FTP, TSP/IP, печать, прикладные сервисы...);
- * внешние сервисы (информационные ресурсы, предоставляемые потребителю, e-mail, портал...).



Рис.4.3. Интеграция эталонных моделей.

В таких условиях единственным способом построить динамичную, гибкую и управляемую инфраструктуру, перерабатывающую большие потоки данных, является создание архитектуры,

основанной на компонентах (Component Based Architecture - CBA), которую еще иногда называют Service Based Architecture, т.е. архитектурой, основанной на сервисах.

Определяется как технологическая архитектура, состоящая из online сервисов, управляющих структур и инфраструктуры приложений. CBA сочетает в себе компонентную модель и архитектурные сервисы, которые должны быть построены вокруг этой модели. При этом под компонентами понимаются неразделимые самостоятельные рабочие процессы или сервисы с предопределенной функциональностью, доступ к которым может быть получен через систему интерфейсов.

Компоненты CBA описываются в Технической модели (TRM). В текущей версии TRM выделяют четыре базовых сервисных домена, т.е. четыре группы стандартов, технологий, спецификаций, которые обеспечивают конструирование, взаимодействие и предоставление сервисных компонентов:

1. Доступ и предоставление сервисов - спецификации и стандарты на каналы доступа, каналы предоставления, транспортные сервисы, а также требования к компонентам.

2. Сервисные платформы и инфраструктуры - набор требований к платформам, базам данных, устройствам хранения информации, сервисам доставки, разработке программного обеспечения, аппаратному обеспечению и инфраструктуре.

3. Компоненты - стандарты, технологии и спецификации, на основании которых компоненты создаются и предоставляются, включая обеспечение безопасности, обмен данными, интерфейс и визуализацию, логику рабочих процессов, управление данными.

4. Взаимодействие и интеграция сервисов - методологии, стандарты, технологии, спецификации, которые определяют взаимную связь компонентов.

Стандарты играют ключевую роль в увязке отдельных компонентов в общую архитектуру CBA и обеспечения цепочки (иерархии) построения и передачи услуг. Представление полной модели TRM - предмет специальных инженерных теоретических и практических работ. Основные положения по разработке модели изложены в работах автора [56-60] и в работах [127, 135, 139 и др.].

Исходя из того, что центральным звеном в АИС «Налог» являются информационные ресурсы, рассмотрим основные принципы

хранения данных как базового архитектурного компонента информационной системы.

§ 4.2. Интеграция информационных ресурсов и принципы хранения данных

АИС «Налог» относится к классу сложных гетерогенных иерархических систем (рис. 4.4), характеризующихся:

- большой размерностью (Центральный аппарат - около 1000 специалистов, более 80 региональных управлений численностью свыше 20 тыс., свыше 1000 инспекций местного уровня, несколько межрегиональных инспекций и инспекций по федеральным округам. Общая численность налоговой службы составляет около 160 тыс. человек. В налоговой службе функционирует свыше 140 тыс. персональных ЭВМ, несколько тысяч серверов, все региональные управления соединены телекоммуникационной связью, во всех организационных структурах налоговой службы функционируют локальные вычислительные сети);

- территориальной распределенностью: инспекция распродочены по всей территории Республики Узбекистан;

- информационным взаимодействием со значительным числом внешних ведомств - носителей информации для решения задач налогового контроля;

- интенсивным обменом информацией как между структурами одного, так и разных иерархических уровней;

- наличием большого объема с разной длительностью хранения накопленной информации, распределенной в системе в соответствии с иерархией ее организационного построения;

- необходимостью эволюционного развития системы (включая все ее компоненты - программные, технические, информационные, коммуникационные, организационные и др.) с целью адаптации к динамике бюджетной и налоговой политики, определяющей необходимость решения новых задач налогового администрирования по интенсификации налогового контроля и мобилизации доходной части бюджетов всех уровней;

- необходимостью обеспечения высокого уровня функциональной надежности и восстанавливаемости в случае сбоев;

- высоким уровнем требований по обеспечению конфиденциальности информации;

• необходимостью обеспечения максимальной гибкости в формулировании запросов на поиск и выборку необходимых данных и оперативности их передачи (минимальное время отклика системы) на рабочее место налогового инспектора для выполнения требуемых функций налогового администрирования.

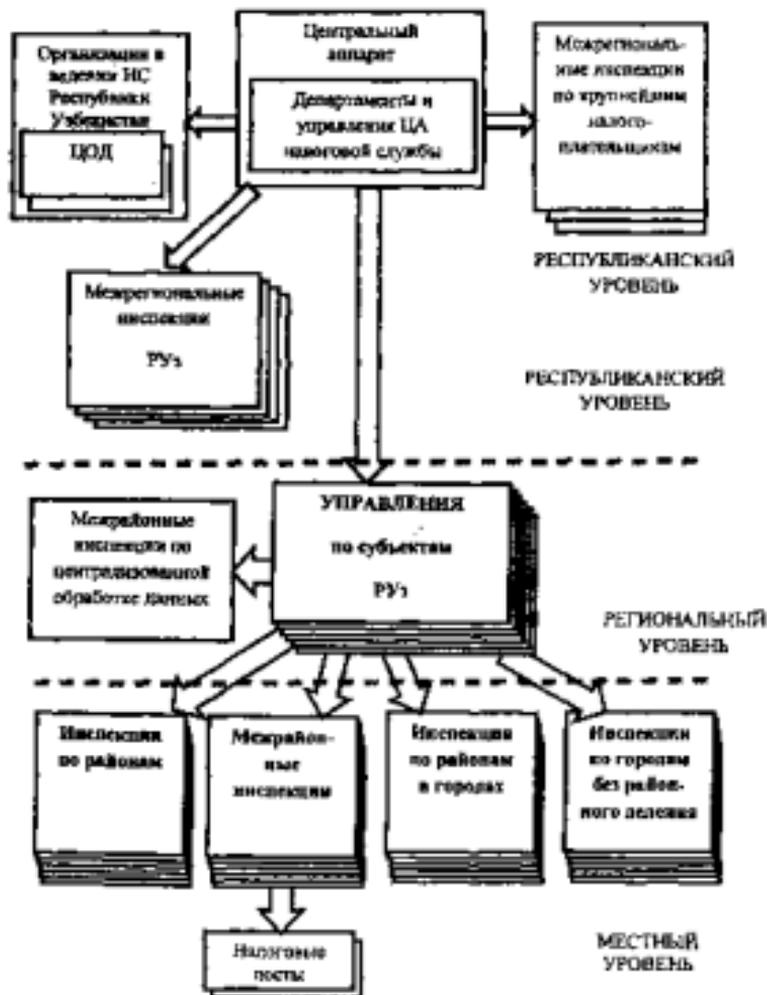


Рис. 4.4. Иерархическая структура ИС Республики Узбекистан.

Для эффективного контроля соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства необходимо знать состояние объекта налогообложения в любой момент времени, иметь оперативный доступ к данным, определяющим его состояние в прошедшие моменты времени, уметь прогнозировать его поведение при различных управляющих воздействиях и выбирать те, которые приводят к оптимальному результату.

Решение этого класса задач принятия решений требует наличия в системе необходимого состава показателей, идентифицирующих параметры объекта налогообложения (регистрационные; ресурсные, финансовые, материальные, трудовые; сведения об экономической деятельности и о налоговой «истории» и другие сведения, в совокупности представляющие «экономический образ» налогоплательщика в инфраструктуре экономики).

Совокупность всех данных, необходимых для реализации заданных процедур (бизнес-процессов) налогового администрирования налоговой системы, составляют ее информационным ресурсам (рис. 4.5.)

Сотрудники НС Республики Узбекистан объединенные организационно в иерархическую совокупность налоговых органов, выполняют необходимые процедуры налогового администрирования. В результате выполнения каждого рабочего процесса получается значимый документированный результат, отражающий решение задач, разрешаемых налоговой службой Республики Узбекистан. Выполнение процедур опирается на совокупность накопленных в налоговой службе РУз к информационных ресурсов. При этом накопление и формирование этих информационных ресурсов происходит в рамках выполнения различных рабочих процессов, в том числе рабочих процессов взаимодействия с налогоплательщиками, другими организациями, а также рабочих процессов по обработке полученной информации.

Таким образом, при рассмотрении функционирования организации особое внимание необходимо уделять информационным ресурсам и рабочим процессам.

Рабочий процесс может выполняться в ряде подразделений одного налогового органа и в рамках нескольких налоговых органов. Процедурная суть рабочего процесса - преобразование входных данных в выходные. Процесс обязательно должен иметь выход на внешнего пользователя (например, налогоплательщик, внешняя

организация, другой налоговый орган), т.е. передавать ему или получать от него какую-либо информацию.

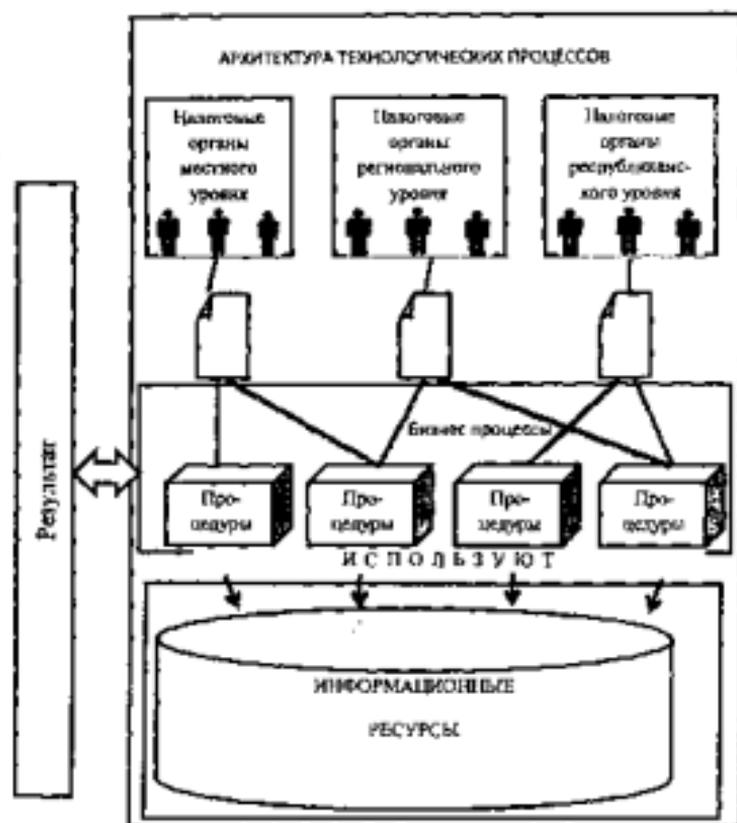


Рис. 4.5. Логическая структура взаимосвязи компонентов архитектуры АИС «Налог».

Основными элементами бизнес-процесса являются:

- вход;
- выход (результат выполнения процесса, предоставляемый «получателю» вне или внутри организации);
- управление (инструкции, приказы, указы, законы);
- процедуры процесса (действия, работы, операции);

- владелец (организационная единица, отвечающая за результаты выполнения процесса);
- показатели эффективности(величина, используемая для количественной оценки хода выполнения и результата процесса, которая обычно выражается в единицах стоимости, времени и качества).

§ 4.3. Проблема интеграции информационных ресурсов (ИИР)

Практика показывает, что сегодня в целом завершен этап создания оперативных баз данных в каждом из налоговых органов. Сформированы центры актуальных данных, необходимых для оперативной работы.

Дальнейшее повышение эффективности налогового администрирования ведет к необходимости создания технологии и программных продуктов, обеспечивающих безболезненную интеграцию баз данных и информационных ресурсов.

Цель интеграции - концентрация информации с целью оперативного анализа, долгосрочного планирования и прогнозирования деятельности налоговой службы, создание систем поддержки принятия решений (СППР).

Факторы необходимости интеграции проявляются в том, что:

- информационные ресурсы налоговых органов не всегда систематизированы, зачастую разрознены как логически, так и физически, представлены как в бумажном виде, так и на электронных носителях;
- информация слабо подготовлена для доступа по телекоммуникационным каналам;
- отсутствует централизованная специализированная система поиска налоговой информации и доступа к ней;
- алгоритмические средства обработки информационных ресурсов, как правило, «привязаны» к программным реализациям организаций разработчиков и практически недоступны для пользователей сторонних организаций и вычислительных сетей;
- налоговая информация не имеет стандартизированного электронного представления (используются всевозможные форматы, нет единого подхода к именованию показателей, характеризующих в разных ресурсах одни и те же стороны описываемого объекта налогообложения и его поведения);

- для большинства прикладных программных средств используемых в практике налоговой службы, характерны несовместимость программного и технического обеспечений;

- территориальная удаленность, отсутствие полномасштабной системы телекоммуникации приводят к ситуации, когда огромные объемы информации целого ряда баз данных остаются недоступными для заинтересованных пользователей.

Сложившаяся методология информатизации в налоговой службе не позволяет кардинально решить проблему разобщенности информационных ресурсов путем механического переноса данных в центральную базу данных;

Задача состоит в создании средств интеграции, обеспечивающих:

- унифицированный доступ к продолжающим функционировать базам данных;

- инфраструктуру для доступа к данным, опирающуюся на единые стандарты и принципы сетевого взаимодействия;

- объединение разрозненных баз данных;

- создание единого информационного пространства для различных категорий пользователей в данной предметной области.

Результат работ по интеграции - единое информационное пространство налоговых органов России, представляющее собой совокупность баз и хранилищ данных, телекоммуникационных систем и сетей, функционирующих на основе единых принципов и имеющих общие технологии и правила ведения, использования и управления.

В основу работ по интеграции информационных ресурсов заложены следующие базисы:

- интеграция на уровне данных, обеспечивающая доступ ко всем возможным данным на основе преемственности новыми версиями моделей данных, которые были созданы ранее для локальных подсистем и приложений, перенос данных в другие СУБД, а также перенос самих данных;

- интеграция на уровне приложений (функций и методов обработки) с применением средств разработки прикладных приложений с учетом ретроспективы. Нельзя говорить о полной интеграции данных, если функции их обработки при выполнении одинаковых операций на различных уровнях системы не будут совпадать;

- интеграция на уровне интерфейсов или интеграция бизнес-процессов с использованием средств создания «сквозного бизнес-конвейера».

Работа по интеграции информационных ресурсов в налоговой службе, по нашему мнению, должна развиваться по следующим направлениям:

- формирование перечня информационных услуг налоговой службы РУз для всех категорий пользователей; реализация и внедрение соответствующих информационных сервисов, базирующихся на информационных ресурсах налоговых органов и решениях по их интеграции;

- совершенствование и развитие информационного обеспечения АИС «Налог» по компонентам: 1) единая система классификации и кодирования налоговой информации (ЕСКК); 2) унифицированная система документов (УСД); 3) нормативно-справочная информация (НСИ); 4) распределенные корпоративные схемы баз данных;

- создание и внедрение унифицированных программных продуктов, обеспечивающих решение типовых задач с максимально возможным использованием уже накопленных информационных ресурсов, интегрированных в рамки основных рабочих процессов НС Республики Узбекистан;

- разработка и/или комплексирование и внедрение унифицированных программных продуктов, обеспечивающих решение типовых задач в рамках основных рабочих процессов налоговой службы в специализированных инспекциях по централизованной обработке данных;

- интеграция информационных ресурсов по государственной регистрации и учету налогоплательщиков, включая организацию взаимодействия информационного обмена между ЕГРН, ЕГРЮЛ и ЕГРИП, разработку классификатора наименований показателей ЕГРН, ЕГРЮЛ и ЕГРИП, определение требований к логической структуре единой интегрированной базы данных Учетных сведений физических и юридических лиц;

- обоснование и определение новых требований к единому программному обеспечению ведения единой интегрированной базы данных Учетных сведений физических и юридических лиц;

- развитие и внедрение современных информационных технологий, обеспечивающих интеграцию информационных ресурсов, таких, как Web-технологии, технологии управления распреде-

... с новыми базами данных, передовые технологии корпораций IBM, Oracle и Microsoft в области интеграции баз данных и доступа к ним;

- создание необходимой инфраструктуры размещения информационных ресурсов с учетом требований по защите от несанкционированного доступа;

- максимальное использование системы телекоммуникаций в интересах информационного обмена и обеспечения доступа к информации баз данных налоговых органов;

- развитие и совершенствование системы ведомственных Internet-сайтов;

- развитие услуги удаленного доступа к информационным ресурсам Центрального аппарата, масштабирование апробированных решений в ИС Республики Узбекистан;

- разработка и внедрение программного обеспечения доступа к разно форматным базам данных на основе Internet-технологий
- разработка и внедрение программного обеспечения Internet-портала ИС Республики Узбекистан
- расширение перечня информационных услуг предоставляемых через Internet – портал;

- подготовка и переподготовка пользователей АИС «Налог» различных категорий.

Решение методологических проблем интеграции - это первая фаза на пути создания единого информационного пространства. Вторая составляющая проблема - системное создание системы хранения данных: следуя концепции проектирования сервисных компонентов на базе ИТ-услуг, рассмотрим основные положения архитектуры ИТ-услуг хранения данных.

Базой данного подхода послужили работы автора по созданию новой архитектуры АИС «Налог», положенной в основу Проекта модернизации налоговой системы (Модернизация налоговой системы-2, финансируемая Международным банком реконструкции и развития), а также обобщение опыта ведущих отечественных компьютерных фирм в этой области - ИБС, ITSOLUTIONS @ SERVICE.

Выделение услуги хранения данных (УХД) в самостоятельный ресурс обусловлено рядом принципиальных моментов ключевыми из них являются:

*необходимость легкого наращивания емкости и производительности устройств хранения вследствие лавинообразного роста объема данных;

*повышение коэффициента утилизации дисковых систем;

*обеспечение гибкости вычислительных систем и независимость от приложений;

*возросшие требования к доступности информации и возможность противостояния техногенным и природным катастрофам;

*необходимость разделения доступа к одним и тем же файлам со стороны различных сетевых операционных систем (например, UNIX и Windows);

*удобство централизованного управления ресурсами хранения и снижение требований к квалификации персонала, обслуживающего информационную инфраструктуру;

*снижение финансовых затрат за счет раздельного принятия решений по закупкам серверов и устройств хранения данных.

Хранение и предоставление данных лежит в основе почти всех рабочих процессов по налоговому администрированию на всех уровнях управления: федеральном, региональном и местном.

Зависимость успешного функционирования ИС от сохранности данных и оперативности их предоставления гораздо выше, чем от любого другого компонента архитектуры.

Затраты на хранение и предоставление данных составляют весомую часть бюджета налоговой службы, выделяемого на информационные технологии.

Структурирование и разработка сервисов хранения и предоставления данных могут быть отделены от других архитектурных элементов информационной инфраструктуры как на технологическом, так и на организационном уровнях. При этом необходимый уровень качества услуг хранения данных обеспечивается за счет совместного использования:

*систем хранения данных, включая системы резервного копирования и восстановления, а также управляющих приложений и средств мониторинга;

*сетевой среды и коммуникационного оборудования для соединения систем хранения с другими частями информационной инфраструктуры;

*стандартов взаимодействия систем хранения между собой и с вычислительным оборудованием;

- методологии (ITIL и пр.) как основы управления УХД;
- набора организационных процедур и методологий по конфигурированию и управлению УХД;
- методик расчета стоимости УХД, в качестве которых могут использоваться понятия совокупной стоимости владения (Total Cost of Ownership - TCO) на стадии планирования УХД и функционально-стоимостного анализа (Activity Based Costing - ABC) на стадии эксплуатации;
- «Соглашения об уровне сервиса» (Service Level Agreement - SLA).

§ 4.4. Основные составляющие системы хранения данных

В настоящее время существует большое разнообразие устройств и технологий хранения, резервирования и восстановления данных, а также программных средств по управлению системами хранения данных (СХД).

Ключевой технологией, позволяющей отделить СХД от серверов и объединить в одну систему устройства хранения, является сетевая технология. Она обеспечивает необходимую пропускную способность, масштабируемость и сопряжение территориально распределенных устройств хранения.

Следуя универсальной модели хранения разработанной Ассоциацией индустрии сетевых устройств хранения (Storage Networking Industry Association - SNIA), функциональные уровни, характеристики устройств хранения и варианты их связи с приложениями представлены на рис. 4.6.

Основными элементами, представленными на модели, являются:

- сеть хранения, объединяющая компоненты модели;
- хост-компьютер - компьютерная система, использующая ресурсы хранения;
- физические ресурсы хранения (дисковые приводы, дисковые массивы, в том числе со сменными дисками, контроллеры дисковых массивов, ленточные приводы, ленточные библиотеки и пр.), которые не являются частью хост-компьютера;
- устройство хранения - специальный вид физического ресурса хранения данных - жесткий диск, CD, DVD, магнитная лента;

- логический ресурс хранения - абстрактный компонент или сервис (тома, файлы, сервисы перемещения данных), доступный другим компонентам СХД;

- управляющие сервисы, которые отслеживают, контролируют, приводят в действие, предоставляют отчеты о логических ресурсах хранения.



Рис. 4.6. Обобщенная модель систем хранения SNIA.

Управляющие сервисы являются важной составляющей СХД и предназначены для решения следующих задач:

- обеспечение безопасности: создание и управление правами доступа;
- планирование загрузки;
- управление сетью хранения - инвентаризация и описание сетевых путей данных, а также управление топологией сети;
- конфигурирование устройств хранения;
- управление томами;
- управление подсистемами хранения - обновление версий, поддержка сервисного программного обеспечения;

- создание сегментов на коммутирующем оборудовании с целью разделения серверов для повышения безопасности;
- автоматическое обнаружение доступного пространства;
- управление ресурсами, назначаемыми конкретному пользователю в соответствии с принятой политикой хранения;
- учет потребления ресурса и определение стоимости хранения за определенный период в расчете на одного пользователя;
- мониторинг и оптимизация производительности хост-компьютера, сети и самого устройства хранения при помощи соответствующих механизмов диагностики и настройки;
- управление событиями и сбоями с выводом информации на консоль управления;
- генерация предупреждений об ошибках;
- резервное копирование и восстановление данных с целью поддержания высокой доступности данных;
- разработка, планирование, тестирование и обеспечение обходных путей предоставления данных пользователю в случае чрезвычайных ситуаций;
- обеспечение толерантности к отказам.

Для выполнения этих функций используются как непосредственно программные средства системы хранения данных, так и программные средства третьих производителей.

Существенная роль управляющего сервиса - в реализации виртуализации систем хранения данных. Виртуализация позволяет собрать пул свободного дискового пространства и предоставить его для использования с помощью единого упрощенного интерфейса.

К настоящему моменту времени предложено ряд программно-технических решений ведущих производителей (SUN, IBM, HP, Oracle), обеспечивающих поставки ИТ-услуг со стороны Центров данных.

Примером является инициатива «JustIn Time Computing» компании Sun Microsystems и концепция под названием «N1», которая формирует виртуальную систему, «лежачую» над вычислительными ресурсами, сетью и ресурсами хранения (рис.4.7.).

Первый аспект технологии N1 - исключение зависимости между приложением, операционным окружением и программно-аппаратным комплексом. Все эти ресурсы автоматически и «незримо» для пользователя перераспределяются для достижения максимальной гибкости и эффективности их использования.

