

Умерова Диляра Рустамовна

**Эволюция фискального регулирования в современной
экономике**

Специальность 08.00.01 - Экономическая теория

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2008

Работа выполнена на кафедре политической экономии экономического факультета МГУ
им М.В. Ломоносова

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Пороховский Анатолий Александрович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Толкачев Сергей Александрович
кандидат экономических наук
Проскурякова Юлия Васильевна

Ведущая организация: Институт США и Канады РАН

Защита состоится «___» _____ 2008 г. в ___ час. ___ мин. в ауд. 413 на заседании диссертационного совета Д 501.001.23 в Московском государственном университете им. М.В. Ломоносова по адресу: 119991, Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ, 2-й учебный корпус, экономический факультет.

С диссертацией можно ознакомиться в читальном зале Научной библиотеки 2-го учебного корпуса МГУ им М.В. Ломоносова.

Автореферат разослан «___» _____ 2008 г.

Ученый секретарь

Диссертационного совета Д 501.001.23

к.э.н., доцент

Л.В.Рой.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Экономическая роль государства находится в центре внимания как отечественных, так и зарубежных исследователей. Фискальное регулирование независимо от исходных позиций анализа общепризнано как важнейший элемент реализации экономических функций государства по обеспечению социальной стабильности и устойчивого экономического роста в условиях циклического воспроизводства рыночного хозяйства. От эффективности функционирования системы налогообложения решающим образом зависит формирование конкурентоспособной экономики, создание предпосылок социального развития общества, повышение благосостояния населения, предоставляемый объем общественных благ. Устойчивое функционирование институтов современной экономики не может осуществляться без качественной налоговой системы и налогового регулирования.

С точки зрения налогового регулирования, наибольший интерес представляет анализ современной экономики как информационно-коммуникационной экономики, которая в научной литературе всё чаще определяется как экономика знаний.¹ Становление экономики знаний способствовало мобильности, как производства, так и потребления, что стало возможным в виду быстрого развития *электронной коммерции*, появления новых технологий и информационных продуктов. Это, с одной стороны, ведет к географической свободе выбора места приобретения товаров и услуг, а с другой – нередко, к замене материальных товаров информационными.

Мобильность потребления заостряет проблему налогообложения потребления; доля соответствующих налогов в ВВП колеблется от 5 до 10%. Косвенный эффект развития электронной коммерции проявляется в воздействии на налоги на доходы как домашних хозяйств, так и корпораций; доля этих налогов в ВВП развитых стран занимает 10% – 20%. В совокупности

¹ Об этом см., например, Экономика знаний. / Отв. ред. д-р. экон. наук, проф. В.П. Колесов. – М.: ИНФРА-М, 2008.

В конце 90-ых годов XX века имел распространение термин «новая экономика», который постепенно перерос в более общее определение «экономика знаний».

налоги на потребление, на доходы домашних хозяйств и корпораций составляют в среднем 75% налоговых доходов государства. Другими словами, развитие электронной коммерции затрагивает в разной степени три четверти налоговых доходов бюджета современных государств.

В этой связи представляет интерес не только рассмотрение существующей практики налогообложения электронной коммерции с характерными для неё сложностями, но и исследование под её воздействием потенциальных направлений эволюции налоговой системы. Если влияние мобильности производственных ресурсов на налоговые поступления бюджета как новое качество экономики активно обсуждается в научной литературе и средствах массовой информации с середины 80-ых годов прошлого века, то воздействие мобильности потребления на налоговую систему страны, ставшее реальным в связи с развитием электронной коммерции, является относительно малоизученным феноменом. Однако следует заметить, что электронная коммерция не только поставила вопрос об адаптации налогового регулирования к изменяющейся внешней среде при стремлении государств исполнять свою роль и в XXI веке, но и сделало процесс уплаты налогов более сложным и относительно более времязатратным для налогоплательщика.

Устойчивое и динамичное развитие страны невозможно без эффективной налоговой системы, которая позволяет государству предоставлять необходимые общественные блага, а налогоплательщикам уплачивать налоги с минимальными издержками. Таким образом, исследование закономерностей функционирования и определение возможных направлений реформирования налоговой системы в условиях электронной коммерции становится актуальным как для экономической теории, так и для налогоплательщика и государства.

На необходимость теоретического анализа практики налогообложения электронной коммерции указывает её быстрый рост и в России, который составлял 38,4% в 2006 г. при совокупном объеме рынка 4,5 миллиарда долларов США. В то же время диссертационное исследование не содержит детального анализа российской налоговой системы в современных условиях, но важнейшие особенности её функционирования обозначены в рамках отдельных разделов.

