**Межстрановой сравнительный анализ систем налогообложения Армении и России как фактора экономического роста**

А. С. Мкртчян, И. М. Темкина

Налогообложение — важнейший макроэкономический показатель, оказывающий значительное влияние на все стороны жизни общества: экономическую, социальную, политическую и др.

Налогообложение во всех современных странах имеет общие черты и национально-исторические особенности. В любой стране системы налогообложения претерпевают постоянную эволюцию в зависимости от политики государства [5, 6]. Чем активнее правительство проводит внутреннюю и внешнюю политику, тем больше требуется расходов, а основная масса доходов бюджетов всех уровней формируется за счет налогов. Так было всегда.

В XX в. положение кардинально изменилось. В конце века во всех развитых странах прошли налоговые реформы. Подчеркивая их радикальный характер, экономисты и политики США справедливо назвали реформы президента Рейгана налоговой революцией. Выдвигая в качестве главной стратегической цели повышение эффективности действующих налоговых систем, налоговые реформы объединили два основных подхода — сохранение фундаментальных классических принципов налогообложения Адама Смита (всеобщность, справедливость, определенность, удобность) [5] и снижение налогового бремени.

XX в. показал, что высокие налоги отрицательно влияют на темпы экономического роста. В большинстве стран на смену фискальной экономической политике приходит стимулирующая налоговая политика, которая призвана оптимизировать национальную экономику, способствовать ускорению темпов ее роста, социально-экономическому развитию.

В качестве объекта исследования в данной статье мы выбрали системы налогообложения двух стран — Армении и России. Обе налоговые системы являются очень молодыми, они существуют с 1992 г. и находятся в стадии реформирования. В то же время Армения и Россия — это разные страны, которые существенно отличаются по своим размерам, численности населения, государственному устройству, системе социально-экономических показателей и проч.

Сравнивая системы налогообложения двух стран, мы ставим главной целью выявить плюсы и минусы разных систем налогообложения и возможность использования накопленного положительного опыта для их совершенствования.

Основные параметры различий двух систем налогообложения можно представить схематически (табл. 1).

Таблица 1

| Различия основных элементов систем налогообложения Армении и России | | |
| --- | --- | --- |
| Элемент налоговой системы | Республика Армения | Российская Федерация |
| Система действующих налогов | Унитарное государство, двухуровневая налоговая система | Федеральное устройство, трехуровневая система налогообложения |
| Число действующих налогов | Государственные — 9, местные — 3 | Федеральные — 10, Региональные — 3, Местные — 2 |
| Налоговая политика | Фискальная | Переход к стимулирующей |
| Правовое обеспечение налоговой системы | Законы Республики Армения — 12 законов. Кодификация законов (нет) | Налоговый кодекс РФ, I часть — 7 разделов II часть — 4 раздела |
| Организационное обеспечение: система налоговых органов | Закон РА «О налогах»: права — 4 закона (ст. 14) обязанности — 8 (ст. 15) | Налоговый кодекс РФ: права — 14 законов (ст. 31) обязанности — 12 (ст. 32) |
| Техническое обеспечение | http://www.minfin.am http://www.mineconomy.am | http://www.nalog.ru http://www.nalvest.ru |
| Кадровое обеспечение | Нет системы подготовки кадров | Экономическая подготовка кадров |

Остановимся кратко на истории создания систем налогообложения Республики Армения и Российской Федерации.

В Республике Армения налоговая система находится в стадии становления, как и ее рыночное хозяйство и политическая система, которая направлена на развитие свободы предпринимательской деятельности [3, 37–40].

Действующая налоговая система Республики Армения прошла несколько этапов становления:

1. Создание новой налоговой системы (1992–1995).

2. Принятие отдельных законов о налогах (1995–2000).

3. Продолжение налоговых реформ (до 2010).

Налоговые отношения в Республике Армения регулируются в соответствии с законом Республики Армения «О налогах» № 3Р-107 от 14.04.1997 г.

Установлены следующие основные виды налогов:

— налог на прибыль;

— подоходный налог;

— налог на добавленную стоимость;

— акцизный налог;

— налог на имущество;

— земельный налог;

— упрощенный налог.

Законом могут устанавливаться фиксированные платежи или упрощенные налоги, заменяющие указанные выше виды налогов [1, 17–19].

Налоги уплачиваются в армянских драмах. По состоянию на 1 ноября 2009 г. 1000 армянских драм равны 75, 80 руб.