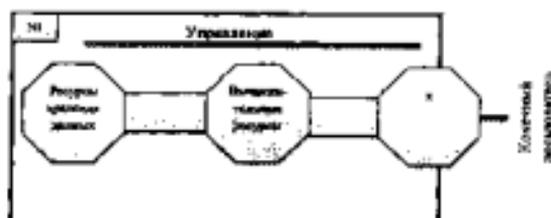


Рис. 4.7. Концепция архитектуры Центра данных с использованием N1.

Следующий технологический компонент N1 - абстрагирование, когда управление ресурсами переводится с уровня инфраструктурных элементов на уровень описания информационных требований на языке, максимально доступном и понятном пользователю. Абстрагирование позволяет сделать управление ресурсами более простым и понятным для заказчика.

Третья составляющая N1 - виртуализация и управление компонентами инфраструктуры на высоком уровне абстракции. Информационные потребности пользователя (налогового инспектора) обеспечиваются с использованием нескольких ключевых механизмов (эти механизмы реализуются так называемой «фабрикой операционного окружения») абстрагирования (рис 4.8.):

- производится описание ИТ-сервисов;
- реализуется логика рабочих процессов (бизнес-логика) в серверах приложений с привязкой их к аппаратным контейнерам - класс серверов;
- выделяется виртуализированный набор аппаратных ресурсов;
- создается программный код, реализующий заданную логику рабочего процесса;
- выполняется трансляция функций рабочего процесса в объекты N1.

Характеристика данных как объекта хранения

Для услуги хранения данных важны три аспекта данных:

- типизация данных в привязке к организационной структуре налоговой службы;
- жизненный цикл использования данных;
- профиль данных.

Процесс типизации данных состоит в их высокоуровневом описании и определении требований к их использованию. При этом целесообразно выделить следующие типы данных:

- корпоративные - жизненно важные для системы и к которым предъявляются особые требования по конфиденциальности;
- публичные - могут использоваться без особых ограничений, при этом их ценность зависит от их актуальности и корректности;
- данные ограниченного использования - жизненно важные, с которыми работают отдельные группы персонала;
- данные структурных подразделений (управлений, отделов, инспекций и т.д.);
- персональные данные отдельных сотрудников.

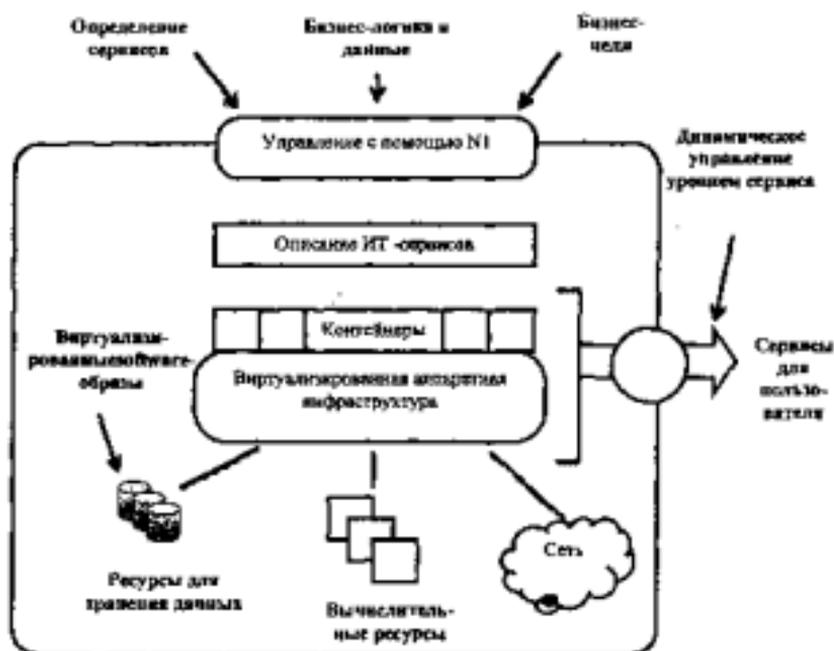


Рис. 4.8. Взаимосвязь компонентов *NI* для перехода от логики рабочих процессов (бизнес-задач) к ИТ-услугам.

Такое или похожее деление данных по типам позволяет более четко спланировать их привязку к ресурсам хранения и определить границы требований к УХД.

Характеристики использования данных в течение их жизненного цикла включают в себя:

- степень доступности;
- устаревание;
- интервал между обращениями;
- миграция;
- и прочие.

В дополнение к характеристикам использования можно задать различные профили данных, основываясь на следующих показателях:

- безопасность;
- время отклика;
- одновременность доступа;
- обобществление данных;
- постоянство данных;
- частота использования;
- степень ответственности за целостность данных;
- управляемость;
- стоимость хранения за единицу объема данных;
- источник данных.

Профиль данных можно использовать как для задания критериев качества УХД, так и для определения технологических ресурсов услуги.

Основываясь на характеристиках данных, можно обозначить следующую базовую функциональность УХД, которая в разных сочетаниях включается в «Соглашение об уровне сервиса»:

• конфигурирование СХД с целью обеспечения работы систем и приложений;

- хранение данных;
- предоставление данных;
- периодическое резервное кодирование;
- восстановление при наступлении инцидентов;
- функциональность, связанную с процессом предоставления
- обеспечение безопасности;
- администрирование и обслуживание СХД;
- консультирование пользователей.

Обеспечение безопасности

Информационная безопасность обеспечивает секретность, доступность и целостность данных, а также оборудования и документации в случае каких-либо угроз.

Детальная спецификация всех аспектов безопасности представлена в соответствующих документах Государственной технической комиссии при Президенте Республики Узбекистан.

Мы отметим следующие аспекты:

- неумышленное случайное повреждение данных;
- несанкционированный доступ и утечку данных;
- намеренное искажение, порчу, блокирование данных;
- умышленная физическую порчу оборудования, документации, носителей;
- технические аварии и природные катаклизмы. Противодействие угрозам необходимо рассредоточить по нескольким уровням:
 - устройства хранения;
 - сети хранения;
 - хост-компьютеры;
 - управляющие программ;
 - организационные подразделения, обеспечивающие услуги хранения данных.

Администрирование

Администрирование направлено на обеспечение качества управления услуги хранения данных. Следуя современным концепциям, администрирование включает в себя:

- управление конфигурациями системы хранения данных;
- управление изменениями;
- управление внедрением;
- управление инцидентами;
- управление проблемами - выявление причин инцидентов и тенденций их развития;
- управление уровнями сервисов - обеспечение заданных в соглашении параметров уровня сервиса и минимизацию рисков в случае необеспечения заданного уровня сервиса;
- управление обеспечивающей инфраструктурой;
- управление проектами, применяемое при внедрении новых процессов;
- управление показателями качества - обеспечение требуемых значений всех метрик.

В качестве метрик услуги в части администрирования могут рассматриваться все показатели качества услуги хранения данных.

Наиболее существенные критерии качества услуги хранения данных включают в себя:

- результативность - информация должна быть корректной, непротиворечивой, своевременной, релевантной рабочему процессу налогового администрирования;
- эффективность - предоставление информации с наиболее продуктивным и экономичным использованием ресурсов;
- конфиденциальность - защита информации от неавторизованного доступа;
- доступность - получение информации в любой необходимый момент времени;
- надежность - принятие обоснованных решений на основе предоставленной информации.

Информационные ресурсы и процедуры их обработки составляют ядро технологии центров обработки данных. В иерархии налоговой системы пока нет системных и практически завершенных в полном объеме работ в этом направлении.

Изучение отечественного и зарубежного опыта показывает, что построение центров обработки данных как производственных структур, встраиваемых в систему налогового администрирования, представляет собой крайне актуальную задачу в деле повышения эффективности работы налоговой службы.

Далее рассмотрим основные концептуальные положения этого направления в развитии инфраструктуры информатизации налоговой службы.

§ 4.5. Централизация обработки информационных ресурсов в налоговом администрировании

В условиях ограниченных трудовых и финансовых ресурсов решение вопроса о кардинальном повышении результативности работы системы должно базироваться на промышленных принципах построения информационных технологий.

Магистральный путь - создание мощных центров обработки данных (ЦОД) - специализированных налоговых органов (межрегиональных, межрайонных) по обработке налоговой информации.

Основной целью развития централизованной обработки данных в налоговых органах Республики Узбекистан является повышение общей эффективности их деятельности. Цель достигается за счет перераспределения функций и специализации по функциональному принципу, а также за счет использования в межрайонных и межрегиональных инспекциях НС Республики Узбекистан по централизованной обработке данных для выполнения рутинных операций массового характера высокопроизводительного, современного оборудования.

В результате перераспределения функций местные налоговые инспекции должны получить возможность сосредоточиться на тех направлениях налогового контроля и налогового администрирования, которые требуют либо непосредственного контакта инспекторов с налогоплательщиками, либо аналитической и творческой работы высококвалифицированных кадров. Следовательно, освобождение работников налоговых органов от рутинных операций по обработке документов будет способствовать созданию наилучших условий для их содержательной деятельности.

С другой стороны, изменение организации деятельности налоговых органов повлечет за собой распределение выполнения отдельных налоговых процедур между различными сотрудниками различных налоговых органов, что позволит сократить количество случаев нарушения профессиональной этики и повысить уровень беспристрастного отношения к налогоплательщикам.

При создании инспекций НС Республики Узбекистан по централизованной обработке данных должны быть решены следующие задачи:

- концентрация всех процедур сбора, обработки, хранения и формирования информации, необходимой для реализации функций налоговых органов по контролю исполнения налогового законодательства Республики Узбекистан в специализированном налоговом органе;
- централизация информационной базы налоговых органов регионов;
- обеспечение возможности прямого доступа сотрудников налоговых органов ко всему массиву необходимых в работе документов;
- сокращение финансовых, материальных и трудовых затрат на обработку документов;

- обеспечение возможности выполнения различных налоговых процедур в автоматизированном режиме;
- повышение качества обслуживания технических, программных и информационных ресурсов налоговых органов за счет их централизации в специализированных налоговых органах.

Цель, задачи и этапы проектирования ЦОД

Создание автоматизированной системы ЦОД направлено на достижение следующих целей:

- оперативное обеспечение информацией подразделений ФНС, органов государственного управления, внешних организаций и налогоплательщиков;
- повышение надежности хранения и обеспечения углубленной аналитической обработки данных за счет централизации хранения первичных налоговых документов и детальной налоговой информации (налогоплательщики, юридические лица, лицевые счета, дополнительная информация) в специальных центрах хранения;
- снижение трудозатрат и повышение качества и оперативности подготовки массовых документов за счет централизации такой обработки в специальных центрах и применения в них современного технологического оборудования;
- широкое использование современных технологий обработки налоговой информации и распространение информации в электронном виде;
- внедрение современных технологий дистанционного обучения и информационной поддержки работников налоговых органов и налогоплательщиков.

Создание автоматизированной системы ЦОД должно также обеспечить решение следующих экономико-технологических задач, стоящих перед Республиканской налоговой службой:

- снижение общей стоимости владения комплексом аппаратных и программных средств ИС путем централизации процессов управления и обеспечения эксплуатации, унификации аппаратно-программных платформ и перехода к процессно-ориентированной компонентной архитектуре прикладного программного обеспечения;
- повышение эффективности использования, качества и управляемости информационно-вычислительных ресурсов ИС;

• совершенствование методов и средств защиты информационных ресурсов и процессов налоговой системы от несанкционированного доступа на всех ее уровнях.

М Автоматизированная информационная система центров обработки данных должна выполнять функции физически распределенного, но логически единого комплекса сбора, хранения, обработки и распространения данных, необходимых для выполнения функций налогового администрирования налоговой службы.

Центры обработки данных должны обеспечивать информацией следующие подразделения ИНС:

- Центральный аппарат налоговой службы;
- Межрегиональные инспекции по регионам и специализированные межрегиональные инспекции;
- Управления по субъектам Республики Узбекистан;
- Районные, межрайонные и городские инспекции ИНС.

Кроме собственно налоговых органов, центры обработки данных должны (рис.4.9.) обеспечивать информацией органы государственного управления, внешние организации и налогоплательщиков (как юридических, так и физических лиц).

В настоящее время в Москве и Волгограде в рамках программы модернизации налогового администрирования созданы пилотные ЦОД.

Опыт каждого из этих регионов уникален и имеет ряд особенностей. Например, в г. Ташкенте высокий уровень развития телекоммуникаций, позволяющий обеспечить on-line-взаимодействие с местными инспекциями, централизованное предоставление информации внешним ведомствам в электронном виде.

В Джизакской области - это использование специальных машиночитаемых бланков налоговой отчетности, автоматизация сканирования и контроля ввода, организация архивов электронных образов налоговой отчетности и т.п.

На основе обобщения опыта проектирования и производственной эксплуатации этих ЦОД развернуты проектирование и ввод в действие нескольких ЦОД в ряде регионов - Джизакском, Ферганском, Кашкадарьинском, а так же развитие уже функционирующих центров.

В этой связи с научно-методической и практической точки зрения актуальным является разработка основных положений произ-

водственного создания ЦОД как предприятий, товарную продукцию которых составляют информация и информационный сервис.

Решение этой задачи сопряжено с:

1) разработкой нормативно-правовых вопросов, определяющих статус ЦОД и определение границ ответственности территориальных и региональных налоговых инспекций, и ЦОД;

2) обоснованием числа и территориального размещения ЦОД;

3) поэтапным развертыванием функций ЦОД;

4) проектированием технологических процессов ЦОД.

(1) В настоящее время действующие законодательные и нормативные акты не предусматривают в системе налоговой службы наличия ЦОД как таковых.

С целью преодоления правовых несоответствий, препятствующих созданию и функционированию ЦОД как самостоятельных организационных структур, обладающих статусом налоговых органов, ЦОД отнесены к разряду межрайонных и межрегиональных специализированных налоговых инспекций с передачей им ряда прав по работе с налогоплательщиками.

Этот путь обеспечивает возможность «обойти» ситуации, когда ряд рабочих процедур налогового администрирования выполняется по месту учета налогоплательщиков. Так, например, в налоговый орган по месту учета налогоплательщика осуществляется представление:

- налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности;
- сведений об открытии и закрытии счетов в банках;
- дополнительных сведений по запросам инспекции;
- сведений о доходах физических лиц и другая информация.

Аналогично обстоит дело с исходящими из налоговых органов потоками информации. По мере расширения функций ЦОД необходимо последовательно прорабатывать дополнения и изменения законодательных актов и ведомственных нормативных документов с целью

обеспечения широкомасштабной централизованной обработки налоговой информации.

Создание ЦОД влечет за собой перераспределение функций между налоговыми структурами налоговой службы и в первую очередь между территориальными налоговыми органами и ЦОД. С целью разграничения сферы их деятельности предложена функцио-

нальная модель ЦОД, которая может быть использована в дальнейших проектных решениях.

Функциональная модель ЦОД предполагает перераспределение функций между местными налоговыми инспекциями, территориальными Управлениями и ЦОД в следующих направлениях:

- централизованная обработка больших объемов налоговой информации, выполнение процедур, носящих массовый характер и поддающихся четкой алгоритмизации действий с применением средств автоматизации, будет осуществляться в ЦОД;

- местные налоговые инспекции в основном должны осуществлять свою деятельность в тех направлениях налогового администрирования, которые требуют непосредственной встречи с налогоплательщиками, выполнять функции и процедуры, которые не поддаются четкой алгоритмизации действий и решений, требуют индивидуального уточнения или контроля;

- территориальные управления в целом сохраняют направления своей деятельности, за исключением функций и процедур, связанных с формированием регламентной статистической отчетности, ведением сводного автоматизированного реестра налогоплательщиков, формированием и поддержанием в актуальном состоянии регионального банка данных;

- территориальные налоговые органы и ЦОД функционально взаимодействуют между собой. Причем по ряду вопросов местные налоговые инспекции взаимодействуют непосредственно с ЦОД.

Масштабность информационной системы налоговой службы вызывает необходимость в создании иерархии ЦОД.

На первом уровне - межрегиональная инспекция по централизованной обработке информации (Республиканской ЦОД (РЦОД)), на втором - межрайонные инспекции по централизованной обработке информации (территориально распределенные Региональные ЦОД (РЦОД)) Управлений налоговой службы.

Республиканской ЦОД аккумулирует информационные ресурсы, необходимые для оперативного управления и принятия стратегических решений в организации контрольной работы, обосновании предложений по совершенствованию методических положений, регламентирующих права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, для взаимодействия с внешними органами государственного управления и иными структурами.

Региональный ЦОД обеспечивает централизацию обработки бухгалтерской и налоговой отчетности и иных данных, существенных для налогового администрирования, формирует информационные базы, необходимые для повседневной работы налоговых инспекторов в местных инспекциях, обеспечивает распределенный режим доступа к интегрированным информационным ресурсам. Каждый РЦОД должен предоставлять необходимую информацию региональным подразделениям НС и быть универсальным центром обработки данных, обеспечивающим консолидацию, хранение и обработку республиканских баз данных налогового администрирования в рамках соответствующего региона Республики Узбекистан.

РЦОД должен выполнять функции центра массовой обработки и хранения бумажных документов, центра информационного обмена с региональными внешними организациями и регионального центра, центра информационной поддержки налогоплательщиков. РЦОД также должен обеспечивать обмен информацией между НС и региональными подразделениями и иными внешними организациями и налогоплательщиками.

Каждый ЦОД должен представлять собой многофункциональный центр обработки данных и включать в себя следующие подсистемы:

- ядро ЦОД (общие технологические функции, не зависящие от конкретных рабочих процессов);
- центр хранения и обработки налоговых баз данных;
- центр информационного обмена с внешними организациями;
- центр поддержки повседневной деятельности местных налоговых органов;
- центр информационной поддержки налогоплательщиков;
- центр массовой обработки документов;
- центр управления информационными ресурсами.

На логическом уровне топология автоматизированной информационной системы ЦОД, полагаем, должна представлять собой звезду, центром которой является Республиканский ЦОД, а на лучах располагаются региональные ЦОД.

Обобщенная техническая архитектура каждого ЦОДа приведена на рис. 4.10.

В составе каждого ЦОД можно выделить следующие уровни:

1) здание и инженерные системы здания (электропитание, кондиционирование, противопожарную сигнализацию и защиту,

управление доступом и видеонаблюдение, структурированную кабельную систему);

2) терминальное оборудование телекоммуникационных каналов, которые объединяют ЦОДы в единую систему;

3) локальную вычислительную сеть;

4) сеть хранения данных (SAN);

5) прикладное программное обеспечение (при этом прикладное программное обеспечение всех региональных ЦОД должно быть идентичным);

6) вычислительное оборудование (сервера, рабочие станции);

7) периферийное оборудование (сканеры, принтеры, конвертовальные машины);

8) системное программное обеспечение;

9) систему управления и безопасности.

Уровни с первого по восьмой образуют технологическую инфраструктуру каждого ЦОДа. Совокупность технологических архитектур республиканских и двенадцати региональных ЦОД совместно с соединяющими их внешними телекоммуникационными каналами образуют технологическую инфраструктуру автоматизированной информационной системы центров обработки данных.

Создание и эксплуатация ЦОД требуют значительных капитальных вложений. Совокупный объем затрат включает в себя затраты на проектирование, приобретение и монтаж программно-технического оборудования, подготовку персонала, текущие эксплуатационные расходы по сопровождению и развитию системы.

Возникает вопрос как о стратегии минимизации затрат, так и оптимизации необходимого и достаточного числа ЦОД.

Основными факторами ресурсосберегающего проектирования и эксплуатации ЦОД, по нашему мнению, являются следующие:

• унифицированная масштабируемая архитектура ЦОД;

• стандартизированный набор прикладных и инфраструктурных подсистем;

• единая номенклатура и модельный ряд элементов инфраструктуры;

• унифицированное прикладное программное обеспечение для всех региональных ЦОД;

- максимально возможная степень унификации прикладного программного обеспечения ЦОД с прикладным программным обеспечением региональных ЦОД;
- общие процедуры и регламенты эксплуатации ЦОД.

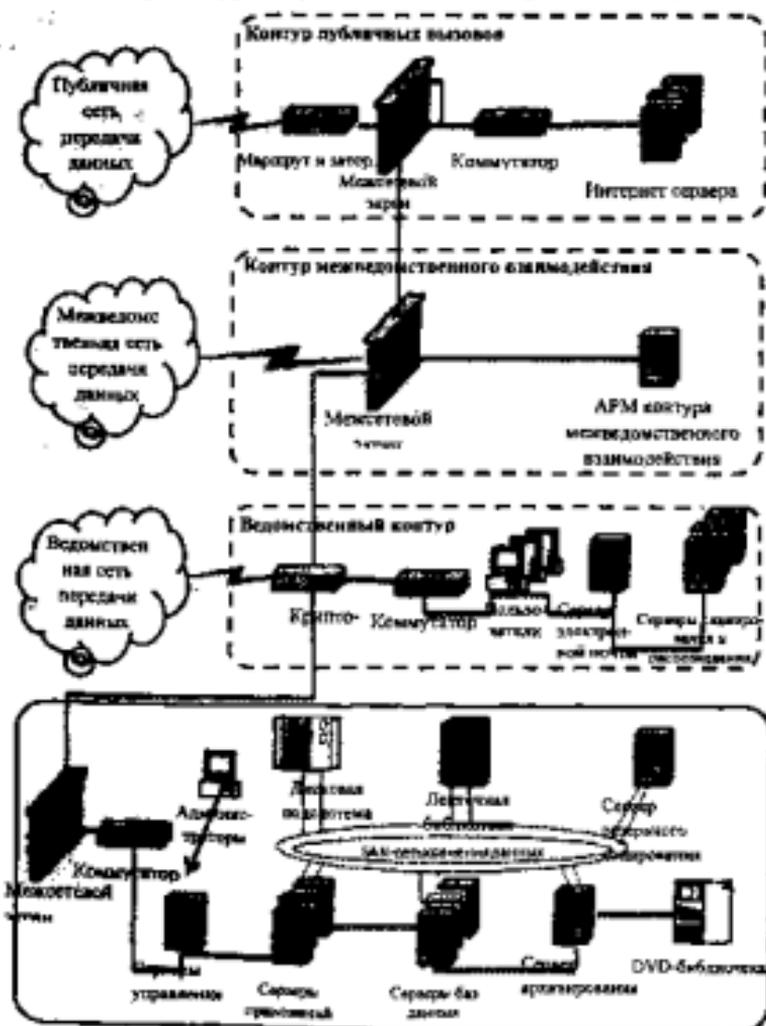


Рис. 4.10. Обобщённая техническая архитектура ЦОД.

Для обоснования необходимого числа ЦОД используем подход обеспечения требования достоверности и надежности обрабатываемых данных.

Суть в следующем. В настоящее время в налоговой службе около 900 местных налоговых инспекций. Исходя из необходимости обеспечения достоверности на уровне 0,999, получаем, что в условиях сохранения сегодняшней технологии обработки налоговой информации (когда вся исходная информация собирается в местных инспекциях, далее передается на вышестоящие уровни для принятия решений и управления) вероятность получения достоверной информации составляет 0,3327.

Высокий уровень достоверности достигается посредством создания 12 ЦОД.