Все сказанное выше позволяет выделить по меньшей мере три причины, по которым исследование налогового регулирования в экономике знаний под воздействием электронной коммерции является актуальным. Во-первых, необходимость формирования комплексного представления о воздействии электронной коммерции на налоговое регулирование. Во-вторых, значимость результатов анализа для выработки практических рекомендаций в области экономической политики. Наконец, в-третьих, в целях перспективной ориентации российской налоговой системы на приоритетные тенденции и возможные изменения налогового регулирования в условиях экономики знаний.

Степень научной разработки проблемы. Вопрос о воздействии налогообложения на процесс воспроизводства был предметом всестороннего изучения в работах А.Смита, Д.Рикардо, А.С.Пигу, А.Маршалла. Дж.М.Кейнс в работе «Общая теория занятости, процента и денег» делает акцент на двойственности фискального регулирования, указывая на роль налогов в процессе экономического воспроизводства как "встроенных механизмов гибкости". М.Алле, Дж.Бьюкенен, трактовали бюджетные отношения как процесс обмена налогов на общественные блага.

Среди современных российских исследователей налогового регулирования в рыночной экономике следует отметить С.Б.Баткибекова, Е.Т.Гурвича, В.С.Занадворова, П.А.Кадочникова, Л.Н.Лыкову, Д.Н.Некипелова, С.Г.Синельникова-Мырелева, Л.И.Якобсона. Вопросы формирования налоговой политики в контексте взаимодействия государства и рынка рассмотрены в работах С.Ю.Глазьева, А.И.Илларионова, В.В.Куликова, Д.С.Львова. Функции системы налогообложения исследуются А.М.Бабашкиной, И.В.Горским, Д.Г.Черником.

В виду того, что тема затрагивает специфику информационно-коммуникационной экономики, автором были изучены работы, посвященные анализу функционированию «новой экономики» и экономики знаний П.Друкера, В.Иноземцева, М.Кастельса. Прогнозы развития электронной коммерции можно встретить в исследованиях аналитических агентств

«Форрестер ресерч» (Forrester Research) и «Янки групп» (Yankee Group), «ЕМаркет» (Emarketer).

Оценка роли государства и практики государственного регулирования в «новой экономике» и экономике знаний дается в исследованиях В.С.Васильева, Г.Б.Кочеткова, В.И.Кушлина, К.И.Микульского, М.А.Никитенковой, А.А.Пороховского, В.Б.Супяна, Ф.К.Тернера, А.Я.Эльянова. Особенности налогового регулирования «новой экономики» в целом и электронной коммерции в частности представлены в работах Р.Клайн и Т.Нэйбиг (Cline R., Neubig T.), Д.Брус и В.Фокс (Bruce D., Fox W.F.), Г.Роджер и Н.Сорен (Roger G., Soren N.). Анализ взаимодействия двух стран по вопросам налоговой политики в условиях современного миропорядка проведен Р.Канбур и М.Кин (Kanbur R., Keen M.), Э.Йянеба и Дж.Вилсона (Janeba E., Wilson J.D.). Исследование принципов оптимальной налоговой системы в условиях электронной коммерции было осуществлено Дж.Конеса и Д.Кругер (Conesa J.C., Krueger D.), Х.Груберт (Grubert H.), Б.М.Бадер и Т.Одеана (Bardar B.M., Odean T.), К.Фриден (Frieden K.), А.Голсби и Дж.Зитрэйн (Goolsbee A., Zittrain J.)².

Все эти исследования, несомненно, вносят весомый вклад в понимание проблемы налогового регулирования в экономике знаний. Тем не менее, многие теоретические и практические вопросы налогообложения в информационной экономике в целом и в условиях электронной коммерции, в частности, остаются недостаточно изученными.

Цель и задачи диссертационного исследования. Актуальность темы исследования и степень ее научной разработанности обусловили поставленную цель, которая заключается в определении возможных направлений эволюции налоговой системы в условиях электронной коммерции.

Для достижения поставленной цели требуется решение следующих задач:

- систематизация определений налогов как экономической категории;

² Работы упомянутых авторов приведены в библиографическом списке диссертации.

- уточнение функций налогов в условиях экономики знаний в целом и электронной коммерции в частности;
- выявление возможных направлений эволюции налогового регулирования под воздействием электронной коммерции;
- раскрытие механизма межгосударственного взаимодействия в области налогового регулирования и разработка на этой основе комплекса мер межгосударственного сотрудничества в области налоговой политики;
- определение нового содержания принципов налоговой системы в условиях электронной коммерции.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования выступает налоговое регулирование в экономике знаний. Предметом исследования является эволюция налогового регулирования под воздействием электронной коммерции в экономике знаний.