Проблемы, связанные с разработкой и функционированием налоговой системы в переходных экономиках, имеют ряд особенностей по сравнению с проблемами налогообложения развитых и даже развивающихся экономик. Экономики переходного периода имеют потребности в осуществлении дополнительных расходов, связанных с самим характером переходного периода.

В условиях общего кризиса экономики формирование рациональной налоговой политики играет решающую роль в успешном развитии государства [8, 74–75]. Пожалуй, еще более важным обстоятельством является то, что порядок налогообложения и практическая реализация этого порядка влияют на функции общественных финансов. Особенность переходных экономик в этой ситуации заключается в том, что государственные институты, необходимые для осуществления этих функций в целом и, в частности, дающие возможность эффективно взимать установленные налоги, не сформированы в достаточной степени.

Кроме того, неразвитость рыночных институтов, например отсутствие достаточной защиты прав собственности, препятствует возможности применять некоторые налоговые правила, разработанные и успешно функционирующие в рыночных экономиках.

Налоговая система Российской Федерации действует с 1 января 1992 г. и в своем развитии прошла три этапа:

1 января 1992 г. — начало ее действия;

1999 г. — принятие и начало действия I части Налогового кодекса РФ, с 2001 г. — введение в действие II части НК РФ;

начало XXI в. по настоящее время — осуществляется налоговая реформа РФ.

Межстрановой сравнительный анализ действующих систем налогообложения РА и РФ включает два направления — анализ количественных показателей и качественный анализ.

Прежде всего необходимо остановиться на количестве действующих налогов (табл. 2).

Таблица 2

| КоличественныепоказателиналоговыхсистемРеспубликиАрменияиРоссийскойФедерации | | |
| --- | --- | --- |
| Показатель | Республика Армения | Российская Федерация |
| Общее число действующих налогов | Законы Республики Армения, 12 налогов | Налоговый кодекс РФ, 19 налогов |
| Государственные | 1. Налог на прибыль | 1. Налог на добавленную стоимость |
| 2. Подоходный налог | 2. Акцизы |
| 3. Акцизный налог | 3. Налог на доходы физических лиц |
| 4. Налог на добавленную стоимость | 4. Единый социальный налог |
| 5. Налог на имущество | 5. Налог на прибыль организаций |
| 6. Земельный налог | 6. Налог на добычу полезных ископаемых |
| 7. Фиксированные платежи | 7. Налог на наследование или дарение (закон не принят) |
| 8. Другие | 8. Водный налог |
| 9. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользованиеобъектами водных биологических ресурсов |
| 10. Государственная пошлина |
| 11. Единый сельскохозяйственный налог |
| 12. Упрощенная система налогообложения |
| 13. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видовдеятельности |
| 14. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции |
| Региональные | — | 15. Налог на имущество организаций |
| 16. Налог на игорный бизнес |
| 17. Транспортный налог |
| Местные | 10. Местные налоги и выплаты | 18. Земельный налог |
| 11. Фиксированные платежи на бензин и дизельное топливо | 19. Налог на имущество физических лиц (закон не принят) [2, 31–35] |
| 12. Фиксированные платежи на табачную продукцию |  |

В Республике Армения в настоящее время действует 12 налогов, а в Российской Федерации — 19. Количественная разница действующих налогов, на наш взгляд, объясняется двумя обстоятельствами: в Российской Федерации действует трехуровневая система налогообложения, соответствующая ее федеральному государственному устройству — федеральные, региональные и мест-ные налоги; в Республике Армения при унитарной государственной системе действует двухуровневая система налогов — государственные и местные налоги.

В XXI в. при переходе преимущественно к стимулирующей налоговой политике во II часть Налогового кодекса РФ был введен раздел VIII.I — «Специальные налоговые режимы», где была разработана система льгот для стимулирования сельскохозяйственных товаропроизводителей, малого бизнеса отечественных и иностранных инвесторов. Так было введено дополнительно 4 новых налога.

Структура системообразующих налогов в РА и РФ (табл. 3) включает однотипные налоги, но в России их удельный вес в общей системе налоговых поступлений выше — около 90 %.

Таблица 3

| Структурасистемообразующихналогов | |
| --- | --- |
| Республика Армения | Российская Федерация |
| НДС | НДС |
| Налог на прибыль | Акцизы |
| Подоходный налог | Налог на доходы физических лиц |
| Акцизный налог | Налог на прибыль организаций |
| Дают около 85 % всех налоговых поступлений | Дают около 90 % всех налоговых поступлений |

Качественный анализ прежде всего предполагает классификацию действующих налогов по их содержанию (табл. 4).