Создание инспекций НС Республики Узбекистан по централизованной обработке данных целесообразно осуществлять поэтапно. При этом на каждом из них ставить к решению определенные задачи в рамках общей стратегии развития централизованной обработки данных в налоговых органах Республики Узбекистан.

По мере готовности организационного, методического, информационного, программного, технического и иного обеспечения деятельности инспекций НС Республики Узбекистан по централизованной обработке данных в состав централизованно выполняемых функций налоговых органов региона добавляются следующие основные функции:

- формирование и ведение централизованных информационных ресурсов о поступлении налогов и других доходов в бюджетную систему Республики Узбекистан;
- формирование отчетности по поступлениям налоговых платежей;
- формирование и ведение централизованных информационных ресурсов на основании сведений от внешних источников;
- расширение информационного наполнения региональных ресурсов (формирование полного «досье» налогоплательщика по сведениям территориальных инспекций НС Республики Узбекистан и внешних источников);
- централизованный расчет налогов (прежде всего, на имущество физических лиц);

- автоматизированный контроль исполнения налогового законодательства в части контроля полноты и достоверности налогового декларирования доходов физическими лицами;
- информационное обслуживание налоговых органов всех уровней с учетом перераспределения функций (обеспечение доступа, обработка соответствующих запросов, подготовка необходимых данных);
- ведение внешнего Web-представительства (Интернет-сайта) налоговых органов региона и информационное обслуживание налогоплательщиков с использованием электронных каналов связи;
- ведение информационно-поисковой системы по нормативным документам Управлений НС Республики Узбекистан и региональному законодательству;
- ведение информационно-поисковой системы по нормативным документам НС Республики Узбекистан и республиканскому законодательству.

Те или иные из вышеперечисленных функций второго этапа могут быть при наличии возможности реализованы на первом этапе развития централизованной обработки данных.

На третьем этапе контрольные и отчетно-аналитические функции инспекций НС Республики Узбекистан по централизованной обработке данных дополняются с целью еще более полного и оперативного налогового администрирования.

На этом этапе работ в первую очередь могут быть реализованы следующие функции:

- централизованное ведение информационных ресурсов лицевых счетов налогоплательщиков региона;
- камеральная проверка деклараций и отчетности налогоплательщиков, камеральный анализ с учетом косвенной информации;
- работа с недоимкой;
- формирование ведомственной отчетности;
- проведение автоматизированных расчетов для осуществления отчетно-аналитической деятельности, включая автоматизированное формирование предварительных списков налогоплательщиков для проведения выездных проверок, расчет показателей ведомственной отчетности, выполнение функции налогового прогнозирования, анализ эффективности работы налоговых органов региона.

Все последующие этапы должны быть нацелены на дальнейшее совершенствование организационных, методологических, техниче-

ских и иных решений, позволяющих наиболее полно использовать результаты развития централизованной обработки данных в пилотных регионах налоговой службы Республики Узбекистан.

При подготовке результатов пилотных регионов к распространению полагаем целесообразным:

- обобщить полученные результаты по всем видам обеспечения - организационного, методологического, программного и технического;

- сформировать дополнительные требования к видам обеспечения с учетом необходимости тиражирования в другие регионы;

- доработать все виды обеспечения для получения полностью тиражируемого продукта;

- разработать подробные описания функций инспекции ИС Республики Узбекистан по централизованной обработке данных для первого и второго этапов;

- разработать технологические процессы в условиях централизованной обработки данных;

- разработать инструкции на рабочие места инспекции ИС Республики Узбекистан по централизованной обработке данных;

- разработать типовую структуру инспекции ИС Республики Узбекистан по централизованной обработке данных.

Технологические процессы ЦОД. К основным технологическим процессам автоматизированной информационной системы ЦОД относятся:

- управление (планирование, организация, сбор и обработка информации, проверка информации, анализ результатов) процессами налогового администрирования;

- учет, сбор, обработка и анализ информации об объектах налогообложения и процессах налогового администрирования;

- предоставление информации об объектах, процессах и результатах налогового администрирования органам государственной власти и управления;

- предоставление официальной налоговой статистики в международные организации, органы управления и общественности;

- выполнение исследований по заказам органов государственной власти и управления, в том числе - прогнозирование развития налогооблагаемой базы и моделирование поступления налогов;

- обеспечение информационной поддержки по вопросам налогового администрирования сотрудникам ИС, сотрудникам других

органов государственной власти и управления, всем категориям налогоплательщиков и представителей общественности;

- выявление нарушений налогового администрирования и уклонения от налогов, оказание информационной поддержки судебной практике ИС;

- управление внутренней деятельностью ИС.

§ 4.6. Основные принципы построения информационно-технологической инфраструктуры ЦОД

Информационно-технологическая инфраструктура (другой термин автоматизированная информационная система - АИС) ЦОД должна создаваться на основе открытой архитектуры, с учетом следующих требований:

- возможность эволюции аппаратно-программных средств без модернизации существующих приложений;

- коллективное использование информационных ресурсов;

- единая интегрированная среда для всех пользователей системы;

- единое централизованное управление, администрирование и техническое обслуживание информационно-вычислительных ресурсов сети;

- преимущественное использование готовых стандартных программно-технических компонентов в противовес разработке специализированных решений;

- использование стандартных (промышленных) интерфейсов взаимодействия между этими компонентами;

- реализация сквозной технологической схемы сбора и обработки информации с нижнего районного уровня до федеральных объектов;

- обеспечение независимости предоставляемых пользователям возможностей от их географического расположения.

Интегральный эффект создания АИС ЦОД обеспечивается за счет следующих факторов:

- снижение совокупной стоимости владения (ТСО-Total Cost of Ownership) информационных и вычислительных ресурсов налоговой службы;

- стандартизация и унификация архитектуры, технических решений, интерфейсов и протоколов взаимодействия внутри информационной системы налоговой службы;

- независимость интерфейсов взаимодействия и функциональности информационной системы от конкретных технических решений,* реализация возможности эволюционного развития в масштабируемости системы в соответствии с текущими и новыми информационными требованиями как собственно налоговой службы, так и других органов государственного управления, налогоплательщиков и общественных организаций.

Архитектура объектов

Все объекты АИС ЦОД целесообразно строить по типовой архитектуре, которая предусматривает:

- унифицированный состав прикладных и инфраструктурных подсистем;

- единую номенклатуру и модельный ряд элементов инфраструктуры;

- унифицированное системное и прикладное программное обеспечение для всех ЦОД;

- общие процедуры и регламенты эксплуатации ЦОД.

Унификация архитектуры и стандартизация решений по всем ЦОД является критически важным фактором проекта и позволит оптимизировать такие существенные ресурсные технико-экономические параметры, как:

- трудоемкость и стоимость развертывания инфраструктуры и приложений ЦОД;

- затраты на подготовку эксплуатационного персонала;

- надежность и устойчивость функционирования системы;

- общую стоимость владения системы.

Архитектуру объекта при системном подходе целесообразно интерпретировать с позиций трех измерений:

- ресурсное измерение («взгляд ИТ-профессионала»);

- функциональное измерение («взгляд пользователя»);

- системное измерение («взгляд руководителя»).

Ресурсное (инфраструктурное) измерение рассматривает объект как иерархическую многоуровневую совокупность информационно-вычислительных и технологических ресурсов:

- уровень здания и помещений;

-чи; * уровень технологической инфраструктуры (энергетика, кондиционирование, противопожарная защита, контроль доступа, видеонаблюдение, структурированная кабельная система);

• уровень сетевого оборудования (локальная сеть, глобальная сеть, телефония);

* уровень вычислительного оборудования (системы хранения данных, серверы, рабочие станции, периферия и т.д.);

* уровень системного ПО (операционные системы, СУБД, антивирусы, системы резервного копирования и т.д.);

* уровень прикладного ПО.

Ресурсное измерение в основном используется при проектировании, реализации и повседневной эксплуатации объектов системы.

Функциональное измерение рассматривает объект как совокупность разнообразных приложений, предоставляющих информационно-технологические сервисы для пользователей системы. При этом каждый уровень ресурсов предоставляет вышестоящим уровням определенный набор функций. На верхнем уровне функциональность объекта представлена определенными группами приложений, доступных всем пользователям системы. К числу основных классов подобных приложений относятся:

* автоматизация повседневной офисной деятельности сотрудников (обработка данных и документов, электронный календарь, организация совещаний, электронная почта, электронный документооборот, архив документов, выдача и контроль поручений и т.д.);

* массовая обработка и хранение налоговых документов;

* сбор и консолидация данных налогового администрирования;

* генерация налоговой отчетности и налоговой статистики;

* анализ данных, выявление нарушений налогового законодательства, планирование выездных проверок и подготовка судебных исков;

* моделирование и планирование процессов налогового администрирования, в том числе - ситуационный анализ и априорная оценка влияния на уровень налоговой базы изменений налогового законодательства.

Функциональное измерение в основном используется при анализе эффективности и планировании развития системы.

На современном этапе развития информационной системы функциональность объекта может рассматриваться как сово-

купность с определенным уровнем качества информационно-технических сервисов (ИТ-сервисов - определенных групп функций), предоставляемых ресурсами системы для других ее компонентов и пользователей. При этом важно обеспечить унифицированный интерфейс, «скрытый» от потребителя и модифицируемый в соответствии с развитием системы.

Системное измерение рассматривает объект как неделимый элемент вышестоящей системы, обеспечивающий определенную функциональность с определенным системным качеством. Измерение позволяет абстрагироваться от внутренней структуры объекта и оценивать объект с позиций возможности использования в рабочих процессах (бизнес-процессах) налогового администрирования. В рамках системного измерения объект является кибернетическим «черным ящиком» - источником сервисов для рабочих процессов и оценивается по следующим метрикам:

- * функциональность сервисов объекта;
- * масштабируемость сервисов;
- * доступность сервисов;
- * гибкость (адаптируемость) сервисов;
- * управляемость сервисов;
- * безопасность сервисов.

Обобщенная архитектура объекта приведена на рис. 4.11.

Приложения АИС ЦОД, следуя современным концепциям программной инженерии, целесообразно строить с учетом следующих принципов:

- * унифицированный интерфейс оператора;
- * независимость функционала и качества работы приложения от способа реализации и используемой платформы;
- * возможность повторного использования программного кода в разных приложениях;
- * независимость функционала от устройства и способа (локальный или удаленный) доступа;
- * возможность легкого распространения и развития функционала приложений;
- * возможность использования промышленного ПО и готовых компонентов.

Приложения должны строиться по архитектуре распределенных сервисов, которая включает компоненты (рис. 4.12.):

- представления;
- связи (доступа);
- правил реализации требуемых функций налогового администрирования;
- интеграции ресурсов;
- управления данными.

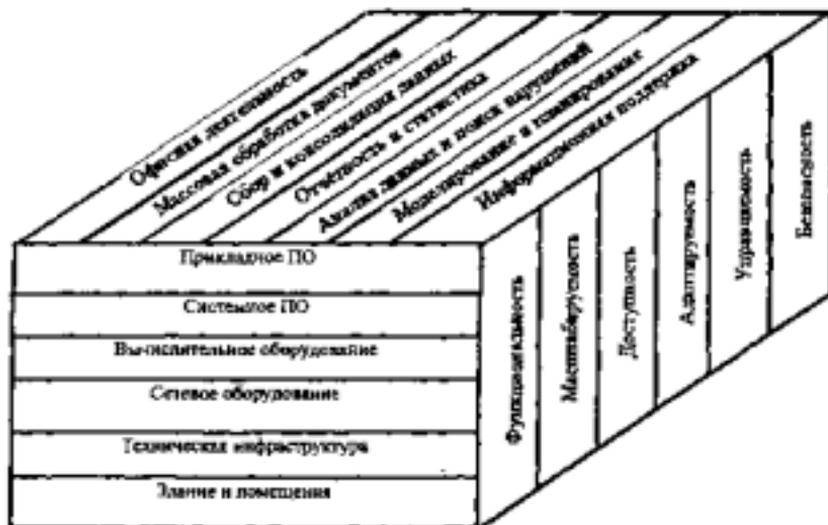


Рис. 4.11. Обобщенная архитектура объекта.

В качестве стандартного компонента представления всех приложений целесообразно использовать наиболее распространенные браузеры, включая Internet Explorer, Netscape Navigator и др.

Компоненты связи (доступа) для обеспечения интерфейса с прикладными компонентами в большинстве своем используют стандарт XML, язык описания сервисов, каталог сервисов, технологию поиска и активации сервисов и другие механизмы Web-сервисов.

Для разработки приложений, реализующих функции налогового администрирования, целесообразно использовать средства быстрой разработки приложений (RAD-Rapid Application Development), обеспечивающих достаточную степень независимости про-

граммного кода от аппаратной платформы. При этом дополнительный эффект достигается применением ведомственной библиотеки готовых программных продуктов.

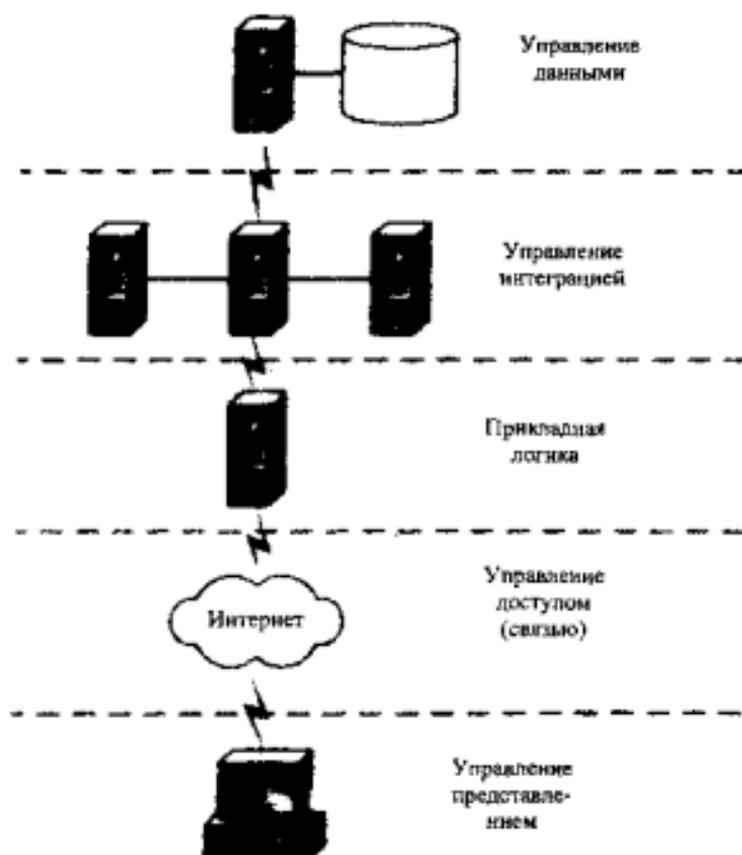


Рис. 4.12. Архитектура распределенного приложения.

Компоненты интеграции ресурсов должны строиться на стандартных промышленных продуктах, включая системы управления

потоками работ, системы документооборота, системы интеграции данных, сервера приложений.

Основу компонентов управления данными составляют также мощные программные продукты, как СУБД, системы OLAP, Data Mining и т.д.

В технологии создания ЦОД возникает проблема взаимодействия новых и функционирующих приложений. АИС ЦОД должна включать (инкапсулировать) множество старых наследуемых приложений. Для этого необходимо провести реинжиниринг старых приложений. С этой целью проводится разделение существующего приложения на составные части в соответствии с новой архитектурой и замена его компонентов представления и управления на стандартные. Таким способом достигается унификация пользовательского интерфейса и работа с общими хранилищами данных. При этом, если наследуемые приложения, которые в силу ряда технологических особенностей не могут быть подвергнуты реинжинирингу, регламент их использования в составе пилотных ЦОД следует специально прописать с учетом особенностей новой инфраструктуры.

Рабочие процессы ИС на базе ЦОД

Как мы уже ранее отмечали, создание ЦОД влечет за собой перераспределение функций между налоговыми структурами налоговой службы и, в первую очередь, между территориальными налоговыми органами и ЦОД:

- централизованная обработка больших объемов налоговой информации, выполнение процедур, носящих массовый характер и поддающихся четкой алгоритмизации действий с применением средств автоматизации, осуществляются в ЦОД;

- местные налоговые инспекции в основном осуществляют свою деятельность в тех направлениях налогового администрирования, которые требуют непосредственной встречи с налогоплательщиками, выполняют функции и процедуры, неподдающиеся четкой алгоритмизации действий и решений, требуют индивидуального уточнения или контроля;

- территориальные управления в целом сохраняют направления своей деятельности, за исключением функций и процедур, связанных с формированием регламентной статистической отчетности, ведением сводного автоматизированного реестра налогоплатель-

щиков, формированием и поддержанием в актуальном состоянии регионального банка данных;

- территориальные налоговые органы и ЦОД функционально взаимодействуют между собой. Причем по ряду вопросов местные налоговые инспекции взаимодействуют непосредственно с ЦОД.

Общая логика взаимодействия налогоплательщиков и налоговых инспекций с системой ЦОД показана на рис.4.13.

Система ЦОД выполняет функции единого распределенного центра сбора, хранения, обработки и распространения данных налогового администрирования в следующих ключевых рабочих процессах:

- учет налогоплательщиков и юридических лиц;
- учет, контроль и обработка налоговых деклараций;
- учет дополнительной (так называемой косвенной) информации о налогоплательщиках;
- контроль оплаты налогов и сборов;
- информационное обслуживание налогоплательщиков;
- выявление нарушений налогового администрирования;
- планирование выездных проверок;
- поддержка судебных исков;
- моделирование налоговых процессов и планирование сбора налогов.

Принципиальным в создании АИС ЦОД является обеспечение доступности федеральных информационных ресурсов на всех трех уровнях налоговой системы (центр - регион - район).

Функциональная структура АИС ЦОД должна обеспечивать следующие основные группы функций:

1) функции контроля и управления данными и процессами налогового администрирования, включая:

- сбор, контроль, очистку, обобщение, передачу, консолидацию данных с уровня налогоплательщика на федеральный уровень;
- сбор, контроль, обобщение, консолидацию дополнительных данных о налогоплательщиках из органов государственного управления;
- хранение, тиражирование, синхронизацию данных между ЦОД;
- поддержку функционирования корпоративных приложений, в том числе и наследуемых приложений;

- обеспечение доступа к данным и приложениям со стороны налоговых органов;
- генерацию отчетов, анализ данных и поиск закономерностей;
- обобщение данных, формирование налоговой статистики;
- моделирование процессов налогового администрирования, прогнозирование сбора налогов;

2) многомерный анализ налоговой и бухгалтерской отчетности, косвенных сведений о производственно-хозяйственной деятельности налогоплательщика с целью выполнения всех процедур налогового контроля: от камерального до выбора объектов выездной проверки. Функция поддержки повседневной деятельности налоговых органов, включая:

- хранение и локальную обработку документов;
- обеспечение взаимодействия сотрудников НС (электронная почта, календарь, планирование мероприятий и т.д.);
- поддержку электронного документооборота;
- управление кадрами, финансами, планирование и бюджетирование, внутренний бухгалтерский и материальный учет и т.д.
- дистанционное обучение сотрудников.

3) функции поддержки информационного взаимодействия с органами управления, включая:

- информационный обмен между налоговыми органами и ЦОД;
- информационный обмен между ЦОД;
- получение информации из внешних организаций, в том числе – из Республиканского казначейства (данные об уплате налогов и сборов) таможенных органов (данные о внешнеэкономической деятельности), органов государственной регистрации (данные о движении населения, данные об имуществе), МВД (данные о транспортных средствах);

- выдачу налоговой статистики в органы государственного и муниципального управления, в международные организации;

4) функции информационной поддержки участников налогового администрирования, включая:

- информационно-справочные услуги по вопросам налогового законодательства и налогового администрирования (на базе интернет-порталов);
- конфиденциальные информационно-справочные персонализированные услуги налогоплательщикам по вопросам состояния

ких листовых счетов, задолженности и др. (на базе интернет-порталов);

- телефонические центры для налогоплательщиков;

- контакт-центры для взаимовыгодного сотрудничества НДС;

5) функции массовой обработки типовых документов налогового администрирования, включая:

- прием, сканирование, обработку налоговых документов на бумажных носителях;

- прием и обработку налоговых документов в электронном формате, передаваемых по e-mail или через Интернет;

- подготовку и рассылку уведомлений и писем для налогоплательщиков в электронном формате (по e-mail);

- подготовку, печать и рассылку по почте бумажных уведомлений и писем для налогоплательщиков;

6) управление информационно-технологическими сервисами (ИТ-сервисами) АИС ЦОД:

- сетевыми, вычислительными, программными и информационными ресурсами АИС;

- интернет-сервисами пользователей;

- использование и развитие ИТ-сервисов.

Распределение функциональности по объектам системы. При создании ЦОД встают вопросы о границах ответственности при реализации функций налогового администрирования на всех уровнях налоговой службы. В качестве возможного подхода предложены следующие. Республиканский ЦОД реализует функционал:

- проектирование контента для Интернет-ресурсов;

- сбор и хранение баз данных (БД) по объектам и процессам налогового администрирования в масштабах страны;

- экономико-статистический анализ, формирование налоговой отчетности, моделирование, прогнозирование, формирование информационных ресурсов для оперативных и стратегических решений по налоговому администрированию;

- информационное взаимодействие с налоговыми органами всей страны, со всеми региональными ЦОД и с внешними организациями республиканского уровня;

- поддержку Интернет-порталов;

- поддержку Интернет-порталов;

- управление ИТ-сервисами;

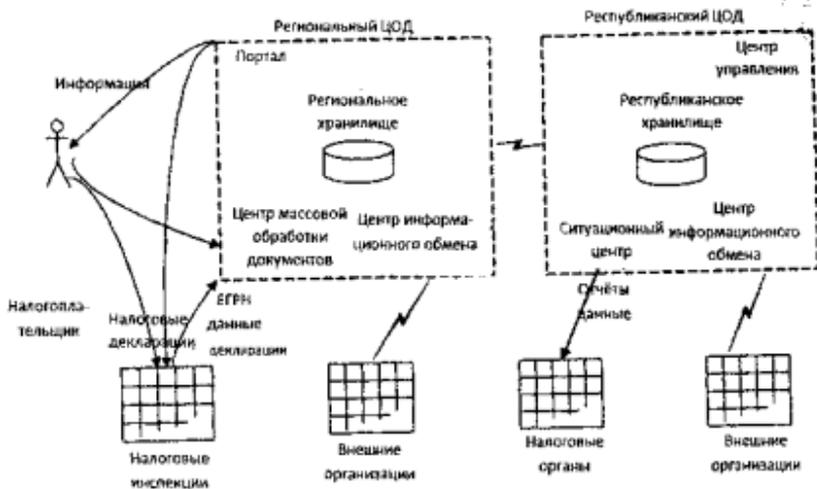


Рис. 4.13. Логика взаимодействия налогоплательщиков и налоговых инспекций с системой ЦОД.

- сбор, хранение и обработку данных по объектам налогообложения и процессам налогового администрирования;
- информационное взаимодействие с налоговыми органами своего региона, с республиканским и со смежными региональными ЦОД, с внешними организациями регионального уровня;
- информационную поддержку для налогоплательщиков и налоговых органов;
- управление ИТ-сервисами.