Теоретическая основа и методологическая база работы. Теоретической основой исследования являются концепции и подходы, представленные в трудах классиков экономической теории, работах современных зарубежных и отечественных ученых, статьях и отчетах, материалах научных конференций и семинаров по проблемам налогообложения в «новой экономике» и экономике знаний, межстранового взаимодействия в целях согласования государственных налоговых политик и формирования отвечающей требованиям современной экономики налоговой системы, а также законодательные и нормативные акты в области налогообложения.

В диссертационном исследовании использовались методы анализа и синтеза, а также научного абстрагирования. В работе был применен аналитический аппарат теории игр.

Информационно-статистическая база исследования. Информационно-статистическую базу исследования составили официальные фактические материалы, содержащиеся в периодических изданиях, отчетах аналитических агентств и докладах конференций, ресурсах сети Интернет, а также статистические данные Федеральной службы государственной

статистики Российской Федерации, Международного валютного фонда, Мирового банка и Организации экономического сотрудничества и развития.

Научная новизна исследования. В ходе проделанной работы были достигнуты следующие результаты:

1. Обоснована систематизация определений налогов, которые сгруппированы по следующим критериям: налоги как выражение цены общественных благ и налоги как основа для формирования бюджетного ограничения правительства.

2. Уточнено содержание регулирующей функции налогов в условиях экономики знаний, которая характеризуется использованием налоговых льгот и механизма ускоренной амортизации для быстрого обновления высокотехнологического оборудования. Показано, что фискальная и распределительная функции сохраняют свое значение по наполнению бюджета и распространению социальной справедливости в обществе.

3. Выявлено три возможных направления эволюции налогового регулирования под воздействием электронной коммерции. Во-первых, изменение соотношения между прямыми и косвенными налогами в сторону увеличения доли прямых налогов в совокупных налоговых изъятиях государства. Во-вторых, переход в налогообложении информационных продуктов от «метода включения», когда законодательно прописывается налогооблагаемые группы товаров, к методу функционально одинаковых благ, когда товары и услуги, удовлетворяющие одни и те же потребности независимо от способа их заказа, доставки и потребления, облагаются одинаково. В-третьих, введение новых налогов на деятельность в Интернет-пространстве.

4. На основе анализа межгосударственного взаимодействия в области налогообложения с применением теории игр показана невозможность автоматического достижения оптимального результата, выгодного для всех стран. Выявлено, что при отсутствии внутренних ограничений каждая страна стремится следовать своим целям, что не ведет к оптимальному общему результату. Для решения проблемы оптимизации налогового взаимодействия разных стран предложено создание единого наднационального института,

обладающего механизмами наложения санкций. В качестве альтернативных вариантов ведения межгосударственной налоговой политики рекомендованы совместные действия стран по гармонизации налогового законодательства.

5. По-новому раскрыто экономическое содержание принципов оптимальной налоговой системы: справедливости, определенности, простоты, нейтральности и гибкости - в условиях электронной коммерции. Новизна принципа справедливости заключается в том, что доход, потребление или собственность могут подлежать обложению только один раз. Раскрыто новое значение принципа определенности, который предполагает четкое законодательное разграничение облагаемых и необлагаемых информационных продуктов. Выявлено, что исполнение принципа простоты в условиях электронной коммерции, обеспечивается программным обеспечением, которое позволяет рассчитывать и взимать налоги в режиме реального времени. Принцип нейтральности в условиях электронной коммерции сводится к тому, что одинаковые товары должны облагаться одинаково вне зависимости от способа их реализации и доставки. В работе сформулирован принцип гибкости, который означает необходимость налоговой системы своевременно реагировать на изменения, происходящие во внешней среде.

Теоретическая и практическая значимость работы. Проведенное в рамках диссертации исследование позволяет в рамках экономической теории расширить основы налогового регулирования и выявить основные направления его эволюции в современной экономике.

Отдельно следует отметить важность полученных результатов для государственной политики в области налогообложения в экономике знаний. Материалы диссертационного исследования также могут быть использованы в учебном процессе в ходе преподавания курсов «Экономическая теория», «Российская экономическая модель», «Современная система экономики», «Регулирование в рыночной экономике: теоретический аспект», «Теория финансов», «Основы налогообложения», а также специальных курсов в школе магистров и аспирантуре.