Таблица 4

| КлассификацияналоговРеспубликиАрменияиРоссийскойФедерациипоихсодержанию | |
| --- | --- |
| Республика Армения | Российская Федерация |
| Прямые налоги (3) | Прямые налоги (3) |
| Налог на прибыль | Налог на доходы физических лиц |
| Подоходный налог | Налог на прибыль организаций |
| Налог на имущество | Единый социальный налог |
| Косвенные налоги (5) | Налог на имущество организаций |
| Налог на добавленную стоимость | Налог на игорный бизнес |
| Акцизный налог | Транспортный налог |
| Фиксированные платежи | Косвенные налоги (2) |
| Фиксированные платежи на бензин и дизельное топливо | Налог на добавленную стоимость |
| Фиксированные платежи на табачную продукцию | Акцизы |
| Рентные налоги (1) | Рентные налоги (4) |
| Земельный налог | Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов |
| Водный налог | Налог на добычу полезных ископаемых |
| Земельный налог |
| Специальные налоговые режимы (4) |
| Единый сельскохозяйственный налог |
| Упрощенная система налогообложения |
| Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности |
| Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции |

В структуре налоговых поступлений и в РФ (табл. 3), и в РА преобладают поступления от косвенных налогов, соответственно 57, 3 и 62, 4 %. Эти цифры говорят о том, что и доходы физических лиц, и прибыль предприятий в обеих странах находятся на недостаточно высоком уровне. Поступления от прямых налогов в РФ составляют 42, 7 %, а в РА — 37, 6 %.

Практически во всех развитых странах еще в конце 80-х гг. прямые налоги преобладали над косвенными, причем такая тенденция будет сохраняться и в будущем. А среди прямых налогов преобладают подоходный налог с физических лиц и налог на прибыль.

Если же сравнивать доли прямых и косвенных налогов в сумме налоговых поступлений в России, то получаем ситуацию, резко отличающуюся от мировых тенденций, так как доля косвенных налогов в значительной мере превышает долю прямых. Причем в России такая ситуация изменяется в сторону уменьшения доли прямых налогов (табл. 5).

Таблица 5

| Структурапрямыхикосвенныхналоговвсуммевсехпоступлений\* | | |
| --- | --- | --- |
| Страна | Прямые налоги, % | Косвенные налоги, % |
| США | 71, 7 | 28, 3 |
| Германия | 53, 2 | 46, 8 |
| Франция | 39, 1 | 60, 9 |
| Россия | 42, 7 | 57, 3 |
| Великобритания | 55, 4 | 44, 6 |
| Япония | 74, 2 | 25, 8 |
| Армения | 37, 6 | 62, 4 |

\* См.: Налоговый вестник [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.nalvest.ru

Уже первый поверхностный слой межстранового сравнительного анализа двух систем налогообложения Армении и России обнаруживает явные преимущества российской налоговой системы. К ним в первую очередь следует отнести введение специальных налоговых режимов, растущее число рентных налогов, введение системы льгот для особых экономических зон и др.

Более глубокий, второй уровень международного сравнительного анализа, при котором сравниваются однотипные отдельные налоги двух стран, их ставки и содержание, также позволяет обнаружить ряд положительных тенденций в развитии налоговой системы РФ.

Например, введение единой пропорциональной низкой ставки налога на доходы физических лиц — 13 %; последовательное снижение налога на прибыль — 35, 24, 20 %; сокращение ставки НДС — 28, 20, 18 %; устранение двойного налогообложения с отменой в 2004 г. налога с продаж и с 1 января 2010 г. единого социального налога и др.

Третий, самый глубинный уровень межстранового сравнительного анализа позволяет проследить изменения внутри самой структуры действующих налогов. В первую очередь сюда следует отнести постоянное увеличение и совершенствование системы различного вида льгот при налогообложении физических лиц, а также последовательное освобождение от налогообложения инвестиций, внедрения новейших технологий, улучшения качества товаров, услуг, работ.

Выявленные в ходе анализа преимущества российской налоговой системы позволяют наметить основные направления совершенствования налоговой системы Республики Армения с учетом ее национально-исторических особенностей.