Прикладное программное обеспечение

Обобщая опыт проектирования ЦОД сформулируем следующие требования к прикладным программным средствам:

- функциональное соответствие текущим и адаптивность к новым рабочим процессам налогового администрирования, обусловленных новыми требованиями налоговой политики;
- виртуализация информационных ресурсов в многоуровневой среде ЦОД;
- унификация и стандартизация архитектуры, интерфейсов, платформ и инструментальных средств разработки;
- распределенная архитектура, использование готовых промышленных программных продуктов, стандартных протоколов взаимодействия и форматов данных;
- ориентация на бесконтактные процедуры налогового администрирования и безбумажный документооборот;
- ресурсосберегающие технологии разработки, развертывания, эксплуатации и развития;
- агрегируемость и комплексированность с существующими программными продуктами.

Говоря о компонентах прикладного ПО, назовем в качестве очевидных и необходимых для конструктивной эксплуатации следующие составляющие:

- типовые офисные приложения на базе промышленного ПО (обработка документов, персональный учет, электронная почта, электронный документооборот, календарь и планирование, организация совещаний и т.д.);
- наследуемые приложения АИС «НАЛОГ», прошедшие процедуру реинжиниринга с целью унификации интерфейса и обеспечения работы в новой информационной архитектуре;
- вновь разработанные специально для функционирования в системе ЦОД приложения (в их числе - система сбора,

консолидации и первичной обработки налоговой информации; единое электронное хранилище данных налогового администрирования; система информационных порталов для обеспечения информационной поддержки налогоплательщиков и сотрудников налоговых органов; система информационной поддержки мобильных сотрудников налоговых органов; единая система информационного обмена с внешними ведомствами на базе унифицированных протоколов и форматов данных; ситуационный центр с функциями мониторинга и анализа текущей деятельности налоговых органов, моделирования налоговой базы и стратегического планирования; единая система управления ИТ-сервисами информационной системы налоговых органов).

Состав и структура баз данных ЛИС ЦОД

Базы данных образуют информационную основу налогового администрирования. Разработка баз данных - многофазовый процесс, включающий этапы концептуального представления модели данных, структурирования базы на логическом и физическом уровнях. При этом конечный результат должен удовлетворять следующим общесистемным и потребительским свойствам:

- информационная полнота и непротиворечивость учета объектов и операций налогового администрирования;
- централизация хранения и обработки информации;
- единство информационного пространства налоговых органов, унификация справочников и классификаторов, стандартизация процедур обработки данных;
- распределенность и многоуровневость информационной системы;
- непрерывность информационных процессов налоговых органов, необходимость обеспечения совместимости и параллельного функционирования наследуемых приложений;
- ориентация на бесконтактные процедуры налогового администрирования, электронный документооборот;
- технологичность, оперативность и низкая ресурсоемкость информационных процессов.

Как минимум в состав баз данных системы ЦОД должны входить три группы:

- базы данных учета и управления процессами налогового администрирования (федеральные налоговые базы данных);

- базы данных обеспечения - системы организационно-распорядительного управления текущей деятельностью налоговых органов (базы данных «Штат», «Кадры», «Финансы», «Материальный учет», «Бухгалтерский учет» и т.д.);

- базы данных обеспечения деятельности ИТ-служб и ИТ-сервисов (технологические базы данных);

Создание ЦОД - сложная системно-техническая проектная работа. В ее реализации необходимо заложить возможности развития и модернизации составляющих компонентов, комплексной совместимости решений с будущим оборудованием и технологиями. Проект должен базироваться на российских и международных стандартах. Системному проектированию ЦОД должна предшествовать работа по разработке нормативных документов, определяющих регламент взаимодействия ЦОД - налогоплательщик - налоговая инспекция - банк в разрезе всех процедур налогового администрирования.

§ 4.7. Структурный и экономический анализ информационных ресурсов налоговой службы

Аналитическая работа и обоснованный подход к принятию решений является основой современной организации работы налогового инспектора. При этом все необходимые ресурсы для подготовки и принятия решений интегрируются в электронных хранилищах данных, которые распределяются в организационных структурах - Республиканский ЦОД, Региональный ЦОД, региональных управлений и инспекциях ИС. Доминирующей составляющей в инструментарии налогового инспектора становится информационный анализ - информационная логистика.

Технологическую основу такого инструментария составляют программно-технические средства организации создания, ведения и распределенного доступа к интегрированным информационным ресурсам, которые обеспечивают интерпретацию состояния налогооблагаемой базы налогоплательщика как многомерную совокупность взаимосвязанных параметров, идентифицирующих на любом анализируемом интервале времени. Доступ к хранимым данным обеспечивается в рамках определенных прав и защиты данных, с рабочего места налогового инспектора.

Математическую основу анализа составляют теория графов (расчет числовых параметров - степень и полустепень вершины, построение цепей прямых и обратных транзитивных замыканий, пути, поиск тупиков, петли, циклов и оценка цикломатических чисел и др.), математическая статистика - кластерный, регрессионный, дискриминантный и спектральный анализ, выборки, группировки и др.

Методическая база анализа основывается на теории функционально-стоимостного анализа производственно-хозяйственной деятельности предприятия, методических рекомендациях по проведению камерального контроля и подготовки к выездным проверкам.

Цель анализа - контроль достоверности и оценка полноты параметров, идентифицирующих налогооблагаемую базу плательщика налогов, камеральный контроль, ведение лицевых счетов, учет платежей, мониторинг недоимки, задолженности, сегментация плательщиков, выбор объектов для выездной проверки и отбор данных для всех других функций налогового администрирования и др.

Электронное хранилище данных для информационных ресурсов. Хранилище данных - это предметно-ориентированная, интегрированная, зависящая от времени, устойчивая совокупность данных, используемая в системах поддержки принятия решений.

Термин «интегрированные данные» означает, что данные собираются воедино из большого числа разделенных источников, и при этом осуществляется их преобразование для выполнения стандартных соглашений о форматах и именах.

Зависимость от времени в хранилище данных другая, чем в системах оперативной обработки данных. Системы оперативной обработки содержат текущие данные, постоянно обновляемые. В налоговой системе срок актуальности таких данных - сдача годового баланса предприятиями-налогоплательщиками. В среде хранилища данных мы имеем дело с историческими данными, информация отражает состояние налогоплательщика на определенный фиксированный момент времени и обновляется не в реальном масштабе времени, а периодически (ежедневно, еженедельно и т.д.).

Оно предназначено для хранения, оперативного получения интегрированной информации по всем видам деятельности налоговой инспекции и решения на ее основе функций налогового администрирования. Кроме того, хранилище данных интегрирует информа-

цию, имеющуюся в исходных разнородных базах данных, в единую результирующую базу данных, оптимально спроектированную для поддержки процесса принятия решений.

Данные хранилища характеризуются следующими свойствами:

- предметная ориентация: данные организованы согласно предмету, а не приложению. В частности, для налоговой инспекции хранилище данных должно быть организовано по плательщикам налогов по принципу «электронного досье»;

- интегрированность: в хранилище данные могут поступать из разных приложений, использующих базы данных различных структур, форматов и кодировок, которые в хранилище должны быть едины для соответствующих данных;

- исторические данные: хранилище содержит данные, собранные во времени. Они используются для сравнения, выявления трендов и прогноза;

- неизменяемость: данные не должны обновляться или изменяться после помещения их в хранилище, они только считываются или загружаются;

- большой объем и сложные взаимосвязи данных.

К основным категориям данных, которые располагаются в хранилище, относятся:

- метаданные, описывающие способы извлечения информации из различных источников, методы их преобразования из различных структур и форматов и доставки в хранилище;

- фактические данные (архивы), отражающие состояние предметной области в конкретные моменты времени, обеспечивающие наибольший уровень детализации;

- итоговые данные, полученные на основе проведенных аналитических расчетов на базе фактических данных. Итоговые таблицы могут обеспечить эффективный доступ к данным больших объемов, оптимизируя их необходимую обработку при запрашивании пользователями повторяющегося суммирования одной и той же информации.

В настоящее время существует множество подходов к построению информационного хранилища, но для них всех характерны следующие ключевые этапы:

- анализ информационных потребностей подразделений налоговой инспекции;

- анализ потенциальных источников данных, составление словаря метаданных;
- определение целевых структур данных и регламентированных процедур преобразования и согласования исходной информации;
- загрузка информации в хранилище;
- выборка, обработка и представление данных пользователям.

При построении информационного хранилища данных налоговой инспекции (в части выбора аппаратной и программной платформ) требуется учет перечисленных ниже параметров:

- скорость загрузки. В хранилищах необходимо обеспечить периодическую загрузку новых порций данных, укладываемых в достаточно узкий временной интервал. Требуемая производительность процесса загрузки не должна накладывать ограничения на размер хранилища;

- технология загрузки. Загрузка новых данных в хранилище включает преобразование данных, фильтрацию, переформатирование, проверку целостности, организацию физического хранения, индексирование и обновление метаданных. Это дает возможность объединить разнородную информацию из пакетов, применяемых в инспекциях;

- управление качеством данных. В хранилище должна быть обеспечена локальная и глобальная согласованность данных. Мера качества построенного хранилища - объективность исходных данных и степень разнообразия возможных запросов; поддержка различных типов данных. В хранилище могут накапливаться данные не только стандартных типов, но и более сложных, таких, как текст, изображения и т.п., а также уникальных типов, определяемых разработчиками; скорость обработки запросов. Сложные запросы, важные для принятия ответственных решений, должны обрабатываться за секунды или минуты. Скорость обработки запроса должна зависеть от его сложности, а не от объема БД; масштабируемость. Хранилище данных налоговой инспекции может достигать объема в несколько сотен гигабайт. СУБД, лежащая в основе хранилища, не должна иметь никаких архитектурных ограничений и должна поддерживать модульную и параллельную обработку, сохранять работоспособность в случае локальных аварий и иметь средства восстановления;

- обслуживание большого числа пользователей. Доступ к хранилищу данных не ограничивается узким кругом специалистов

налоговой инспекции. Оно должно поддерживать сотни пользователей без снижения скорости обработки запросов; сети хранилищ данных. СУБД должна содержать инструменты, координирующие перемещение данных между хранилищами региональных налоговых инспекций и НС Республики Узбекистан, информационными системами таможни, МВД, прокуратуры, органов государственной власти и т.п. Пользователи должны иметь возможность обращаться к нескольким хранилищам с одной клиентской рабочей станции. Администраторы должны быть способны управлять и выполнять административные функции сети хранилищ из одного физического центра;

- администрирование: СУБД должна обеспечить контроль за приближением к ресурсным ограничениям, сообщать о затратах ресурсов и позволять устанавливать приоритеты для различных категорий пользователей или операций, а кроме того, уметь осуществлять трассировку и настройку системы на максимальную производительность. Качество построенного хранилища определяется удобством доступа к нему для конечного пользователя;

- интегрированные средства многомерного анализа. Для обеспечения высокопроизводительной аналитической обработки необходимы средства многомерных представлений, инструменты, поддерживающие удобные функции создания предварительно вычисленных суммарных показателей и автоматизирующие генерацию таких предварительно вычисленных агрегированных величин;

- средства формирования запросов. Пользователь должен иметь возможность проведения аналитических расчетов, последовательного и сравнительного анализа, а также доступ к детальным и агрегированным данным хранилища.

Основная цель создания хранилища данных налоговой инспекции заключается в обеспечении целостного, объективного образа существующей реальности в сфере налогообложения. Для получения такого объективного представления в электронном информационном хранилище должны накапливаться сведения из всех возможных источников, регламентируемых Налоговым кодексом Республики Узбекистан.

ГЛАВА 5. МОДЕРНИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

§5.1. Основные направления модернизации налоговых органов

Основные цели проекта модернизации налоговых органов Республики Узбекистан состоят в следующем:

- создание системы, которая бы способствовала стабильному поступлению доходов на основе добровольной уплаты налогов, сокращению размеров коррупции и уклонения от налогов;

- изменение приоритетов работы налоговых органов всех уровней в направлении улучшения обслуживания налогоплательщиков, расширения сферы предоставляемых ими услуг при одновременном упрощении исполнения налоговых обязательств;

- создание налоговой отрасли, которая бы эффективно, справедливо и честно исполняла законодательство по налогам и сборам и была оснащена современными системами ведения технологических процессов и оперативными средствами управления.

Проводимые в настоящее время мероприятия, направленные на модернизацию принципов налогового администрирования, обеспечивают внедрение трех основных принципов:

1. Полное самоначисление или само декларирование доходов налогоплательщиком.

2. Развитие системы электронной обработки данных и централизация ввода и обработки налоговой информации.

3. Постоянное повышение уровня профессиональной подготовки персонала инспекции.

Проблемы налогообложения усложнение налоговых процедур и правил их несоответствие рыночным отношениям и связям обеспечение правовой составляющей налогообложения вызывают необходимость модернизации налоговых органов.

Со стороны налоговых органов в процессе модернизации необходимо:

- осуществить концентрацию учетной, счетной и контрольной работы налоговых органов в крупнейших центрах обработки данных;

- вывести налогоплательщиков на единый канал расчетов по всем основным видам налогов;

- делать упор на распространение «дружелюбных» методов работы с налогоплательщиками (методы постоянных консультаций, примирение по спорам в досудебном порядке и т. д.);

- модернизировать работу налоговых органов;

- повысить качество долгосрочного и краткосрочного оптимального прогноза и планирования налогообложения;

- совершенствовать налоговое управление;

- развивать информационные технологии в налоговой системе;

- обеспечивать взаимодействие совместных информационных систем управления;

- совершенствовать организационную структуры аппарата налоговых органов;

- унифицировать соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал;

- создать базу данных налоговых угроз;

- создать регламент налоговых действий и взаимоотношений с налогоплательщиками;

- повсеместно внедрять досудебное налоговое разбирательство;

- разработать Программу налоговой безопасности, регламент и инструкции, налоговых паспортов округов и регионов;

- моделировать систему налогообложения на всех ее жизненных циклах.

Особой проблемой в деятельности налоговых органов является слабое научное и методическое обеспечение проведения комплексного анализа деятельности налогоплательщиков, недостаточность (а в отдельных случаях и отсутствие) научно обоснованных методик определения фактической налоговой базы по косвенным данным, получаемым из различных источников. Для решения этой проблемы планируется осуществить целый ряд мероприятий, связанных с проведением научно-исследовательских работ по совершенствованию администрирования и оценки деятельности налоговых органов, а также анализу финансово-хозяйственного состояния налогоплательщиков, пресечению путей сокрытия доходов, занижению налоговой базы, «теневому» обороту товаров (работ, услуг) и денежных средств.

В свою очередь, налогоплательщики должны быть уверены в объективном и беспристрастном отношении со стороны налоговых органов, обеспеченном как четкостью правил налогообложения, так и соблюдением установленных законом процедур. Недавно установлены стандарты деятельности налоговых органов, они уже опубликованы и вступили в действие. Кроме того, сейчас обобщаются те показатели, на основании которых следует оценивать работу налоговых органов. Одним из важных показателей будет количество жалоб и судебных исков, количество выигранных судебных дел.

Со стороны налогоплательщика в процессе модернизации необходимо:

- а) создание справедливой системы налогообложения;
- б) эффективность налоговой системы должна определяться не затратами на взимание налогов, а увеличением прироста экономики и улучшения качества жизни налогоплательщика;
- в) утвердить порядок процедур и направления совершенствования налогового контроля;
- г) четко осуществлять «прозрачность» и «возвратность» государственных расходов и расширение форм общественного контроля;
- д) совершенствовать партнерские взаимоотношения налогоплательщика и государства, отношения сотрудничества;
- е) установить равные меры ответственности за идентичные по характеру налоговые правонарушения;
- ж) гарантировать поддержку той предпринимательской деятельности которая производит общественно-необходимые услуги;
- з) осуществлять защиту налоговой информации;
- и) регламентировать налоговые действия и взаимоотношения с налогоплательщиками;
- к) неукоснительно соблюдать права и обязанности налогоплательщиков;
- л) обеспечить хеджирование налоговых рисков.

Внесенные в Кодекс изменения направлены на урегулирование наиболее конфликтных сторон взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, истребования документов у налогоплательщика в ходе налоговых проверок, взыскания недоимки. До настоящего времени многие из этих вопросов решались исклю-

чительно в судебном порядке, но благодаря внесенным изменениям в налоговое законодательство их разрешение становится возможным непосредственно на основе норм Налогового кодекса. Значительное место занимают изменения, связанные не только со сроками совершения налоговым органом тех или иных действий, но и содержанием принимаемых им решений, затрагивающих права налогоплательщика.

В целом нормы, вступили в силу поэтапно, начиная с 1 января 2007 года, направлены на обеспечение оптимального баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.

Особым направлением в повышении эффективности деятельности налоговых органов является усиление научного и методического обеспечения комплексного анализа деятельности налогоплательщиков, разработка научно обоснованных методик определения фактической налоговой базы по косвенным данным, получаемым из различных источников. Для решения этой проблемы необходимо провести серьезную научно-исследовательскую работу по совершенствованию системы налоговой безопасности, анализу финансово-хозяйственного состояния налогоплательщиков, пресечению путей сокрытия доходов, занижения налоговой базы, «теневого» оборота товаров (работ, услуг) и денежных средств.

Новый порядок регистрации юридических лиц обеспечил упрощение регистрации для заявителя, поскольку обязанность информировать государственные органы о регистрации юридического лица возложена не на заявителя, а на регистрирующий орган. При этом сама концепция упрощения процедуры регистрации сформулирована таким образом, чтобы регистрирующие органы информировали другие органы и организации не только о факте регистрации юридического лица, но и обо всех изменениях сведений, которые содержатся в реестре относительно данного юридического лица.

Это привело к коренному изменению всей существующей системы регистрации юридических лиц. Одним из важнейших направлений в модернизации налогового администрирования является совершенствование организационно-структурного построения отрасли. С этой целью предполагается переход территориальных налоговых органов на функциональный принцип внутренней организации их деятельности и типовые организационные структуры, оптимизация и перераспределение численности работающего

в них персонала в пределах, установленных Правительством РУз численности и фонда оплаты труда работников налоговых органов, Проведение мероприятий по укрупнению налоговой службы.

Необходимо закрепление налогоплательщиков за конкретными работниками налоговых органов создает предпосылки для злоупотреблений, нарушения профессиональной этики, в целях ее обеспечения необходимо:

1) разработать концепцию оказания налогоплательщикам консультационных услуг;

2) осуществлять обработку деклараций в центрах обработки данных, что позволяет освободить персонал налоговых инспекций для более качественной информационно-консультационной работы с налогоплательщиками и снизить риск возможного влияния налогоплательщиков на процедуры налогового контроля и ведения лицевых счетов;

3) развивать систему досудебного разбирательства в налоговых органах спорных вопросов с налогоплательщиками с целью сокращения числа их обращений в судебные инстанции.

При организации этой работы необходимо разработать механизм досудебного разбирательства спорных вопросов в налоговых органах, а также внести изменения в существующий технологический процесс разбора жалоб и решения спорных вопросов. По существу, указанная система досудебного разбирательства должна стать альтернативой судебному разбирательству;

4) внедрять в практику работы налоговых органов прогрессивные формы и методы информационно-разъяснительной работы с налогоплательщиками с использованием современных технических средств, в том числе организацию порталов сайтов НС Республики Узбекистан с целью размещения материалов по актуальным вопросам налогового законодательства;

5) изучать опыт и разрабатывать предложения по организации сети телефонного консультирования МНС Республики Узбекистан, путем создания на одном из центральных телеканалов учебно-информационной программы по проблемам налогообложения, оснащенной собственной телестудией НС РУз; разрабатывать сценарии рекламных и информационных роликов НС Республики Узбекистан.

Для решения этих задач, по нашему мнению, необходимо провести ряд комплексных мероприятий, которые включили бы в себя следующие позиции:

1. Разработка и внедрение единых стандартов обслуживания налогоплательщиков (режим приема, информационно-разъяснительная работа, программные продукты, привлечение «третьих лиц» и др.);

2. Улучшение условий приема налогоплательщиков (создание удобных мест по обслуживанию плательщиков, операционных актов, офисов);

3. Разработка форм и методов работы с налогоплательщиками по категориям (крупнейшим и основным, сельскохозяйственным товаропроизводителям, предпринимателям, применяющим специальные налоговые режимы и др.);

4. Внедрение в практику работы электронного документооборота (представление отчетности в электронном виде, обмен информацией с налогоплательщиком, рассылка информации для плательщиков, подключенных к системе представления отчетности по каналам связи);

5. Расширение сферы услуг по консультированию, формированию и представлению отчетности в налоговые органы (предоставление выбора налогоплательщику);

6. Поиск и разработка новых эффективных форм взаимодействия.

Представляется, что все эти цели и задачи должны быть сформулированы в рамках Государственной налоговой доктрины РУз методы и средства их решения - в общей концепции налоговой политики и основных направлениях развития налоговой системы республики. В этих документах можно будет не только обозначить и закрепить основные направления развития налоговой службы, затрагивающие процесс модернизации и совершенствования ее структуры, но и сформировать условия, обеспечивающие наиболее полное и эффективное выполнение возложенных на нее действующим законодательством задач с учетом тенденций развития налогово-бюджетной системы и национальной экономики в целом.

В совершенствовании модернизации налоговых органов заявлено несколько приоритетных направлений.

Прежде всего необходимо существенно снизить налоговую нагрузку, далее обеспечить четкую регламентацию полномочий и

действий налоговых органов и придерживаться ее. Особая задача модернизации налоговых органов - обеспечение стабильности и предсказуемости узбекской налоговой системы. Модернизация налоговых органов должно не ужесточать, а постоянно улучшать систему налогообложения в республике.

Модернизация налоговых органов требует перехода к системе единого общегосударственного Реестра налогоплательщиков, в котором должны учитываться все граждане, начиная с рождения. Необходимо также поставить вопрос о переводе в систему НС РУз кадастра недвижимости (Земельного кадастра) и, возможно, единого депозитария ценных бумаг предприятий, прошедших листинг фондовой биржи. Эти два реестра должны обеспечить надежность ведения их учета под строгим контролем государства - в лице налоговых органов. Вместе с этим будут решены и вопросы уклонения от уплаты налогов в этой сфере.

Кроме того, на ближайшую перспективу следует подумать об объединении на основе налогового учета всех видов государственного учета, включая и паспортный (сейчас государство ведет дорогостоящий параллельный учет граждан, с присвоением соответствующих кодов, номеров и др., по документам регистрации рождений, внутреннего и зарубежного паспортов, пенсионного, медицинского страхования и т. д.). Создание единого информационного пространства явится базой единых новых паспортов граждан республики. Утерянные паспорта или документы, которые выдают по несколько экземпляров на одно и тоже лицо в разных регионах, паспорта умерших граждан активно используют для создания фиктивных фирм, фирм-однодневок, а в конечном итоге - для уклонения от уплаты налогов. Информационно-аналитическая информация позволит в автоматизированном режиме выявлять проблемных налогоплательщиков для того, чтобы именно в те точки, где по данным экспертов-аналитиков возникает подозрение об уклонении от уплаты налогов, и направлять в первую очередь налоговые проверки.

Вместо внутренних паспортов граждане могут пользоваться простейшими (но существенно более надежными) удостоверениями личности, в которых, кроме их налогового номера (ПИН-кода), будут содержаться еще и их отпечатки пальцев (в реальном виде или в цифровом формате).

Развитие налоговой системы, планируемые качественные изменения в системе налоговой безопасности невозможны без дальнейшего совершенствования информационных систем и инструментов анализа, повышения научно-технического потенциала, создания соответствующих информационных технологий. Основу этой работы составят централизация обработки данных за счет создания межрайонных инспекций НС РУз централизованной обработке данных, которые будут решать задачи ввода, обработки, хранения и использования большого объема информации налоговых органов всех уровней.

Модернизация налоговых органов требует перехода к системе единого общегосударственного Реестра налогоплательщиков, в котором должны учитываться все граждане, начиная с рождения. Необходимо также поставить вопрос о переводе в систему НС РУз кадастра недвижимости (Земельного кадастра) и, возможно, единого депозитария ценных бумаг предприятий, прошедших листинг фондовой биржи. Эти два реестра должны обеспечить надежность ведения их учета под строгим контролем государства - в лице налоговых органов. Вместе с этим будут решены и вопросы уклонения от уплаты налогов в этой сфере.

В ходе реформы налоговых органов необходимо достичь перехода от командно-административной системы к системе обслуживания налогоплательщиков на основе новых высокоэффективных налоговых и информационных технологий в масштабах всей страны.

Модернизация налоговых органов не может быть успешной без решения таких вопросов, как улучшение качественного состава налоговых органов, роста уровня заработной платы налоговых инспекторов и превращения принципа презумпции невиновности из лозунга в практическую реальность.

На наш взгляд, итогом модернизации налоговых органов должна стать четко организованная - управление - инспекции - налогоплательщик) система налогового администрирования с предельно прозрачной и упрощенной налоговой отчетностью, ясно сформулированным налоговым законодательством, максимально приближенная и доброжелательная к налогоплательщикам при условии полной автоматизации всех рабочих процессов.

Для реализации поставленных целей предполагается выполнение следующих мероприятий:

1) разработка концепции создания комплексной системы налогового образования граждан РУз;

2) упрощение процедур заполнения и подачи деклараций и других документов в налоговые органы, в том числе:

- внесение изменений в действующие формы декларирования с целью облегчения процедуры их заполнения и обработки;

- разработка легко доступных для понимания инструкций по заполнению деклараций и других документов;

- обеспечение налогоплательщиков программными средствами, позволяющими формировать и контролировать правильность составления декларации;

- прием налоговыми органами деклараций и других документов в электронном виде;

3) активизация перехода на систему «само начисления» и бесконтактной способ подачи налоговых деклараций, что позволит в значительной степени устранить ситуации, создающие очереди и условия для нарушения профессиональной этики.

Рассмотрим отдельные ведомственные документы НС РУз, реализующие цели и задач налогового администрирования. К числу таких документов относится Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами.

Данный Регламент разработан для повышения эффективности организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами в территориальных налоговых органах по следующим направлениям:

1. Организация приема налогоплательщиков.

2. Организация приема, регистрации и выдачи документов отделами работы с налогоплательщиками (прием и регистрация налоговых деклараций, деклараций (расчетов) по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджетную систему Республики Узбекистан); выдача налогоплательщикам по их запросам справок и иных документов по вопросам, относящимся к компетенции налоговых органов.

3. Порядок проведения сверки расчетов налогоплательщика по налогам, сборам и страховым взносам на обязательное пенсионное

страхование и особенности его применения, информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам и взносам; формирование и выдача справок о состоянии расчетов налогоплательщика по налогам, сборам и взносам.

При этом сверка расчетов налогоплательщика проводится налоговым органом в обязательном порядке в следующих случаях:

- ежеквартально с крупнейшими налогоплательщиками;
- при процедуре снятия налогоплательщика с учета при переходе из одной налоговой инспекции в другую;
- при процедуре снятия налогоплательщика с учета при ликвидации (реорганизации) организации;
- по инициативе налогоплательщика;
- в иных случаях, установленных законодательством о налогах и сборах.

4. Организация информационной работы.

Работа по информированию налогоплательщиков должна быть организована последующим основным направлениям: индивидуальное информирование налогоплательщиков, (при личном общении или по телефону); публичное информирование (через средства массовой информации).

Налоговые органы обрабатывают колоссальные объемы информации. Новые формы налогового администрирования предполагают сегментирование налогоплательщиков, выделение из их числа определенных групп, в том числе крупнейших предприятий. Учитывая значительное влияние крупнейших налогоплательщиков на формирование доходной части бюджета и их социальную значимость для экономики регионов, МНС РУз уделяет особое внимание работе с данной категорией налогоплательщиков, так как осуществление финансово-хозяйственной деятельности крупными налогоплательщиками в условиях развивающегося рынка и несовершенства законодательной базы допускает построение ими различных многоуровневых вертикально интегрированных схем, имеющих своей целью сокрытие истинной налоговой базы и уход от уплаты налогов и сборов.

При работе с данной категорией налогоплательщиков планируется применять новые методы налогового администрирования, включающие широкое использование информационных технологий и ресурсов.

Эффективность функционирования системы налогового администрирования существенно сдерживается большим объемом трудоемких, ручных и рутинных операций, выполняемых работниками налоговых органов всех уровней.

В значительной мере это вызвано тем, что основной поток информации поступает в налоговые органы в бумажном виде. Для эффективного применения автоматизированных процедур контроля и анализа требуется предварительное преобразование входной информации в электронные форматы.

По-прежнему высока доля ручного труда на этапах формирования и рассылки налогоплательщикам требований и уведомлений на уплату налогов и сборов, планирования и подготовки выездных налоговых проверок, учета платежей и составления статистической отчетности. Эти проблемы будут решаться за счет применения взаимосвязанного комплекса мероприятий по развитию и широкомасштабному внедрению системы формирования и сдачи в налоговые органы в электронном виде деклараций, счетов-фактур и других документов, систем автоматизированной камеральной проверки, внедрения прогрессивных, научно обоснованных, автоматизированных методов планирования и сопровождения выездных налоговых проверок.

Результатом модернизации налоговых органов является налоговое равновесие, то есть достижения устойчивого баланса между экономическими и фискальными интересами государства, с одной стороны, и оптимальной величиной налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты - с другой.

Необходимо вывести налоговую службу из состава исполнительной власти. Одним из приоритетных направлений налогового администрирования является изменение структуры налоговых органов. Модернизация налоговых органов, которая предполагает, с одной стороны, детальную регламентацию всех общих процедур налогового органа, а с другой стороны, обеспечивает большую гибкость в вопросах отладки механизмов налогообложения и работы с налогоплательщиком.

5. Особенности организации работы с налогоплательщиками на территориально обособленных рабочих местах инспекций ИС РУЗ межрайонного уровня.

Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное

пенсионное страхование и налоговыми агентами определяет порядок и условия проведения указанных выше мероприятий, связанных с осуществлением налогового администрирования, а также обязанности налоговых органов при их проведении, стандарты и нормы поведения их должностных лиц.

В целом данный Регламент свидетельствует о принципиальном изменении характера отношений налогоплательщиков и налоговых органов: указанные отношения становятся уже не чисто фискальными, а приобретают характер партнерских. Представляется, что принятие подобных актов ИС РУз является достаточно прогрессивным шагом в современных условиях проводимых налоговых преобразований.

Аналогично можно охарактеризовать разработанный налоговой службой Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков. Указанный ведомственный документ определяет сроки и периодичность проведения целого ряда мероприятий, связанных с реализацией функций налогового администрирования, а также предусматривает формы документов, представляемых налогоплательщикам, в том числе при:

- оказании услуг по регистрации и учету налогоплательщиков;
- оказании услуг по сдаче деклараций и других документов, предоставлению информации о деятельности и доходах граждан;
- информировании по вопросам расчетов с бюджетами;
- оказании услуг по регистрации ККТ;
- оказании услуг по выдаче разрешений, лицензированию, проведению экспертных оценок и регистрации объектов игорного бизнеса;
- оказании информационных услуг по всем направлениям деятельности налогоплательщиков.

Мы считаем, что модернизация работы налоговых органов требует следующих направлений налогового администрирования:

- 1) разработка концепции оказания налогоплательщикам консультационных услуг;
- 2) обработка деклараций в центрах обработки данных, что позволит освободить персонал налоговых инспекций для более качественной информационно-консультационной работы с налогоплательщиками и снизить риск возможного влияния налогоплательщиков на процедуры налогового контроля и ведения лицевых счетов;

3) развитие системы досудебного разбирательства в налоговых органах спорных вопросов с налогоплательщиками с целью сокращения числа их обращений в судебные инстанции.

При организации этой работы необходимо разработать механизм досудебного разбирательства спорных вопросов в налоговых органах, а также внести изменения в существующий технологический процесс разбора жалоб и решения спорных вопросов. По существу, указанная система досудебного разбирательства должна стать альтернативой судебному разбирательству.

На сегодняшний день указанная система создана, находится в стадии развития. В структуре налоговых органов с 01.01.2006 г. введены подразделения налогового аудита, основной задачей которых является рассмотрение разногласий налогоплательщиков на акты проверок, а также рассмотрение жалоб налогоплательщиков;

4) дальнейшее развитие и повсеместное внедрение в практику работы налоговых органов прогрессивных форм и методов информационно-разъяснительной работы с налогоплательщиками с использованием современных технических средств, в том числе организация порталов сайтов НС Республики Узбекистан, управлений НС по субъектам с целью размещения материалов по актуальным вопросам налогового законодательства; изучение опыта и разработка предложений по организации сети телефонного консультирования НС Республики; создание на одном из центральных телеканалов учебно-информационной программы по проблемам налогообложения, оснащение собственной телестудии НС Республики Узбекистан; разработка сценариев рекламных и информационных роликов НС Республики Узбекистан.

Для решения этих задач, по нашему мнению, необходимо провести ряд комплексных мероприятий, которые включили бы в себя следующие позиции:

1. Разработка и внедрение единых стандартов обслуживания налогоплательщиков (режим приема, информационно-разъяснительная работа, программные продукты, привлечение «третьих лиц» и др.);

2. Улучшение условий приема налогоплательщиков (создание удобных мест по обслуживанию плательщиков, операционных залов, офисов);

3. Разработка форм и методов работы с налогоплательщиками по категориям (крупнейшим и основным, сельскохозяйственным товаропроизводителям, предпринимателям, применяющим специальные налоговые режимы и др.);

4. Повсеместное внедрение в практику работы электронного документооборота (представление отчетности в электронном виде, обмен информацией с налогоплательщиком, рассылка информации для плательщиков, подключенных к системе представления отчетности по каналам связи);

5. Расширение сферы услуг по консультированию, формированию и представлению отчетности в налоговые органы (предоставление выбора налогоплательщику);

6. Поиск и разработка новых эффективных форм взаимодействия. Модернизация налоговых органов предполагает внедрение новых форм взаимодействия с налогоплательщиками таких как создание операционных залов, переход на бесконтактные формы взаимодействия и т. д.

Наиболее массовыми процедурами, требующими до настоящего времени непосредственного контакта налогового инспектора и налогоплательщика, являются получение в налоговом органе необходимой информации и сдача налоговой и бухгалтерской отчетности.

Для решения такой задачи в современной структуре налоговой инспекции создаются отделы работы с налогоплательщиками, основными функциями которых являются непосредственные контакты с налогоплательщиками по вопросам приема и выдачи документов и информирование налогоплательщиков. Таким образом, практически все функции по взаимодействию с налогоплательщиками сконцентрированы в этом подразделении. Отдел работы с налогоплательщиками является в прямом и переносном смысле «лицом» инспекции. Поэтому от сотрудников требуется умение работать с людьми, терпеливо и профессионально отвечать на самые разные вопросы, оперативно принимать решения в сложных конфликтных ситуациях.

Современной формой взаимодействия инспекции с налогоплательщиками являются бесконтактные формы взаимодействия в периоды сдачи налоговой и бухгалтерской отчетности. Для решения этой задачи организована сдача-прием налоговых

· деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по каналам связи.

Все эти цели и задачи сформулированы в рамках Государственной налоговой доктрины РУз, а методы и средства их решения - в общей концепции налоговой политики и основных направлениях развития налоговой системы РУз. В этих документах обозначены и закреплены основные направления развития налоговой службы, затрагивающие процесс модернизации и совершенствования ее структуры, но и сформировать условия, обеспечивающие наиболее полное и эффективное выполнение возложенных на нее действующим законодательством задач с учетом тенденций развития налогово-бюджетной системы и национальной экономики в целом.

Таким образом, важнейшим направлением администрирования являются следующие направления модернизации налоговых органов:

- проведение анализа существующих организационных структур налоговых органов и анализ их эффективности;

- анализ работы по взаимодействию налоговых органов с налогоплательщиками в условиях реформированной структуры в целях увеличения поступлений налогов и сборов на добровольной основе и усиления контрольной работы налоговых органов;

- расчет эффективности внедрения методов электронного документооборота с налогоплательщиками по телекоммуникационным каналам связи и взаимодействия через аудиторские фирмы;

Эти направления требуют поэтапного подхода к осуществлению налоговой реформы. Одним из основных направлений повышения эффективности налогового контроля в рамках налоговой реформы можно выделить разработку и утверждение Концепции модернизации налоговой службы.

Основные цели проекта модернизации налоговых органов Республики:

- создание системы, которая бы способствовала стабильному поступлению доходов на основе добровольной уплаты налогов, сокращению размеров коррупции и уклонения от налогов;

- изменение приоритетов работы налоговых органов всех уровней в направлении улучшения обслуживания налогоплательщиков, расширения сферы предоставляемых ими услуг при одновременном упрощении исполнения налоговых обязательств;

- создание налоговых органов, которые бы эффективно, справедливо и честно исполняли действующее законодательство и были оснащены современными системами ведения технологических процессов и оперативными средствами управления.

Важнейшими компонентами модернизации налоговых органов являются:

1. Функциональная организация структур налоговой инспекции (то есть построение подразделений инспекции по выполняемым функциям, вместо специализации по видам налогов и категориям налогоплательщиков).

2. Реализация элементов системы «полного самовачисления», которая предполагает наличие во взаимодействии налоговых органов с налогоплательщиками трех компонентов: самостоятельного декларирования налогоплательщиком налогооблагаемой базы и начисленной суммы налога, «доброжелательной» среды взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками и высокого уровня налогового контроля за правильностью начисления и своевременностью уплаты налогов налогоплательщиками.

3. Высокий уровень информации инспекции, который предполагает наличие в инспекции системы электронной обработки данных, адаптированной к условиям функциональной организации инспекции.

§5.2. Основные направления модернизации налоговой политики

Модернизация налоговой политики заключается в том, чтобы согласовать и экономически рационально удовлетворять индивидуальные и коллективные потребности.

Нормальные отношения важны всем налогоплательщикам, а не только тем, кто прикрыт «административным ресурсом». Если налоговое администрирование не будет налажено, налоговая реформа потеряет для налогоплательщиков всякий смысл⁶. Действительно, ведь взаимодействие интересов налогоплательщика и налоговых органов объективно существует на каждой стадии жизненного цикла хозяйствующего субъекта: создание и государственная регистрация налогоплательщика; финансово-

⁶Мельникова Н. П. Развитие налогового администрирования в России. Финансы и кредит. - 2006. - № 5.

хозяйственная деятельность; ликвидация и реорганизация налогоплательщика.

В условиях финансово-экономического кризиса Правительство Республики Узбекистан считало необходимым снизить налоговую нагрузку, усилить стимулирующую роль налоговой системы и тем самым поддержать деловую активность в реальном секторе экономики и потребительский спрос граждан. Учитывая, что любая предпринимательская деятельность осуществляется не ради налогов, а ради прибыли, результатом корпоративного управления должна быть оптимизация общего уровня налоговых издержек.

Новое в налоговой политике анализ практики применения и администрирования налоговых льгот, которые будут осуществляться на временной основе с дальнейшей пролонгацией в зависимости от результативности.

Предполагается повышение налогов и мер по усилению налогового администрирования и это произойдет за счет косвенных - НДС, налога на товары и услуги (GST), акцизных налогов и таможенных пошлин на импорт и это может повлиять на выполнение требований налогового законодательства, налоговое планирование и управление налоговыми рисками.

Хотя взимать косвенные налоги проще, но мы считаем, что это в корне неверно, так как, через косвенное налогообложение осуществлять структурные изменения общественного производства, регулировать и стимулировать инновационную модернизацию невозможно, кроме того косвенное налогообложение в меньшей степени влияет на экономический результат.

С 01.01.2009 г. снизилась ставка налога на прибыль с 24 до 20 %. Эта мера призвана облегчить налоговую нагрузку на бизнес в кризисный период и увеличить вложения предприятий в развитие производства. Однако среди экспертов нет однозначного мнения, насколько существенным в действительности окажется эффект от снижения налога на прибыль. Снижение ставки налога на прибыль - явление положительное. Но вряд ли эта мера будет эффективной в условиях кризиса, ведь многие предприятия уже сегодня не только лишились прибыли, но находятся на фазе банкротства и не планируют инвестиций в производство из-за отсутствия средств.

Во-первых, данная льгота является антикризисной мерой и носит временный характер. Отсрочка (рассрочка) может быть предоставлена по решению Министра финансов Республики Узбе-

кистан на срок не более 5 лет. Данная льгота ориентирована на круг крупных налогоплательщиков. Отсрочка может быть предоставлена, если размер задолженности организации на i-е число месяца подачи заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки превышает 10 млрд. сумов следует согласиться с В. Г. Пансковым, что серьезным рычагом инновационного развития республиканской экономики должен стать и механизм инвестиционного налогового кредита.⁷

На сегодняшний день, этот важнейший инструмент развития экономики практически не работает. Следует более активно использовать такие инструменты государственной политики, как ускоренная амортизация вводимого энергоэффективного оборудования и предоставление инвестиционных налоговых кредитов. Для обеспечения внедрения в экономику новых технологий целесообразно освободить от налогообложения налогом на имущество организации, работающие на энергоэффективном оборудовании, сроком на 3 года с момента ввода его в эксплуатацию. Поскольку этот налог является региональным налогом, введение дополнительных федеральных льгот должно быть компенсировано отменой иных льгот, применяемых в настоящее время.

Необходимо, чтобы меры налогового стимулирования носили системный, а не точечный характер. В сегодняшней практике налогового стимулирования налогоплательщиков не прослеживается четко определенной системы. Налицо разрозненные мероприятия, которые не позволяют добиться существенного изменения сложившегося положения в инновационном развитии республиканской экономики. В первую очередь необходимо увеличить перечень оснований для получения инвестиционного налогового кредита. Важно, чтобы налоговые новации были направлены на усиление стимулирующей роли налоговой системы в развитии экономики и в то же время тщательно соотнесены с фискальными потребностями государства.

Несмотря на то, что в отношении «налогоплательщик - государство» на первое место в Налоговом кодексе Республики Узбекистан выходит налогоплательщик, на практике это далеко не так: часто срабатывает корпоративный дух и свою правоту налоговые службы доказывают всеми дозволенными и не-

⁷Пансков В. Г. О налоговом стимулировании инвестиционной деятельности // Финансы. - 2009. - № 2. - С. 39.

разрешенными методами. В Налоговом кодексе многие правила и процедуры прописаны недостаточно четко. По этой причине конфликтные ситуации между налогоплательщиками и налоговыми органами зачастую просто неизбежны, сегодня необходимо досудебное разбирательство налоговых споров, большие надежды в деле разрешения налоговых споров возлагаются на вновь созданный 1,5 тысячный отряд налоговых аудиторов. А в дальнейшем в процессе налогового администрирования предстоит соблюсти баланс интересов государства и налогоплательщиков, ликвидировать значительное число пробелов в законодательстве и внести поправки, уточняющие отдельные определения, руководствуясь двумя тезисами, прекратить налоговый терроризм и не разрушить эффективную систему налогового контроля. Хотя, ради справедливости следует отметить, что в Налоговом кодексе Республики Узбекистан произошло расширение и конкретизация прав налогоплательщиков, обеспеченных соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов (например, закреплено право получать бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, права налогоплательщиков по внесению изменений в налоговую декларацию и др.). Облегчает налогоплательщикам жизнь и возможность представлять информацию в электронном виде. Сегодня НС уже обладает технической инфраструктурой, достаточной для этого. Переход на электронный документооборот упростит обработку информации и налоговый контроль. Налогоплательщики, представляющие информацию в электронном виде, тоже получают свои выгоды. Сократится бумажный документооборот, что высвободит значительные материальные и финансовые ресурсы. Кроме того, таким налогоплательщикам можно продлить сроки представления налоговых деклараций, а также обеспечить доступ к их личным счетам в налоговых органах, чтобы они имели полную информацию по всем налогам с точки зрения проверяющих.

Необходима гармонизация налоговых отношений между уровнями власти по поводу разграничения их налоговых полномочий за счет усиления налоговой составляющей при формировании доходов региональных и местных бюджетов и повышения ответственности публично-правовых образований перед налогоплательщиками за результаты перераспределения финансовых ресурсов за счет расширения налоговых полномочий

территорий по управлению элементами региональных и местных налогов создавать возможности для налогового стимулирования привлечения инвестиций и создания новых производств и рабочих мест, что позволит сформировать новые источники налоговых поступлений в региональные и местные бюджеты. Структура налоговой нагрузки не должны ухудшать среду для экономического роста, искажать условия конкуренции, препятствовать притоку инвестиций, а наоборот, формировать комфортные условия для развития предпринимательской деятельности и инновационной активности. Важно, чтобы реализация основной функции налогового администрирования - обеспечение достаточного объема ресурсов для финансирования расходов бюджетной системы - не создавала избыточного налогового бремени для налогоплательщиков. Для этого необходимо поддерживать относительно низкие налоговые ставки, обеспечивать исполнение налогоплательщиками своих обязательств, повышать собираемость налогов и снижать задолженности по их уплате. Исходя из этого, поддержание экономически обоснованной налоговой нагрузки должно являться важной задачей Минфина Республики Узбекистан по повышению эффективности налогового администрирования. Результатом решения указанной задачи является стабилизация и оптимизация налоговой нагрузки на экономику. Назрела необходимость серьезного снижения административных издержек налогоплательщиков, связанных с налоговым администрированием и неопределенностью трактовки налогового законодательства, препятствующих развитию инновационного сектора экономики. Работу налоговых инспекций следует оценивать по таким показателям, как строгое выполнение требований налогового законодательства и качество работы с налогоплательщиком. Такие меры должны способствовать увеличению доли налогоплательщиков, положительно оценивающих работу налоговых органов, улучшение качества, ускорение и упрощение налоговых процедур, общее повышение «комфортности» взаимоотношений участников. Необходимо повышение уровня налоговой культуры. Формирование отношения к уплате налогов как к гражданскому долгу в нашей стране возможно только через изменение общественного сознания и формирование гражданского общества, которого у нас пока, к сожалению, нет. Добросовестное отношение к выполнению своих налоговых обязательств должно восприниматься как признак цивилизо-

личности, культуры, высокой нравственности. При этом добиться такого отношения либо поведения невозможно без доверия к государству со стороны налогоплательщиков.