Из сказанного напрашиваются два вывода:

— межстрановой сравнительный анализ систем налогообложения может развиваться в двух направлениях: вглубь, с учетом описанных выше трех уровней, и вширь, охватывая большее количество исследуемых стран;

— сравнительный анализ действующих налоговых систем различных современных стран позволяет определить общий тренд совершенствования оптимизации налогообложения на основе изучения мирового передового опыта.

Межстрановой сравнительный анализ действующих систем налогообложения можно рассматривать в качестве инструмента, способствующего созданию благоприятных условий для ускорения экономического роста, социально-экономического развития в целом, что имеет особое значение в условиях продолжающегося мирового экономического кризиса.

Теория экономического роста — одна из центральных областей макроэкономического анализа. Начиная с классической школы политической экономии вопросы динамического развития экономических систем интересовали многих ученых. Однако о выделении теории экономического роста как раздела макроэкономики, который занимается моделированием процессов экономического развития государства, можно говорить лишь с XX в [7, 61].

В настоящее время многие экономисты и аналитики озабочены выяснением роли налогов в формировании стратегии экономического роста.

Действующая налоговая система часто угнетает экономику, особенно ее производственный сектор. Простые расчеты показывают, что среднее предприятие обязано перечислять в бюджет до 46 % вновь созданной стоимости. Даже в развитых странах со стабильной социально-экономической обстановкой столь высокие ставки налогов не являются редкостью и, как правило, ведут к низким темпам экономического роста. Российским предприятиям в отличие от западных приходится приспосабливаться к изменениям в отношениях прав собственности, осваивать принципы корпоративного управления, адаптироваться к конкуренции. При неблагоприятном налоговом режиме это малореально, что и подтверждается российской действительностью.

Влияние системы налогообложения может быть как позитивным, так и негативным [4, 36–37]. Позитивная роль налоговой модели состоит не только в пополнении доходов бюджетной системы, но и в стимулировании качественного экономического развития государства и регионов, субъектов хозяйствования. Функциональное проявление действующих механизмов налогообложения свидетельствует о сбалансированности налоговой системы, не допуская преобладания отдельных функций налогов (фискальной) над другими (регулирующей, стимулирующей, перераспределительной, социальной и др.) и добиваясь их паритета в действии.

Негативная роль системы налогообложения отражается в том, что содержание налогов и налогообложения фокусируется на их фискальном предназначении, которое в конечном счете выступает тормозом экономического развития.

Оценка роли налогов не может быть однозначной, так как система налогообложения проявляет свое многообразие во многих сферах реальной экономики. И если для государства важной задачей является максимизация доходов бюджета, то налогоплательщик заинтересован в снижении налогового бремени.

Совокупные экономические интересы дифференцированы по видам участников экономической системы, которые оказывают влияние на экономическое развитие страны.

В условиях рыночной экономики необходима ориентация всех субъектов рынка на достижение максимальных конечных народно-хозяйственных целей, в числе которых и экономический рост.

Для создания регулирующего налогового механизма недостаточно рассмотрения общих перспектив реформирования национальной системы налогообложения, следует уделить внимание отдельным основным налогам или их группам, имеющим большое значение для социально-экономического развития.

Таким образом, в условиях подъема экономики эффективнее применять корректирующие налоговые инструменты, которые в отличие от нейтральных (т. е. установление одинакового уровня налогообложения для всех категорий налогоплательщиков) позволят направить предпринимательскую деятельность, инвестиции, рабочую силу в ключевые для национальной и региональной экономики отрасли, сбалансировать потребности бюджетов всех уровней и интересы налогоплательщиков, сгладить дифференциацию уровней развития регионов и качества жизни их населения. Для этого необходимо дифференцировать использование налоговых инструментов в зависимости от уровня социально-экономического развития регионов, сферы предпринимательской деятельности, уровня платежеспособности населения.

В этих условиях особо актуально совершенствование налогового процесса посредством создания рациональной сбалансированной налоговой системы, соответствующей складывающейся структуре экономики и способствующей повышению эффективности производства, финансовому оздоровлению экономики страны, устранению диспропорций, возникших в ходе структурной перестройки промышленности, ускорению научно-технического прогресса, созданию равновыгодных условий деятельности в различных секторах экономики, сдерживанию роста цен и инфляции [4, 39]. Особое внимание должно быть обращено на упрощение налоговой системы и уменьшение числа налогов, выравнивание условий налогообложения для всех налогоплательщиков и сокращение необоснованных адресных или отраслевых льгот, перенос налоговой нагрузки на те виды доходов, которые не оказывают негативного воздействия на легализацию прибыли, личных доходов, а также на проведение комплекса мероприятий, стимулирующих отказ предпринимателей от теневой экономической деятельности.