В процессе налогового администрирования налоговая политика приобретает стройность (стандарты, регламенты), ликвидируются барьеры, препятствующие наращиванию инвестиций, произошло усиление прямой и обратной связи государства и налогоплательщика, сужение возможностей для уклонения от налогообложения. Важным направлением налоговой политики стали меры по повышению уровня налогового администрирования, в том числе на основе внедрения информационных технологий. Совершенствование налогового администрирования не только является потенциальным резервом для дальнейшего снижения налогового бремени, но и рыночно необходимо в целях обеспечения равенства конкурентного режима для добросовестных налогоплательщиков.

§ 5.3. Основные формы модернизации администрирования налоговой политики

Модернизация администрирования налоговой политики государства в долгосрочной перспективе должна быть нацелена на обеспечение условий инновационного развития экономики: мотивирование производства новых товаров, работ (услуг) и стимулирование спроса на них.

В связи с этим необходимы действия по следующим ключевым направлениям:

- в предании ведущей роли в налоговых отношениях налогоплательщику;
- в устранении противоречий гражданского и налогового законодательства, обеспечение защиты прав налогоплательщиков;
- в научном определении экономического и налогового потенциала экономики Республики Узбекистан ее регионов;
- в государственном менеджменте налогового учета использования природных ресурсов;
- во внедрении «экологических» налогов;
- в пересмотре позиции государства по отношению к доходам от государственного имущества и собственности. Чем больше будут неналоговые доходы, тем больше возможностей для снижения налогового бремени. Кроме того, необходимо повысить

степень участия в формировании доходов бюджета естественных монополий, Министерства путей сообщения и Центрального банка Республики Узбекистан;

- в поддержке компаний, где интеллектуальный труд является основным;

- в льготных режимах обложения экспортной продукции перерабатывающей промышленности и высокотехнологичных отраслей;

- в повышенном обложении прибылей и доходов, вывозимых за рубеж не с целью содействия экспорту товаров и услуг;

- в максимально льготном налогообложении производственного сектора и низкооплачиваемого наемного труда;

- в особо льготном налоговом режиме для инвестиционной деятельности и в первую очередь для вложений в высокотехнологичные и наукоемкие отрасли;

- в создании дополнительных условий для активизации инновационной деятельности;

- в стимулировании осуществления инновационной деятельности в инновационном центре;

- в стимулировании энергосбережения и рационального использования природных ресурсов;

- в Повышении эффективности взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков;

- в упоре на распространение «дружелюбных» методов работы с налогоплательщиками (консультации, досудебное урегулирование налоговых споров и т. д.);

- в создании условий для восстановления положительных темпов устойчивого динамически сбалансированного экономического роста.

Модернизации администрирования налоговой политики в целях модернизации администрирования налогов и налоговой системы заключается:

- в повышении ставок налогов за пользование природными ресурсами до размеров, при которых внедрение природоохранных технологий и очистных сооружений стало бы выгоднее, чем регулярная уплата в бюджет штрафных налогов;

- в определении оптимального уровня налоговой нагрузки (оптимизация перераспределения налоговой нагрузки между отдельными отраслями экономики. Необходимо обеспечить более интенсивное снижение налогового бремени в отношении несерьё-

- в отраслях с высокой инновационной и инвестиционной составляющей, связанных с освоением новых рынков и технологий);
- в высокой прогрессивности обложения особо больших, скалуптивных доходов;
- в льготах в виде необлагаемого минимума для получателей низких доходов (если исходить из величины ежемесячного дохода, не облагавшегося налогом в советское время в 70 сум., то такой сравнимый минимум сейчас составляет примерно 70 тыс. сум в месяц);
- в определении повышения уровня прогрессивности налоговой системы в целях социальной справедливости;
- в обеспечении роста налоговых поступлений в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды исключительно за счет наращивания объемов производства, продаж и доходов, легализации российского бизнеса;
- в льготном обложении основных продуктов потребления, определяющих необходимый его минимум (и соответственно, стоимость рабочей силы);
- в необходимости классифицировать таможенную пошлину в качестве налога, иначе вопросы регулирования соответствующих платежей становятся прерогативой исполнительной власти. К настоящему времени ГТК Республики Узбекистан и его органы выпустили около 2 тыс. регулирующих внешнеэкономическую деятельность подзаконных актов, которые содержат массу неточностей и противоречий, что размывает нормативную базу, усложняет контроль и дает возможность минимизировать (а нередко - и вообще не платить) установленные платежи;
- в проведении реструктуризации и переориентации целевой направленности налоговой системы. В налоговой системе необходимо менять соотношение между косвенными налогами на бизнес и прямыми налогами подоходного типа в сторону увеличения доли последних (ориентир - не менее 50 %), а в составе косвенных налогов на бизнес - повысить значимость и сместить акцент на поимущественные налоги и налоги за пользование природными ресурсами;
- в повышении эффективности функционирования налоговой системы за счет внедрения новых информационных технологий, оснащения современными системами ведения технологических

процессов и оперативными средствами управления, оптимизации затрат и развития ресурсного обеспечения;

- в унификации налоговых ставок, повышение эффективности и нейтральности налоговой системы за счет внедрения современных подходов к налоговому администрированию, пересмотра налоговых льгот, интеграции налоговой системы в международные налоговые отношения.

Модернизация администрирования налоговой политики в плане модернизация администрирования налогового планирования осуществляется по следующим направлениям:

- признание де-юре системы налогового планирования - на макро-, мезо- и микроуровнях;

- облегчение налогового бремени производителей продукции (работ, услуг) и недопущение двойного налогообложения путем четкого определения налогооблагаемой базы;

- замена акцизов на отдельные виды минерального сырья ресурсными платежами в форме соглашений о разделе продукции или стабильных ежемесячных платежей по каждому месторождению в натуральных единицах измерения добываемого ресурса (продукта) с пересчетом в сумах по средним экспортным ценам за предыдущий месяц по курсу, устанавливаемому Центробанком Республики Узбекистан на дату платежа;

- в отказе от увеличения номинального налогового бремени в среднесрочной перспективе при условии поддержания сбалансированности бюджетной системы. При этом не снимается с повестки дня вопрос дальнейшего снижения налоговой нагрузки на экономику, которое будет возможно в рамках обеспечения устойчивости бюджетной системы;

- в учете роста расходных обязательств бюджетной системы, изменчивости прогнозов внешнеэкономической конъюнктуры снижение итоговой нагрузки на экономических агентов предполагается как за счет сбалансированного снижения налоговых ставок, так и путем проведения структурных преобразований налоговой системы - повышения качества налогового администрирования;

- в необходимости опора на частную инициативу и формирование инвестиционных ресурсов в частном секторе, в этих целях необходимо снизить налоговое бремя до того уровня, при котором создаются благоприятные условия для развития экономики на основе частной инициативы;

- в изменении распределения доходов.

В целях модернизации администрирования налоговой политики необходимо дальнейшая модернизация структуры налоговой службы, организационно-методическое совершенствование деятельности самих налоговых органов, переориентации главенства функции налоговой системы с фискальной на регулируемую и стимулирующую, создание системы единого общегосударственного Реестра налогоплательщиков, эффективных средств налогового контроля и налоговой безопасности и т. д. перейти на единую базовую регистрацию в системе налогового учета всего населения страны.

Модернизация администрирования налоговой службы заключается:

- в изменении приоритетов в работе налоговых органов всех уровней с целью улучшения обслуживания налогоплательщиков, расширения сферы предоставляемых ими услуг при одновременном упрощении исполнения налоговых обязанностей;

- в стандартизации и регламентации работы налоговых органов, на разработке и внедрении стандартов налоговых услуг, предоставляемых налоговыми службами, а также на внедрении административных налоговых регламентов на всех этапах и уровнях налогообложения;

- во внедрении прогрессивных форм организации и администрирования налоговых органов;

- в оптимизации функций налоговых органов и противодействие коррупции, налоговому racketу и налоговому террору;

- в концентрации учетной, счетной и контрольной работы налоговых органов в крупнейших центрах обработки данных;

- в модернизации налоговых органов и систем информационного обеспечения, в том числе налоговой безопасности;

- в формировании необходимого организационного, информационного, ресурсного и кадрового обеспечения, совершенствование механизмов распространения успешного опыта налогового администрирования;

- в повышении профессионального уровня работников налоговых органов, обеспечение соблюдения ими профессиональной этики, справедливого и беспристрастного отношения к налогоплательщику;

- в открытости налоговых органов налогоплательщикам;

- в создании эффективных программ для обучения и оказания услуг налогоплательщикам путем взаимодействия с бизнес-центрами и общественными организациями;

- в увеличении количества электронных налоговых услуг;

- в создании и в развитии современных Центров приема и обработки информации по обслуживанию налогоплательщиков;

- в проведении бизнес-консультаций и тренингов для предпринимателей в области налогообложения;

- в разработке и введении реестра налоговых инструкций, включающего нормативные акты внутриведомственного характера;

- в ежегодном опубликовании налоговыми органами результатов деятельности с показателями, характеризующими эффективность налогового администрирования.

Модернизация администрирования налоговой политики в области ее контрольно-регулятивной составляющей предполагает ряд соответствующих мер, в частности:

- в уточнении отдельных видов налоговых правонарушений, например, понятий «сокрытый или заниженный доход (прибыль) или иной объект налогообложения;

- в переходе от применяемого в республике метода сложения штрафных санкций (порой за одно правонарушение) к методу зачета (поглощения) большей мерой (санкцией) меньшей, что снизит субъективизм в применении штрафов налоговыми органами;

- в усовершенствовании системы мер по снижению задолженности налогоплательщиков по налоговым платежам (например, установление права налоговых органов включать в постановление о взыскании задолженности за счет имущества налогоплательщика, вынесенного в порядке Налогового кодекса РУз, задолженности по присужденным штрафам в сумме свыше 150 тыс. сум, отказ от зачетных схем уплаты налогов и др.);

- в разработке системы мер по снижению задолженности налогоплательщиков по налоговым платежам (восстановление порядка открытия счетов недомышников, организация аукционов продажи налоговых долгов, взыскание задолженности за счет имущества, отказ от зачетных схем уплаты налогов и др.);

- в разработке подходов и путей повышения эффективности контрольной работы и совершенствования контрольных технологий, в том числе создание более эффективной системы

предварительного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Подобная система может быть основана на углубленном автоматизированном камеральном анализе отчетных материалов и экономико - математической модели определения потенциальной суммы налоговых обязательств каждого налогоплательщика;

- в разработке автоматизированной системы подготовки и регистрации решений, выносимых по результатам налоговых проверок;

- во внедрении мер по усилению контрольной работы с «фирмами однодневками» и «анонимными» структурами, организациями, представляющими «нулевые балансы»;

- в создании, во внедрении и в организации эффективного использования единой информационной, программно-технической и телекоммуникационной системы налоговых органов с учетом обеспечения безопасности информации;

- в выведении налогоплательщиков на единый канал расчетов по всем основным видам налогов;

- в совершенствовании налогового учета и отчетности, устранения неопределенности, пробелов и внутренних противоречий налогового законодательства, регламентации, повышения прозрачности и упрощения процедур взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами.

В целях развития и совершенствования модернизации администрирования налоговой политики необходимо дальнейшее укрепление взаимодействия с гражданским обществом, различными международными организациями с целью установления более тесного сотрудничества и оказанию правовой и общественной поддержки, а также меры по повышению прозрачности сбора доходов. Заключение общественного договора между государством, бизнесом и представителями наиболее социально значимых институтов и организаций гражданского общества представленных в общественной палате.

Общественный договор подразумевает согласие обеих сторон, то есть налогоплательщики должны быть убеждены в необходимости и согласны платить налоги, а не вынуждены, как это обстоит сейчас. Законодательные нормы сначала должны рассматриваться с точки зрения честного плательщика налогов, и если возникают ситуации, в которых та или иная норма затрудняет

нормальную хозяйственную деятельность плательщика, она должна отбегаться независимо от того, насколько эта норма затрудняет уход от налогообложения. До сих пор не достигнуто взаимодействие субъектов хозяйствования и государства в процессе взимания налогов и последующего их использования для решения социальных проблем населения.

В целом модернизация администрирования налоговой политики должна способствовать процессу повышения качества человеческого капитала и эффективности его использования, а также интенсивного развития отраслей, обеспечивающих развитие человеческого потенциала. Важнейшим фактором проводимой налоговой политики будет являться необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы и стимулирования инновационной активности. Создание стимулов для инновационной активности налогоплательщиков, а также поддержка инноваций и модернизации в Республике Узбекистан будут основными целями налоговой политики /среднесрочной перспективе. Модернизация администрирования налоговой политики должна стать мощным импульсом для развития предпринимательства, притока инвестиций, роста благосостояния населения.

§5.4. Модернизация учетной и налоговой деятельности налоговых органов

Модернизация налоговых органов потребовала перехода к системе единого общегосударственного Реестра налогоплательщиков, в котором должны учитываться **все граждане**. Целесообразно также поставить вопрос о переводе в систему НС Республики Узбекистан кадастра недвижимости (Земельного кадастра) и, возможно, единого депозитария ценных бумаг юридических лиц, прошедших листинг фондовой биржи. Клиентов этих двух реестров интересует, прежде всего, надежность ведения их учета, что вполне возможно им обеспечить под строгим контролем государства в лице налоговых органов. Одновременно можно решить вопросы уклонения от уплаты налогов в этой сфере.

Кроме того, на ближайшую перспективу следует подумать об объединении на основе налогового учета всех видов государственного учета, включая и паспортный (сейчас государство ведет дорогостоящий параллельный учет граждан, с присвоением

соответствующих кодов, номеров и др., по документам регистрации рождений, внутреннего и зарубежного паспортов, пенсионного, медицинского страхования и т. д.). Тогда вместо внутренних паспортов возможно использование простейших удостоверений личности, в которых, кроме налогового номера, будут содержаться еще и их отпечатки пальцев (в реальном виде или в цифровом формате).

Так, например, в Израиле, единственным идентификационным номером налогоплательщика (ИНН) служит номер паспорта гражданина Израиля. Этот номер используется для идентификации личности гражданина во всех случаях - при открытии банковского счета, пенсионного накопительного вклада, при получении медицинской страховки и т. д. Во всех базах данных он может быть изменен автоматически в течение суток. При совершении каких-либо нарушений может быть оперативно закрыт выезд из страны.⁴

Развитие системы представления налоговой и бухгалтерской отчетности по телекоммуникационным каналам связи является перспективным направлением построения качественно новых деловых отношений между государством и хозяйствующими субъектами.

Представление налоговой декларации в электронном виде осуществляется через специализированного оператора связи, оказывающего услуги налогоплательщику.

Представление налоговой декларации в электронном виде допускается при обязательном использовании сертифицированных республиканском агентством правительственной связи и информации, средств электронной цифровой подписи, позволяющих идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации, содержащейся в налоговой декларации в электронном виде.

С целью защиты информации, содержащейся в налоговой декларации, при передаче ее по каналам связи, участниками обмена информацией применяются средства криптографической защиты информации, сертифицированные республиканским агентством правительственной связи и информации при Президенте Республики Узбекистан.

⁴Маршрут консультинг - аудит, консалтинг, оценка, экспорты, правовая помощь // <http://www.miraadp.ru>

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию в электронном виде в налоговый орган, в котором он состоит на учете, посредством специализированного оператора связи. Представление налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи возможно при подключении налогоплательщика к общедоступным системам связи, наличии необходимых аппаратных средств, а также соответствующего программного обеспечения, которое осуществляет:

- формирование данных налоговой декларации в соответствии со стандартами, форматами и процедурами, утвержденными НК РФ, для их последующей передачи в виде электронных документов по телекоммуникационным каналам связи;

- формирование запросов на получение от налогового органа по месту учета информационной выписки, об исполнении налоговых обязательств перед бюджетами различного уровня;

- шифрование при отправке и расшифрование при получении информации с использованием средств криптографической защиты информации;

- формирование подписи при передаче информации и ее проверку при получении с использованием средств электронной цифровой подписи.

При представлении налоговой декларации в электронном виде налогоплательщик имеет право обратиться в налоговый орган по месту учета с запросом на получение информационной выписки об исполнении налоговых обязательств перед бюджетом. Запросы и выписки подписываются электронной цифровой подписью уполномоченных лиц налогоплательщика и налогового органа и передаются по каналам связи в зашифрованном виде.

Рассмотренный выше механизм представления отчетности несомненно позволяет налоговому органу быстрее и более точно спланировать возможное поступление налогов в бюджет в краткосрочный период, а налогоплательщику облегчает взаимодействие с налоговыми органами, минимизирует временные затраты, необходимые для составления и представления налоговой отчетности.

Однако, к сожалению, на сегодняшний день указанный механизм не принимает массовый характер ввиду недостаточного объема затрат на его реализацию, а также наличия ряда административных барьеров.

Вместе с тем принятие подобных ведомственных актов свидетельствует о постепенном совершенствовании материально-технического оснащения налоговых органов и налогоплательщиков.

Одной из передовых форм во взаимоотношениях с налогоплательщиками является привлечение к работе по представлению налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности профессиональных консультантов, выступающих в качестве представителей в соответствии с налоговым кодексом Республики Узбекистан.

В настоящее время идет активный процесс распространения данного вида услуг для налогоплательщиков.

Республиканской налоговой службой Республики Узбекистан установлен порядок (регламент), который включает следующие виды работ.

1. Прием налогоплательщиков.

2. Прием, регистрация и выдача документов отделами работы с налогоплательщиками и информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов с бюджетом.

3. Проведение сверки расчетов налогоплательщика с бюджетом и особенности ее применения, информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов с бюджетом.

4. Информационная работа.

5. Работа с налогоплательщиками сотрудников территориально обособленных рабочих мест в административных центрах муниципальных образований.

Дадим характеристику каждому комплексу работ.

1. Организация приема налогоплательщиков осуществляется в инспекциях ежедневно в течение всего рабочего времени. Для этого налоговые инспекции используют принцип сменности. Особое внимание уделяется организации и оснащению выделенных помещений (операционных залов) для приема налогоплательщиков.

В таких помещениях каждая налоговая инспекция должна иметь:

- стенд с указанием размещения функциональных рабочих мест сотрудников, осуществляющих прием налогоплательщиков;

- информационные стенды;

- систему звукового информирования для голосового информирования налогоплательщиков;

- компьютер со справочно-правовыми системами и программными продуктами;

-электронную систему управления очередью, световое информационное табло (видеозэкран с информацией);

-оборудованные места для ожидания приема, имеющие стулья, столы (стойки) для работы с документами.

2.Прием, регистрация, выдача документов и информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов с бюджетом. Этот комплекс работ предусматривает:

-прием и регистрацию налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в бюджетную систему Республики Узбекистан;

-прием и выдачу других документов, представленных организациями и физическими лицами (запросы, письма, заявления и др.).

Налоговые декларации, бухгалтерская отчетность могут предоставляться в налоговые органы самим налогоплательщиком, его законным представителем, либо по почте.

Если на стадии приема налоговой декларации выявляются нарушения установленных законодательством сроков ее представления, то принимаются следующие меры:

-в случае представления налоговой декларации налогоплательщиком приглашается лично сотрудник отдела камеральных проверок для составления протокола об административном правонарушении;

-в случае представления налоговой декларации от имени налогоплательщика представителем налогоплательщика представителю лично вручается уведомление о необходимости явки в налоговый орган лица, ответственного за своевременность представления налогоплательщиком отчетности в налоговый орган. Одновременно отдел камеральных проверок уведомляется о факте представления налогоплательщиком декларации с нарушением сроков, установленных законодательством;

-в случае представления налоговой декларации на бумажном носителе по почте или в электронном виде ежедневно составляется список таких налоговых деклараций, который передается в отдел камеральных проверок для сведения и принятия соответствующих мер.

При представлении налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности по почте отдел общего обеспечения регистрирует все

документы, вложенные в конверт. Всем вложениям присваивается единый номер. На титульном (первом) листе каждого вложения указывается регистрационный номер и дата отправки налогоплательщиком по почте.

В случае представления отчетности не по форме налогоплательщику могут отказать в приеме отчетности. Если такая отчетность поступила по почте, отдел работы с налогоплательщиками, получив ее из отдела финансового и общего обеспечения (общего обеспечения), считает ее непринятой, не регистрирует и в трехдневный срок направляет налогоплательщику уведомление о том, что представленная не по форме отчетность не принята и должна быть представлена в установленные сроки и по утвержденной форме. При отправке уведомления по почте сотрудник отдела работы с налогоплательщиками ставит на втором экземпляре отметку об отправке документа по почте.

Сейчас представители аудиторских фирм несут ответственность не только за составление отчетности, но и за представление ее в налоговый орган на магнитном носителе.

Хотелось бы отметить неоспоримые преимущества модернизации налоговых органов, которая предполагает, с одной стороны, детальную регламентацию всех общих процедур налогового органа, а с другой стороны, обеспечивает большую гибкость в вопросах отладки механизмов налогообложения и работы с налогоплательщиком.

§5.5. Подготовка и обучение специалистов и налогоплательщиков

Чтобы налоговый контроль обеспечивал выполнение стоящих перед ним задач, необходимо соблюдение основополагающих принципов его организации, среди которых можно выделить первый - правомочность.

Налоговые органы обязаны осуществлять контрольные действия в пределах своих полномочий и в соответствии с уровнем компетенции, установленным действующим законодательством. Вторым важным организационным принципом является обеспечение все оъемлющей полноты контроля. Все налоги (не только федеральные, но и региональные и местные), а также все без исключения налогоплательщики должны быть охвачены системой

контроля, независимо от объема поступлений в соответствующие бюджеты налогов.

Должен соблюдаться третий принцип - недопущение причинения вреда налогоплательщику. Налоговый контроль должен осуществляться с учетом возможностей обеспечения оптимального взаимодействия фискальной и экономической направленности налоговой системы. Приоритетность фискальной составляющей может спровоцировать сокращение количественных показателей потенциальных объектов обложения за счет сокращения деловой активности.

В качестве четвертого принципа можно выделить принцип превентивности (предупреждения). Налоговые органы должны вести профилактическую работу по предупреждению возможности возникновения налоговых правонарушений. В этой связи особое значение имеет пятый принцип налогового контроля - скоординированность работы и контрольных действий налоговых органов, совершенствование налогового администрирования, системы контроля исполнения налоговой дисциплины, упорядочение системы ответственности за налоговые правонарушения.

Суть процесса реформирования системы налогового администрирования в рамках модернизации налоговых органов заключается не в изменении названий и перераспределении обязанностей и ответственности между под-разделениями налогового органа - это лишь инструменты достижения цели. Главное - изменение принципов налогового администрирования в сторону увеличения взимаемости налогов при сокращении соответствующих затрат, а также изменение существующих взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, в том числе снижение административного бремени, возлагаемого на налогоплательщиков.

Сегодня также необходимо: улучшение качество налоговых проверок документов и проверок с выездом на место; пресечение хозяйственной деятельности, которая не отражается в бухгалтерском учете и скрывается от налоговой администрации (хотя формально разрешена законом); для сокращения неучтенного наличного оборота пресечение деятельности короткоживущих фирм, специализирующихся на обналичивании денег; регистрация реального местонахождения плательщиков, принудительная ликвидация организаций, не представляющих налоговую отчетность, регламентация деятельности банков для борьбы с фиктивными

банковскими депозитами, передачей векселей юридических лиц гражданам; строгий контроль за зарубежными банковскими счетами юридических и физических лиц, в том числе за оффшорными счетами. Для этого целесообразно ввести обязательную регистрацию зарубежных счетов (а не только получение разрешения на их открытие) и жесткие санкции за уклонение от регистрации; обращение взыскания задолженности на имущество злостных неплательщиков, введение личной материальной ответственности собственников предприятий и управляющих за неуплату налогов в бюджет.

Важно четко регламентировать права и обязанности налогоплательщиков и налоговой инспекции (в частности, установить ответственность первых за налоговые нарушения, а второй - за правомерность ее действий и решений) и при этом соблюсти меру. Иначе не исключено бесправие налоговой администрации, не способной в полной мере обеспечивать поступление налогов, или ущемление прав налогоплательщиков, поставленных в зависимость от произвола чиновников.

Понимание экономической сущности налога должно восстановить справедливость и обеспечить плательщику налогов соответствующее ему место в налоговых отношениях - не столько обязанного субъекта, сколько партнера и «работодателя» государства, имеющего полное право хотя бы на частичную возвратность налогов качественными и эффективными услугами государства.

Права (одновременно требования) налогоплательщика по отношению к государству таковы:

- а) система налогообложения должна быть справедливой;
- б) налоговая система должна работать на принципе эффективности;
- в) необходима «прозрачность» государственных расходов и расширение форм общественного контроля;
- г) назрело углубление партнерских взаимоотношений налогоплательщика и государства, отношений сотрудничества; д) требуется гарантированность поддержки той предпринимательской деятельности, которая производит общественно-необходимые услуги.

Республиканская налоговая служба существенно изменит и формы работы с налогоплательщиками. Ее основной задачей станет повышение качества оказываемых налогоплательщикам информа-

ционных услуг, снижение влияния субъективных моментов при взаимодействии тех, кто обеспечивает поступление налогов и тех, кто их платит.

Повышение эффективности налогового администрирования, качество внесения изменений в законодательство в 2006 году, в среднесрочной перспективе повлечет за собой и иные изменения - так, внедрение новых принципов работы налоговой службы потребует проведения организационных преобразований в системе налоговых органов. В первую очередь, речь идет об отделах по работе с налогоплательщиками, по досудебному урегулированию налоговых споров (налоговому аудиту)? Также будут приняты и внесены административные регламенты деятельности налоговых органов, определяющие процедуры взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков - при рассмотрении заявления налогоплательщика, выдаче необходимых документов и других элементов работы с налогоплательщиками.

Для этого необходимо прежде всего определить налоговый потенциал региона. Налоговый потенциал характеризуется экономической структурой, которая обеспечивается налогооблагаемыми ресурсами и определяется налоговыми базами. Исходной составляющей налогового планирования считается определение налоговой базы, которая представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

В настоящее время разрабатываются критерии оценки деятельности налоговых органов, которые будут учитывать не только эффективность мероприятий по контролю за соблюдением налогового законодательства, но и состояние работы с налогоплательщиками в целом. Анализ результатов наблюдений в соответствии с этими критериями позволит более точно оценить результативность работы налоговых органов в связи с осуществляемыми изменениями, а также определить прочие направления совершенствования.

Комплексная оценка макроэкономической ситуации в субъектах Республики Узбекистан в сочетании с анализом поступления налогов, тенденций развития налоговой базы и разработкой предложений по корректировке налогового законодательства создаст основу для обоснованного составления бюджетов, а также объективного перераспределения средств между бюджетами разных уровней в целях выравнивания бюджетной обеспеченности регионов.

Расчет налоговой базы проводится в региональном разрезе с учетом отраслевой структуры по каждому виду налогов. При этом налоговое планирование основывается на результатах анализа исполнения текущих налоговых обязательств, а также мониторинга и прогноза макроэкономической ситуации в регионах.

Существуют различные методики определения налогового потенциала региона. Наиболее распространенной является методика, согласно которой при расчете налоговой базы регионов учитываются:

Во-первых, оценка доходности территориальной собственности регионов и бюджетной эффективности, качества производственной и социальной инфраструктуры и потребностей в технологическом обновлении отраслей региона, ресурсной базы, транспортной обеспеченности и т. д.

Во-вторых, принимаются во внимание внешние факторы, влияющие на налогооблагаемую базу, такие как неплатежи в экономике, задолженность по заработной плате, практикуемые формы расчетов (денежные, вексельные и др.).

В-третьих, обязателен анализ влияния основных и крупных налогоплательщиков (включая финансово-банковские и финансово-промышленные холдинги) на изменение налоговой базы в регионах, их финансового состояния, форм расчетов, правового статуса и холдинговой структуры.

Для более полного отражения налогового потенциала регионов необходимо принять следующие меры:

- разработать методику оценки валовых налоговых ресурсов на основе анализа региональной налоговой базы и оценки усилий региональных властей по сбору налогов;

- разработать методику расчета индекса бюджетных расходов на основе анализа факторов, оказывающих влияние на потребность субъектов РУз бюджетных услугах в условиях действующего законодательства и с учетом перспективных направлений реформирования бюджетного сектора.

Работа в этом направлении должна органично сочетаться с формированием качественно новой системы межбюджетных отношений, основанной на сбалансированном разграничении доходных и расходных бюджетных полномочий между уровнями бюджетной системы (при котором объем доходных полномочий бюджетов каждого уровня должен полностью соответствовать

объему полномочий по расходам, закрепленным заданным уровнем власти). При таком распределении планируемых доходов между бюджетами всех уровней целесообразно повысить заинтересованность на каждом уровне бюджетной системы Республики Узбекистан наиболее полным и своевременном сборе налогов, росте налогового потенциала, а также уменьшить значение перераспределительных процессов (нормативно-долевых дотаций, субвенций) и, тем самым, минимизировать встречные потоки финансовых средств. Такой подход при распределении финансовой помощи за счет средств республиканского бюджета позволит сосредоточить внимание на тех регионах, где имеющийся налоговый потенциал не позволяет покрыть минимально необходимые бюджетные расходы.

Таким образом, региональная система налогообложения не может существовать сама по себе - это неразрывная связь экономической политики государства и интересов всех налогоплательщиков.

Необходимо ориентировать органы власти региона на ужесточение контроля за доходами и улучшением организации сборов соответствующих налогов. Принципиально большое значение имеет необходимость закрепления за региональным бюджетом таких доходных источников, которые обеспечивали бы стабильное поступление доходов.

Именно эти принципы являются основой обеспечения долговременного налогового равновесия, то есть достижения устойчивого баланса между фискальными интересами государства, с одной стороны, и оптимальной величиной налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты - с другой.

В процессе модернизации налоговых органов должна стать четко организованная система налогового администрирования (НС-управление - инспекция - налогоплательщик) с предельно прозрачной и упрощенной налоговой отчетностью, ясно сформулированным налоговым законодательством, максимально приближенная и доброжелательная к налогоплательщикам при условии полной автоматизации всех рабочих процессов. Однако соблюдение налоговыми органами прав налогоплательщика, повышение эффективности налогового контроля возможны при условии повышения социального статуса сотрудников налоговых органов, выплаты им достойной заработной платы. В этих условиях самым действенным наказанием для служащего, нарушившего права

налогоплательщика, станет потеря своего места. В процессе модернизации налоговых органов используется административный ресурс. Налоговым органам выделяются дополнительная численность и финансирование на создание специальных аудиторских подразделений (название условное). На эти подразделения, которые должны начать работать в ближайшее время, будут возложены две функции.

Первая функция - работа с возражениями налогоплательщиков по актам налоговых проверок. Сегодня, как правило, эти возражения рассматривают те же сотрудники, которые проводили налоговую проверку. Предполагается, что в аудиторских подразделениях соберутся наиболее квалифицированные кадры налоговых инспекций, а руководителей туда будут назначать руководители вышестоящих налоговых органов, что придаст этим подразделениям определенную независимость. Эти же подразделения, по-видимому, должны работать и с жалобами налогоплательщиков.

Вторая функция - стать своеобразными фильтрами, обеспечивающими дополнительный контроль за обоснованностью претензий налоговых органов при подготовке актов налоговых проверок.

ГЛАВА 6. ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН

§6.1. Проблемы регулирования и управления в процессе обеспечения налоговой безопасности

Экономическая безопасность страны – это комплексная характеристика основных параметров процесса развития экономической системы страны. Важнейшей составляющей экономической безопасности является система налоговой безопасности, предполагающая реализацию законодательно утвержденных норм и правил налогообложения, налогового планирования и прогноза, а также контроль соблюдения налогового законодательства Республики Узбекистан.

Безопасность – это состояние защищенности жизненно важных интересов личности, общества и государства от внутренних и внешних угроз.

Государственная политика в области обеспечения безопасности, системой мер экономического, политического, организационного и иного характера адекватно угрозам жизненно важных интересов личности, общества и государства. Для создания и поддержания необходимого уровня защищенности объектов безопасности в РУз разрабатывается система правовых норм, регулирующих отношения в сфере безопасности, определяются основные направления деятельности органов государственной власти и управления в данной области, формируются или преобразуются органы обеспечения безопасности и механизм контроля и надзора за их деятельностью.

Основными принципами обеспечения безопасности являются:

- законность;
- соблюдение баланса жизненно важных интересов личности, общества и государства;
- взаимная ответственность личности, общества и государства.

Понятие налоговой безопасности можно определить через категорию «устойчивости» системы налогообложения республики. Устойчивость системы налогообложения Республики Узбекистан

её развитие, чувствительность и безопасность предполагают создание надёжных условий и гарантий успешного выполнения заданий по сбору налогов и других платежей в бюджеты Республики Узбекистан всех уровней, сдерживание угроз, способных дестабилизировать налоговую систему, а также создание благоприятного климата при взаимодействии с налогоплательщиками.

Модернизация налоговых органов должна сопровождаться обеспечением налоговой безопасности, сегодня доля теневой экономики в ВВП составляет 15-20 %, по оценкам Банка Республики Узбекистан объёмы вывоза капитала за рубеж достигли 0,5-1 млрд долларов в месяц. Значительная часть этих денег является доходами полученными незаконным путем. Масштабы вывезенного республиканского капитала, составляют по разным оценкам, от 300 до 400 млрд долларов. Просчеты налогообложения в сфере природопользования, недополучение так называемой «природной» ренты составляют по разным оценкам свыше 10 млрд долларов в год.

Важнейшим направлением повышения качества налогового администрирования является расширение практики поэтапного внедрения системы представления налоговой отчетности в электронном виде. Переход на электронный документооборот упростит обработку информации и налоговый контроль.

Это сократит время на первичный ввод данных налоговой отчетности в налоговых органах, а также улучшит качество обслуживания налогоплательщиков, в том числе за счет ускорения проведения сверки сумм уплаченных налогов, недоимки, пеней и выдачи налогоплательщикам необходимых документов. Планируется создавать новые вычислительные и информационные центры, которые, с одной стороны, усилят процесс налогового администрирования, а с другой - будут призваны помогать налогоплательщикам, в том числе оказывать им информационно-консультационные услуги, включая электронные каналы связи. Все это, в свою очередь, позволит решить проблемы регулирования и управления процесса обеспечения налоговой безопасности.

Сущность налоговой безопасности можно определить как состояние системы налогообложения, обеспечивающее гарантированное пополнение государственного бюджета, с целью направленного социально-экономического развития страны.

Сущность налоговой безопасности реализуется в системе ее критериев и показателей.

Критерий налоговой безопасности представляет собой оценку состояния налогообложения с точки зрения выполнения основных функций налогов и налогообложения, максимума пополнения бюджета.

Критерием системы налоговой безопасности являются стабильность и максимум налоговых поступлений в бюджет государства.

Таким образом, налоговая безопасность - это состояние защищенности интересов личности, общества и государства от внутренних и внешних угроз, выраженное в способности налоговой системы стабильно обеспечивать эффективное поступление налоговых платежей в государственный бюджет. Другими словами, налоговая безопасность представляет собой совокупность внутренних и внешних условий, благоприятствующих эффективному динамическому росту российской налоговой системы, обеспечивающую потребности государства и гарантирующую от всевозможных угроз и потерь.

Широкое содержание налоговой безопасности, с присущими ей институционально-правовым, финансово-хозяйственным и информационно-аналитическим аспектами, предполагает комплекс следующих принципов построения налоговой системы:

- принцип правомочий органов власти в участии и регулировании налоговых отношений;
- принцип определения основных налоговых понятий и формулировок, используемых в налоговом законодательстве;
- принцип утверждения процедур и совершенствования налогового контроля;
- принцип определения порядка обжалования решений и действий налоговых органов;
- принцип утверждения прав и обязанностей налогоплательщиков;
- определение ответственности за налоговые правонарушения и полномочия налоговых органов;
- принцип повышения качества долгосрочного и краткосрочного оптимального прогноза и планирования;
- принцип повышения уровня налоговых поступлений;
- принцип создания прозрачной системы налоговой безопасности, предусматривающей автоматизацию сбора финансово-хоз-

ключевой информации, необходимой для эффективного управления налогообложением страны;

- принцип разработки автоматизированной системы налоговой безопасности, обеспечивающей успешное выполнение вышеуказанных целей, применяющей непрерывное отслеживание критических индикаторов выполнения налоговых планов и оперативную их коррекцию;

- принцип постоянного выявления неполного поступления налогов и иных обязательных платежей;

- принцип снижения уровня налоговых правонарушений.

Основными функциями, реализующими вышеуказанные принципы построения системы налоговой безопасности, являются:

- выявление критических ситуаций, при которых прогнозируемые и реальные показатели налоговой деятельности достигают или выходят за пределы пороговых значений;

- разработка мер по выводу налоговой системы (федерального, регионального и местного уровней) из зоны налогового риска и устранению последствий реализации угроз;

- осуществление экспертизы принимаемых нормативно-правовых актов и решений по налоговым вопросам с позиции налоговой безопасности республики.

Ведущими современными целями осуществления налоговой безопасности является развитие и совершенствование республиканского налогообложения:

- повышение уровня поступления налогов за счёт качества его долгосрочного и краткосрочного оптимального прогноза и планирования;

- создание более полной и прозрачной системы налогового управления, предусматривающего автоматизацию сбора финансово-хозяйственной информации, необходимой для эффективного прогноза, планирования и оптимального управления;

- разработка автоматизированной информационной системы налоговой безопасности, обеспечивающей успешное выполнение указанных целей, применяющей непрерывное отслеживание критических индикаторов выполнения налоговых планов, и оперативной их коррекции.

Налоговая безопасность предполагает не только борьбу с уклонением от уплаты налогов и вывод из тени, но и повышение качества налогового управления, последовательного перевода

контролирующих функций на научную основу с использованием современного математического аппарата и информационных технологий.

Для правильного представления и осознания значения такой экономической категории, как «налоговая безопасность» необходимо определить её компоненты, структуру и элементный состав, а также комплекс принципов построения системы налоговой безопасности, её функциональный набор.

Понятие налоговой безопасности включает в свой состав следующие составляющие:

- административно-правовую;
- организационно-структурную;
- информационно-аналитическую;
- профессионально-должностную;
- юридическую;
- физическую.

Указанные компоненты, наличие общих условий и факторов ставят понятие налоговой безопасности в ряд перспективных направлений оптимального управления современным налогообложением РУз. Данное направление представляет собой комплекс научно-практических налоговых сфер:

- налогового управления;
- методологии планирования и контроля;
- использования современных математических подходов на основе информационных технологий;
- защиты налоговой информации.

Учитывая многокомпонентность и многопроблемность комплекса необходимо создание широкого спектра информационного обмена с государственными институтами, службами, юридическими и физическими лицами.

Налоговая безопасность имеет сложную элементную структуру, в которую входят:

- гражданская обязательность исполнения налогового долга, как со стороны налогоплательщиков, так и государственных учреждений;
- стабильность и устойчивость системы налогообложения, которые не допускают налоговых срывов и других дестабилизирующих криминальных факторов;

с - способность к самосовершенствованию и развитию, что очень важно в современном динамическом росте, так как предполагает модернизацию методов налогообложения, налоговой культуры налогоплательщиков и профессионального мастерства налоговых работников.

Практика последних лет показывает бесперспективность попыток устранения недостатков действующей налоговой системы путем внесения отдельных изменений, не связанных единой программой. Можно выделить ряд проблем регулирования и управления в процессе налогового администрирования:

1. Действующие налоговые нормы перестали отвечать воспроизводственным потребностям и их следует изменять (подобные попытки предпринимались постоянно, но их эффективность была весьма сомнительна).

2. Налоговые администрации утратили способность отслеживать тенденцию налоговых поступлений и перекрывать возможность ухода от налогов. Неэффективность налоговых органов в Республике Узбекистан обусловленная их крайней раздутостью, конфликтностью правового «поля» и нечеткой постановкой целей была характерна для экономики 90-х годов.

3. Усилились международные интеграционные процессы и возникла необходимость освоения налоговыми администрациями особенностей зарубежного налогового законодательства, а также международных правил заключения договоров об избежании двойного налогообложения (именно данный пункт представляет сильнейший ограничитель для вступления Республики Узбекистан в международные торговые организации, предъявляющие требования о снижении и ликвидации таможенных сборов на ввозимые товары).

В процессе управления налоговым администрированием участвуют не только специализированные органы. В него вовлечены все органы законодательной и исполнительной власти, Конституционный суд Республики Узбекистан, научные коллективы отраслевых институтов, вузы, а также общественные организации, например, «Общественная ассоциация защиты прав налогоплательщиков». Непосредственно влияют на налоговые взаимоотношения плательщиков и государства правоохранительные органы, аудиторские, адвокатские и консультационно-

юридические службы. Их деятельность - также часть процесса управления налогообложением.

В процессе осуществления налоговой реформы выявилась необходимость пересмотра методов управления налоговым производством. Анализ управленческих действий налоговых администраций может выявлять недостатки тактического свойства, устранить которые возможно в оперативном порядке, то есть без изменения экономико-правовых основ налогообложения. В таком случае принимаются правительственные решения о пересмотре методов налогового управления. Наука и практика могут вызвать и потребность в существенном изменении структур и функций налогового администрирования, направлений налоговой политики и методических основ налогового производства. Это обуславливает необходимость принятия кардинальных мер, вплоть до проведения очередного этапа налоговой реформы, которую мы и наблюдаем в настоящий момент.

Управление налогообложением - это важнейшая сфера научно-практических исследований и методических действий, являющихся частью общей теории и практики управления. Оно основывается также на фундаментальных познаниях политических, экономических, юридических и других наук, обогащенных современной отечественной и мировой практикой. Это совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления (в том числе налоговая администрация всех уровней) придает функционированию налогового механизма заданное законом направление и координирует налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике. Права и обязанности органов системы налогового управления утверждены в законодательном порядке.

Управление налогообложением - наиболее социально выраженная сфера управленческих действий. Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс межбюджетных отношений регионов республиканским центром и, в конечном итоге, нагнетают социальную напряженность в обществе. Концептуальные просчеты при принятии налоговых законов только усиливают эти недостатки. Между налоговым производством, системой его управления и

методологией налогообложения существует жесткая причинно-следственная взаимозависимость.

Только путем проведения единой налоговой политики, направленной на достижение баланса интересов государства и налогоплательщика, внесением изменений в действующее законодательство и нормативно-методические материалы, раскрывающие способ исполнения законодательных актов, модернизации системы налогового управления с применением новых информационных платформ и современных систем ведения технологических процессов можно обеспечить решение указанных проблем.

Именно на это направлено реформирование системы налогового администрирования. Концепция НС Республики Узбекистан является основополагающей в области создания процессов налогового управления, систем, технологий и средств планово-аналитического и контрольного обеспечения, а также в сфере осуществления информационного взаимодействия со сторонними организациями, с учетом достаточности защиты налоговых сведений на всех уровнях.

Основными задачами оптимизации управления налоговой безопасностью являются:

- создание единой нормативной правовой базы НС Республики Узбекистан по обеспечению налоговой безопасности округов, регионов и территорий;

- достижение требуемого уровня прогнозно-планирующей сферы налогообложения;

- выбор эффективного методологического направления автоматизации прогноза, планирования и контроля налогообложения округа, региона и территорий;

- активное противостояние и недопущение уклонения от налогообложения со стороны налогоплательщиков;

- выбор эффективного направления прогнозирования, выявления и оценки источников угроз налоговой безопасности округа, региона (территории);

- совершенствование структуры налоговых органов;

- защита налоговых информационных ресурсов.

Все это обуславливает необходимость принятия адекватных мер по защите управления процессами налогообложения.

Управление процессами налогообложения представляет собой сложный комплекс процедур анализа, оценки и выявления угроз

планируемым налоговым поступлениям за счёт нарушения налогоплательщиками налогового законодательства, криминала, а также попустительства либо преднамеренных действий налоговых работников.

Немаловажная роль отводится задаче защиты налоговых информационных ресурсов, предполагающей:

- совершенствование информационной структуры, унификация средств поиска, сбора, хранения, обработки, анализа и защиты информации, с учетом информационной инфраструктуры налоговых органов:

- контроль эффективности проводимых налоговыми органами мероприятий по информационной безопасности;

- взаимодействие с другими органами государственной власти по вопросам обеспечения информационной безопасности.

Следует различать внутренние и внешние факторы, влияющие на эффективность деятельности налоговых органов по мобилизации налогов и сборов и на обеспечение налоговой безопасности.

Среди внешних факторов следует выделить уровень нормативно-законодательного обеспечения и степень готовности юридических и физических лиц к взаимодействию с налоговыми органами.

Среди внутренних факторов - уровень подготовленности кадров (профессиональная база работников) территориальных налоговых органов и информационное взаимодействие территориальных налоговых органов налогоплательщикам информационных услуг, упрощение взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Налоговая безопасность окружного и регионального уровня должны основываться на Положении налоговой безопасности, определяющем обязанности должностных лиц по разработке программы налоговой безопасности региона и федерального округа, а также проведению ее в жизнь.

Успешное решение поставленных задач позволит повысить эффективность деятельности налоговых органов различных уровней, приведёт к значительному росту налоговых поступлений, существенно влияющих на экономическое состояние Республики Узбекистан.

К объектам налоговой безопасности НС Республики Узбекистан необходимо относить:

- все учреждения и инспекции налоговых органов (их здания и сооружения, а также все виды техники);
- все виды налогов, налоговых сборов и других платежей;
- всех налогоплательщиков;
- нормативные и законодательные акты, регламентирующие деятельность налоговой системы, всех налоговых органов и налогоплательщиков;
- всех работников налоговых органов;
- защищаемую информацию налоговых органов;
- средства и системы информатизации;
- технические средства и системы;

Налоговая служба должна радикально изменить формы работы с налогоплательщиками, повысить качество оказываемых услуг.

- основные угрозы налоговой безопасности НС Республики Узбекистан.

Разработан ряд основных принципов обеспечения налоговой безопасности НС Республики Узбекистан.