В ходе проведения налоговых реформ в Республике Армения и в Российской Федерации в XXI в. определились приоритетные направления, по которым налоговая система может и должна воздействовать на экономический рост, а через него и на все остальные сферы общественного развития.

1. Модернизация всей экономики , и стимулирование на ее основе количественного и качественного роста . Для этого необходимо снижение налогового бремени на реальное производство, что позволит ускорить темпы роста ВВП. В этом же направлении действуют стимулирование инновационной деятельности, налоговые льготы для малого бизнеса и всех тех, кто способствует развитию и внедряет инновации, новые технологии, что в конечном счете ведет к качественному развитию производства, росту производительности труда.

2. Совершенствование отраслевой структуры общественного производства . Для этого необходимо налог на прибыль организаций дифференцировать по отраслям и через систему льгот стимулировать наукоемкие отрасли обрабатывающей промышленности, сельское хозяйство и др.

3. Продолжать поддержку малого предпринимательства через систему льготного налогообложения.

4.Способствовать изменению территориального размещения производства через создание особых экономических зон (ОЭЗ) и портовых особых экономических зон (ПОЭЗ).

5. Поддерживать развитие инфраструктуры на период 2010–2020 гг. через предоставление льгот в РФ для организаторов и участников проведения XXII Олимпийских игр в 2014 г. в городе Сочи. Осуществлять развитие транспортного комплекса.

6. Способствовать росту платежеспособного спроса населения путем снижения налогового бремени, совершенствования налогообложения доходов и имущества физических лиц.

7.Обеспечить дальнейшее расширение круга и совершенствование практики рентных налогов в целях оптимального использования природных ресурсов, охраны окружающей среды.

8. Продолжить улучшение практики налогообложения внешнеторговых операций и таможенных пошлин в целях поддержки отечественного производителя, ускорения процесса интеграции страны в мировую экономику в условиях ее глобализации.

В период мирового экономического кризиса первого десятилетия XXI в. проблема экономического роста для всех стран мирового сообщества становится приоритетной. В руках любого государства наиболее эффективным инструментом воздействия на экономику и другие сферы общественной жизни остается действующая система налогообложения. Налоговой политике любой страны присущи свои национально-исторические особенности, однако усиление процессов глобализации мировой экономики диктует необходимость изучения опыта других стран по оптимизации налоговой системы. И здесь особое значение имеет использование межстранового сравнительного анализа налогообложения различных стран для определения наиболее эффективных направлений совершенствования действующих налоговых систем. Охватить исследованием все страны практически невозможно. Возникает необходимость выбора стран — объектов исследования. И здесь возможны два пути: выбор стран, имеющих примерно одинаковые социально-экономические, природно-климатические и другие однотипные параметры, или выбор двух стран, одна из которых существенно превосходит другую и может быть примером по ряду качественных характеристик и направлений развития налоговой системы. Мы выбрали второй вариант, хотя оба варианта в конечном счете могут дать значительный материал, который поможет определить наиболее эффективные направления совершенствования национальной системы налогообложения и ее оптимального воздействия на основные показатели экономического роста, социально-экономического развития в целом.

**Список литературы**

1.Налоги Армении-2008 (с изменениями и дополнениями на 1 ноября 2008 года). Нойан Тапан, 2008.

2.Налоговый кодекс Российской Федерации (с изменениями и дополнениями на 1 февраля 2008 года). Екатеринбург, 2008.

3. Адамян С . Налоговое законодательство Республики Армения. Ереван, 2005.

4. Журавлева Т. А . Налоговая составляющая экономического роста // Финансы и кредит. 2007. № 13.

5. Пансков В. Г . Налоги и налоговая система Российской Федерации. М., 2007.

6. Пансков В. Г. О принципах налогообложения физических лиц // Финансы. 2008. № 1.

7. Окунь А. С., Ткачева А. В . Влияние налоговой нагрузки на экономический рост России // Экономический анализ: теория и практика. 2005. № 8.

8. Ясин Е. Грозит ли России экономический кризис? // Бизнес в России — Деловые люди. 2008. № 5/6.