Системность и комплексность:

- обеспечение безопасности информационных ресурсов налоговых органов в течение всего их жизненного цикла, на всех технологических этапах их обработки (преобразования) и использования, во всех режимах функционирования технических средств, при информационном взаимодействии с другими информационными системами;

- обеспечение надежной защиты технологических процессов управления налоговой безопасностью от возможных угроз всеми доступными средствами и методами;

- способность системы к развитию и совершенствованию в соответствии с возможными изменениями условий ее функционирования (совершенствование законодательных актов и функционально-структурные изменения налоговых органов).

Все выше сказанное требует создания концепции налоговой безопасности, которая предполагает формулирование основных задач оптимизации управления налоговой безопасностью и переход к многолетнему налоговому планированию с установлением четких правил изменения объема и структуры налогообложения, а также повышение предсказуемости объема налогообложения, которым управляют налоговые органы.

§6.2. Политика налоговой безопасности в Республике Узбекистан

Совокупность экономических, финансовых, организационных и правовых мер, документированных управленческих решений, обеспечивающих стратегическую безопасность системы налогообложения республики обеспечивается политикой налоговой безопасности. Под политикой налоговой безопасности будем понимать совокупность экономических, финансовых, организационных и правовых мер, документированных управленческих решений, обеспечивающих стратегическую безопасность системы налогообложения Республики Узбекистан. Политика налоговой безопасности НС Республики Узбекистан - это совокупность целей, правил, процедур, практических приемов или руководящих принципов в области эффективного управления налоговой системой, которыми должны руководствоваться налоговые органы в своей деятельности.

Структура политики налоговой безопасности представляет собой глубоко продуманную последовательность документальных разделов, конкретизирующих указанную совокупность целей, процедур, мероприятий и процессов, обеспечивающих эффективное управление налоговой безопасностью.

Современная система налогового администрирования должна одновременно обеспечить выполнение нескольких задач: во-первых, это повышение уровня поступления налогов, во-вторых, создание справедливой прозрачной системы налогового администрирования, которое, помимо прочего, предусматривает также сокращение издержек налогоплательщика на выполнение требований налогового законодательства и создание для него максимально удобных условий по уплате налогов. При этом государство тоже должно снижать свои затраты на осуществление налогового контроля. И, наконец, необходимо обеспечить справедливые и равные условия налогообложения для юридических лиц, работающих в одной сфере хозяйственной деятельности.

Выполнение всех этих требований есть обеспечение и налоговой безопасности.

Перспектива успешного применения системы налоговой безопасности заключается в решении задач связанных с плано-

аналитическими проблемами совершенствования налогового прогноза. К таким проблемам необходимо отнести:

- совершенствование методологических подходов к определению налогового потенциала субъектов Республики Узбекистан;
- совершенствование методики определения налоговой потенциала округов и субъектов Республики Узбекистан с помощью программных средств;
- разработка алгоритмов исчисления налогового потенциала округов и субъектов Республики Узбекистан;
- совершенствование налогового паспорта округа и субъекта Республики Узбекистан, а также алгоритмов его обработки;
- использование информационных ресурсов различных ведомств для проведения анализа достоверности оценки налоговой базы округа и региона, с целью корректировки плановых заданий.

Указанные программно-методические подходы к решению проблем обеспечения эффективного прогноза и оптимального планирования поступления налогов могут быть осуществлены за счёт:

- разработки регионального и межрегионального координационно-аналитического центра налогового прогноза и планирования (с возможностью принятия решения по оперативной коррекции планового и структурного характера, в связи с форс-мажорными обстоятельствами (природными и климатическими аномалиями, а также другими видами налоговых угроз) по всему республиканскому округу;

- разработки и внедрения системы автоматизированной камеральной проверки в целях контроля за соблюдением налогоплательщиками законодательства республики о налогах и сборах, отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, оценки потенциальных сумм доначислений;

- создания единого информационно-аналитического блока системы налоговых органов на основе информационных ресурсов, включающих имеющиеся в налоговых органах данные о налогоплательщиках и социально-экономическом состоянии регионов, среднестатистические данные по отраслям и категориям налогоплательщиков, а также другие сведения, отражающие деятельность хозяйствующих субъектов;

- разработки методов проведения в отраслевом разрезе анализа достоверности информации, указанной в налоговой отчетности

(создание специализированных налоговых инспекций по виду деятельности или отрасли).

Максимальный эффект и устойчивость налогового потенциала могут быть достигнуты введением четвертого уровня существующей иерархии налоговых органов - окружного уровня, на котором должны решаться задачи по оптимизации налогового управления региональными налоговыми органами, а также комплексного реформирования двух взаимосвязанных компонент - «системы бюджетирования» и «политики налоговой безопасности».

§6.3. Повышение эффективности налогового контроля в процессе обеспечения налоговой безопасности

Республиканская экономика находится сейчас в расщепленном состоянии. Часть организаций платит все налоги, по крайней мере, их начисляют. Отдельные же виды бизнеса полностью находятся вне сферы регулярной уплаты налогов. К примеру, по результатам расчетов на основании данных Госкомстата, уровень налогообложения в розничной торговле и в машиностроении отличается в пять раз. В этой ситуации одни лишены ресурсов для развития, будучи в белом секторе. Другие же ресурсов не лишены. Но поскольку эти ресурсы не легитимны, то стимулом к развитию также не являются. Такие организации в результате также не имеют основы для расширения бизнеса.

Понимая неприемлемость подобной ситуации, законодатели ведущих западных стран начинали активно разрабатывать и реализовывать меры по упрощению системы налогообложения, ликвидации наиболее явных пробелов в законодательстве, позволяющих состоятельным гражданам вполне легально уклоняться от выполнения своих налоговых обязательств, и по формированию новой атмосферы доверительных, основанных на взаимопонимании отношений с рядовыми налогоплательщиками. По нашему мнению - это самая важная задача реформирования системы налогового администрирования.

Сложившаяся система налогового администрирования, направленная на учет и жесткий контроль налогоплательщиков, уже не соответствует современным требованиям. Предложения правительственным законопроект о налоговом администрировании редакция статей Налогового кодекса Республики Узбекистан

налоговых проверках сохраняет возможность фактически превращать камеральные проверки в выездные, не устанавливает четкого механизма взаимодействия налогоплательщика и налогового органа в ходе контрольных мероприятий, допуская возможность злоупотреблений со стороны налогоплательщиков.

Приоритетных направлений в совершенствовании налогового администрирования заявлено несколько. Необходимо упорядочить проведение камеральных налоговых проверок, в частности определить исчерпывающий перечень документов, которые могут быть истребованы налоговыми органами. Что касается выездных налоговых проверок, то предполагается установить предельный срок их проведения, продлевать его только в особо оговоренных в Налоговом кодексе Республики Узбекистан случаях и ограничить основания для повторных проверок.

Настало время сократить административные барьеры, совершенствовать порядок налогообложения и таможенного регулирования, упростить налоговую отчетность, реформировать систему поддержки малого предпринимательства. Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс межбюджетных отношений регионов республиканским центром и, в конечном итоге, нагнетают социальную напряженность в обществе. Качественное решение проблем эффективного прогноза и оптимального планирования собираемости налогов позволят значительно повысить эффективность налогового контроля.

Весьма ответственное место в повышении эффективности контрольных мероприятий занимает анализ полученной налоговой информации. В целях повышения скорости и достоверности оценки налоговой базы как региона в целом, так и отдельных категорий налогоплательщиков, выявления несоответствий, использования этой информации для пресечения налоговых нарушений, а также выявления вертикально интегрированных и взаимозависимых структур налогоплательщика, создаваемых с целью ухода от уплаты налогов и сборов, необходима разработка электронной формы анализа указанной информации.

Среди основных направлений по совершенствованию налогового контроля следует выделить следующие:

- борьба с противозаконным уклонением от налогов, осуществляемым путем проведения ряда хозяйственных операций наличными деньгами, не учитываемыми в официальной бухгалтерии;

- проведением ряда мер по борьбе с так называемыми «организациями-однодневками», которые специализируются на оказании фиктивных услуг (возврате заказчику наличных денег за вычетом комиссионных, вместо предоставления оговоренных в договоре услуг), через которые осуществляется нелегальный оборот наличных денег;

- введением процедур специальной регистрации в налоговых органах поставщиков, осуществляющих выведение средств в нелегальный наличный оборот через заключение фиктивных сделок на оказание услуг (маркетинг, консалтинг, реклама, НИОКР и пр.).

Практически все поставленные задачи, решение которых направлено на повышение эффективности системы налоговой безопасности, не могут быть решены без высокого уровня информационно-технологического обеспечения. Решения по централизации информационных ресурсов, использованию современных телекоммуникаций, стандартизации процессов обработки информации, совершенствованию рабочих процессов деятельности налоговых органов остаются актуальными для дальнейшего совершенствования налоговой системы Республики Узбекистан.

Особым направлением в повышении эффективности деятельности налоговых органов является усиление научного и методического обеспечения комплексного анализа деятельности налогоплательщиков, разработка научно обоснованных методик определения фактической налоговой базы по косвенным данным, получаемым из различных источников. Для решения этой проблемы необходимо провести серьезную научно-исследовательскую работу по совершенствованию системы налоговой безопасности, анализу финансово-хозяйственного состояния налогоплательщиков, пресечению путей сокрытия доходов, занижения налоговой базы, «теневого» оборота товаров (работ, услуг) и денежных средств.

Развитие налоговой системы, планируемые качественные изменения в системе налоговой безопасности невозможны без дальнейшего совершенствования информационных систем и инструментов анализа, повышения научно-технического потенциала, создания соответствующих информационных технологий.

Основу этой работы составит централизация обработки данных за счет создания межрайонных инспекций ИС РУз по централизованной обработке данных, которые будут решать задачи ввода, обработки, хранения и использования большого объема информации налоговых органов всех уровней.

Создание таких межрайонных инспекций и передача им наиболее трудоемких функций (с учетом выполнения их автоматизированным способом) позволяет высвободить персонал инспекций для непосредственной работы с налогоплательщиками, увеличить оперативность решения вопросов, обеспечить своевременное и более полное информирование налогоплательщиков. Указанные межрайонные инспекции должны осуществлять функции обработки и накопления данных из иных источников, в том числе государственных и негосударственных структур, создания электронного и бумажного архивов, формирования и распечатки документов, их рассылки налогоплательщикам и организациям, подготовки аналитических материалов и статистических данных, а также ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков.

В настоящее время для совершенствования налогового управления важным является решение следующего ряда вопросов:

- создание полной организационно-технологической модели деятельности налоговых органов;
- модернизация системы учета налогоплательщиков и построение общегосударственной системы регистрации юридических лиц;
- применение экономико-математических и статистических моделей анализа и прогнозирования в налоговых органах;
- совершенствование системы учета платежей;
- централизация информации и обработки данных в налоговой системе;
- применение современных подходов к проектированию крупномасштабных автоматизированных информационных систем.

В ходе административной реформы изменение системы налогового администрирования в рамках модернизации налоговых органов получает свою дальнейшую реализацию.

Системообразующая задача в работе налоговых органов заключается в том, что приоритетом деятельности налоговых органов должна стать проверка исполнения налогового законодательства, а не выполнение каких бы то ни было планов по сбору

налогов. Фискальные органы должны проводить контроль правильности уплаты налогов. В последние годы наша налоговая система находилась в стадии формирования. Потребовались время и богатая правоприменительная, судебная практика, чтобы у нас появились четкие ответы на все вопросы.

Фискальные органы не должны проходить мимо нарушения законов. Вместе с тем, должны быть найдены такие формы погашения налоговой задолженности прошлых лет, которые обеспечивали бы интересы государства, но не разрушали бы экономику и не загоняли бизнес в тупик. Налоговые органы не вправе «терроризировать» бизнес, многократно возвращаясь к одним и тем же проблемам. Они должны работать ритмично, своевременно реагировать на допущенные нарушения, уделяя при этом основное внимание проверкам текущего периода. Фискальные интересы государства должны обеспечиваться не за счет необоснованного нагнетания налогового бремени на хозяйствующие субъекты, а, главным образом, за счет создания необходимых условий для роста объемов производства и расширения на этой основе налогооблагаемой базы.

Бизнес - сообщество смогло отчасти ограничить практику проведения выездных налоговых проверок - теперь одного налогоплательщика могут проверять не более двух раз в год (раньше было - не более двух раз по каждому из налогов).

Но ограничить налоговиков в главном - назначении повторных проверок - не удалось. Правительство Республики пошло лишь на небольшие уступки - например, в повторной проверке запрещено участвовать сотрудникам ИС, которые уже проверяли налогоплательщика. Как и сейчас, проверки будут проводиться «в порядке надзора» вышестоящих налоговых органов за нижестоящими.

Все эти меры оказали и оказывают серьезное влияние на изменение работы налоговых органов и порядок организации налогового процесса на всех его этапах - от непосредственного учета налогоплательщиков, учетной и статистической работы по налогам, порядка составления и представления налоговой отчетности гражданами и организациями до самых общих и ключевых процедур сбора налогов и контрольной работы на всех уровнях государственной власти.

Таким образом, при более глубоком рассмотрении процесса реформирования налогового администрирования в современной

Республики Узбекистан и объективной необходимости организации его по функциональному принципу, становится очевидным, что это не мера воздействия на определенные участки внутренней работы налогового органа, а целая система, представляющая собой взаимосвязь как внутренних, так и внешних факторов, направленных на построение такого сложного организма, как государственная налоговая система, способная изыскивать внутренние резервы и критично и адекватно оценивать результаты собственной деятельности.

Повышение эффективности государственного налогового регулирования и управления предполагает дальнейшую типологизацию, унификацию и стандартизацию налоговых процедур с использованием современных информационных технологий, в том числе концентрацию всех рутинных операций и процессов в специализированных налоговых органах. В ходе реформы налоговых органов необходимо достичь перехода от командно-административной системы к системе обслуживания налогоплательщиков на основе новых высокоэффективных налоговых и информационных технологий в масштабах всей страны.

Именно на достижение этой стратегической цели будут направлены мероприятия по улучшению обслуживания налогоплательщиков, расширению сферы предоставляемых им услуг при одновременном упрощении исполнения налоговых обязательств.

Практически вся организация взимания налогов: от определения состава налоговой отчетности до разработки правил регистрации налогоплательщиков, перечень информации, которую фирмы должны предоставлять налоговикам и та информация, которой налоговики должны делиться с фирмами. Правила проверки, ответственность за налоговые нарушения - все, что сосредоточено вокруг налогов, и есть предмет налогового администрирования и налоговой безопасности.

Таким образом, обеспечение налоговой безопасности в процессе налогового администрирования позволит повысить качество оказываемых налогоплательщикам информационных услуг, снижение влияния субъективных моментов при взаимодействии тех, кто взимает налоги, и тех, кто их платит. Планируется создавать новые вычислительные и информационные центры, которые, с одной стороны, усилят процесс налогового администрирования, а с другой - будут призваны помогать налогоплательщикам, в том

числе оказывать им информационно-консультационные услуги, включая электронные каналы связи, на обеспечение налоговой безопасности направлены и законодательно утвержденные стандарты деятельности налоговых инспекций.

ИСПОЛЬЗОВАННАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Ўзбекистон Республикаси конституцияси. –Т.: Ўзбекистон, 2009.
2. Ўзбекистон Республикасининг солиқ кодекси. –Т.: Норма, 2010-5126.
3. Каримов И.А. Мамлакатимизда демократик ислохотларни янада чуқурлаштириш ва фуқаролик жамиятини ривожлантириш концепцияси. –Т.: Ўзбекистон, 2010, 566.
4. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислам Каримовнинг 2011 йилнинг асосий якуллари ва 2012 йилда Ўзбекистон устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маърузаси/ Ҳалқ сўзи, 20 январ 2012.
5. Каримов И.А. Банк тизими, пул муаммоси, кредит, инвестиция ва молиявий барқарорлик тўғрисида. –Т.: Ўзбекистон, 2005, 528 б.
6. Давлат солиқ хизмати органлари томонидан солиқ тўловчиларга ахборот хизматини кўрсатишни янада такомиллаштириш бўйича чора тadbирлар тўғрисида Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси қарори, 02.05.2011 й. №125.
7. Доклад Президента Республики Узбекистан Ислама Каримова на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально экономического развития страны в 2012 году и важнейшим приоритетным направлениям экономической программы на 2013 год – «Правда Востока», 19 января 2013 г.
8. Абдуллаев О.М. Солиқлар ва солиққа тортиш. –Т.: Мехнат, 2003, 302б.

9. Абдуллаев А.М. и др. Прогнозирование и моделирование нацио-нальной экономики. –Т.: Фан ва технология, 2007, 576с.

10. Богданова В.С. и др. Совершенствование системы налогового планирования и прогнозирования. СПб.: Изд.СПБ.ГУЭФ. 2002.

11. Бродский Г.М. и др. Основы налогообложения. – Европейский Дом, 2002.

12. Брызгалли А. Налоговая оптимизация. Принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: Налоги и финансовое право. 2002.

13. Вылкова Е.С. Налоговое планирование в системе управления финансами хозяйствующих субъектов: СПб.: Изд.СПБ.ГУЭФ. 2002.

14. Коротика В.Л. Налоговая служба: пути повышения эффективности управления. –Саратов, 2002.

15. Мишутин М.В. Информационно - технологические основы государственного налогового администрирования в России. –М.: Юнити, 2005, 255с.

16. Поскачев А.Б. Налоговый потенциал экономики России. –М.: Изд.дом Мелан, 2001.

17. Перонко И.А. Проблемы совершенствования налогообложения в Российской Федерации и пути их решения. Дисс. д.э.н. – М., 2001.

18. Качур О.В. Налоги и налогообложение. –М.: Кнорус, 2008, 384с.

19. Налоги и налогообложение/ под ред. Майбурова. 4-е изд. М. Юнити-Дона, 2011, 519с.
20. Налоги и налогообложение/ под ред. М.В. Романовского. 6-е изд. –Литер, 2007.
21. Понсков В.Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика. 3-е изд. 2011-680с.
22. Сердюков А.Э., Вылкова Е.С. Тарасевич А.Л. Налоги и налогообложение. 2-е изд. СПб. –Питер, 2008, 704с.
23. Тихонов Д.Н. Основы налоговой безопасности. –М.: Аналитика-Пресс, 2002.
24. Ульянова Н.В. Экспорт. Импорт. Учет и налогообложения: Бератор-Пресс, 2002.
25. Шербахова О.О. Экономика-математические модели для прогнозирования объектов налоговых поступлений (на примерах г. Ростов на Дону): Дисс. к.э.н. – Ростов на Дону, 2001.

ОГЛАВЛЕНИЕ

	ВВЕДЕНИЕ	3
Глава I.	МЕТОДОЛОГИЯ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ	
§ 1.1.	Теоретические основы налогообложения.....	5
§ 1.2.	Методология налогообложения.....	18
§ 1.3.	Современные виды налогов.....	27
§ 1.4.	Современные принципы налогообложения в Республике Узбекистан.....	43
§ 1.5.	Налоговая база.....	45
Глава II.	НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА	
§ 2.1.	Налоговая система.....	49
§ 2.2.	Принципы построения налоговой системы.....	54
§ 2.3.	Методы построения налоговой системы.....	58
§ 2.4.	Критерий оценки налоговой системы.....	64
§ 2.5.	Налоговая политика государства.....	70
§ 2.6.	Налоговый механизм.....	88
§ 2.7.	Социальные методы налогового регулирования.....	91
§ 2.8.	Некоторые аспекты налоговой политики.....	93
§ 2.9.	Основные направления налоговой политики Республики Узбекистан на современном этапе.....	101
§ 2.10.	Налоговая нагрузка.....	104
§ 2.11.	Показатели, характеризующие налоговые нагрузки (бремя).....	114
§ 2.12.	Методы снижения налоговой нагрузки.....	118
§ 2.13.	Методика расчета налоговой нагрузки.....	123
§ 2.14.	Схемы минимизации налогов.....	138
Глава III.	МОДЕЛИ АНАЛИЗА И ПРОГНОЗИРОВАНИЯ	
§ 3.1.	Цели создания информационно-аналитической системы в сфере анализа и моделирования налоговых поступлений.....	142
§ 3.2.	Анализ и прогнозирование в налоговом администрировании.....	148
§ 3.2.1.	Этапы моделирования.....	148
§ 3.2.2.	Микроимитационное моделирование.....	149
§ 3.2.3.	Прогнозирование налоговых поступлений.....	155
§ 3.3.	Подход и оценка эффективности и поиск путей оптимизации налоговой политики.....	165
§ 3.4.	Стратегия разработки методических принципов прогнозирования налоговой базы и налоговых поступлений.....	175

Глава IV.	ИНФОРМАЦИОННО - КОММУНИКАЦИОННЫЕ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ ПОДДЕРЖКИ СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ	
§ 4.1.	Проблемы и направления развития информационно-коммуникационной технологической среды налогового администрирования.....	185
§ 4.2.	Интеграция информационных ресурсов и принципы хранения данных.....	196
§ 4.3.	Проблема интеграции информационных ресурсов...	200
§ 4.4.	Основные составляющие системы хранения данных	205
§ 4.5.	Централизация обработки информационных ресурсов в налоговом администрировании.....	212
§ 4.6.	Основные принципы построения информационно-коммуникационной технологической инфраструктуры ЦОД.....	225
§ 4.7.	Структурный экономический анализ информационных ресурсов налоговой службы.....	238
Глава V.	МОДЕРНИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ	
§ 5.1.	Основные направления модернизации налоговых органов.....	243
§ 5.2.	Основные направления модернизации налоговой политики.....	258
§ 5.3.	Основные формы модернизации администрирования налоговой политики.....	263
§ 5.4.	Модернизация учетной и налоговой деятельности налоговых органов.....	270
§ 5.5.	Подготовка и обучение специалистов и налогоплательщиков.....	275
Глава VI.	ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОЙ БЕЗОПАСНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН	
§ 6.1.	Проблемы регулирования и управления в процессе обеспечения налоговой безопасности.....	282
§ 6.2.	Политика налоговой безопасности в Республике Узбекистан.....	292
§ 6.3.	Повышение эффективности налогового контроля в процессе обеспечения налоговой безопасности.....	294
	Использованная литература.....	301

АБДУЛЛАЕВ А.М., ДЖУМАНҶИЗОВ Ш.Р., ЭОХИДОВ Г.Э.

**ПРИМЕНЕНИЕ ИНФОРМАЦИОННО-
КОММУНИКАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ
В НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЕ РЕСПУБЛИКИ
УЗБЕКИСТАН**

Ташкент – «Fan va texnologiya» – 2013

Редактор:	Г.Шахамидова
Тех. редактор:	М.Холмухамедов
Художник:	Э.Мажидов
Компьютерная верстка:	Н.Хасанова

Изд. лиц. АЛ№149, 14.08.09. Разрешено в печать 10.06.2013.
Формат 60x84 ¹/₁₆ Гарнитура «Times New Roman».
Офсетная печать. Усл. печ.л. 19,75. Изд. печ.л. 19,25.
Тираж 500. Заказ №71.

**Отпечатано в типографии
«Fan va texnologiyalar Markazining bosmaxonasi».
100066, г. Ташкент, ул. Алмазар, 171.**