Апробация результатов исследования. Основные результаты и положения диссертационного исследования были представлены и обсуждались во время научных конференций «Ломоносовские чтения» на экономическом факультете МГУ в 2004–2007 годах. Доклады по теме диссертации были представлены на VIII Международной конференции «Научные концепции и реальный менеджмент» (2005), а также XXI Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов «Реформы в России и проблемы управления» (2006). В 2007 году в рамках симпозиума на тему глобализации и регионализации, который проводился на базе летней школы Университета Турин (Италия), был сделан доклад, отражающий основные результаты исследования. Отдельные положения диссертации использовались в качестве иллюстративного материала по курсу «Теория игр» во время стажировки в летней школе Университета Эссекс (Великобритания) в 2006 году.

Публикация результатов исследования. По теме исследования опубликовано тринадцать работ общим объемом 4,2 п.л.

Структура работы. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы и приложений. Положения и выводы диссертации иллюстрируются таблицами и рисунками.

Диссертация имеет следующую структуру:

Введение

Глава 1. Налоговое регулирование в меняющейся рыночной экономике

1.1 Определение налогов

1.2 Экономика знаний – вызов фискальному регулированию

1.3 Функции налогов в современной экономике

Глава 2. Направления эволюции налогообложения в экономике знаний

2.1 Особенности налогообложения в условиях электронной коммерции

2.2 Соотношение прямого и косвенного налогообложения

2.3 Альтернативные решения – новые налоги

Глава 3. Межгосударственное взаимодействие в контексте налогового регулирования

- 3.1 Налоговая конкуренция и общие интересы
- 3.2 Налоговая гармонизация
- 3.3 Принципы налоговой системы в экономике знаний

Заключение

Библиография

Приложения

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

К определению налогов

Налоги в привычной для нас форме возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы, появлением и развитием государства, которому требовались средства на содержании армии, судов, чиновников и другие нужды. В ходе работы была осуществлена систематизация определений налога как экономической категории на основе двух подходов. Первый подход – микроэкономический - определяет налог как плату за общественные блага, предоставляемые государством, он разрабатывался К.Викселлем, Э.Линдалем. Дж.Бьюкенен, полагал, что на рынке люди меняют яблоки на апельсины, а в политике соглашаются платить налоги в обмен на общественные блага. Второй подход - макроэкономический - указывает, что налоги - это финансовая база деятельности государства, которая предназначена для финансирования четко не определенных действий правительства. Данный подход разрабатывали К.Э.Эджворт, Ф.Рамсей, А.С. Пигу, и Дж.Стиглиц. К.Маркс и Ф.Энгельс, рассматривая налоги как ресурсную основу деятельности правительства, делают акцент на налогах как на звене определенных экономических отношений в обществе.

Проведенная систематизация определений налога показывает, что М.Алле, Д.Норт, Дж.Бьюкенен и У.Бек рассматривают налоги как цену общественного блага. В работах А.С.Пигу, А.Маршалла, К.Маркса и Ф.Энгельса, также как и в исследовании Дж.М.Кейнса налоги определяются как доходная часть бюджетного ограничения, из которого осуществляется

финансирование деятельности правительства. Говоря о целях использования финансовых ресурсов правительства, следует выделить некоторые из функций государства – поддержание конкурентного механизма, защита национальных интересов, в том числе охрана границ и правопорядка. Перечисление функций государства в современной экономике в итоге приводит нас к множеству общественных благ, предоставляемых государством. Систематизация определений налога как экономической категории представлена нами в нижеприведенной таблице.

Таблица 1

Определение налогов*

Налоги как цена общественного блага	Налоги как финансовые ресурсы правительства
М. Алле: Налоги - плата за услуги, которые предприятиям и домашним хозяйствам оказывает государство.	А. С. Пигу: Налоги как ресурсная база для проведения государственных мероприятий.
Д. Норт: Налоги опосредуют обмен между подданными и правителем и меняются на справедливость и защиту прав собственности	А. Маршалл: Налоги используются государством для предоставления поощрительной субсидии производству товаров.
Дж. Бьюкенен: Налог рассматривается как цена общественного блага, потребляемого избирателями, а налогообложение как обмен между гражданами и правительством.	К. Маркс и Ф. Энгельс: Налоги - основная форма доходов государства, необходимые для содержания публичной власти.
У. Бек: Налоги обмениваются на доступное образование, здравоохранение, социальное обеспечение.	Дж. М. Кейнс: Налог как инструмент воздействия на экономическую активность.

* Точное указание первоисточников приводится в диссертации.

При этом определение налогов, как финансовых ресурсов государства представляет более широкий подход. М.Алле и Дж.Бьюкенен, которые указывают на обмен налогов на общественные блага в целом, наиболее близко подошли к широкому определению налогов, сходному в данном случае с определением, используемым в рамках второго подхода. Д.Норт и У.Бек вычленяют определенный вид общественного блага и подчеркивают обмен налогов именно на это благо. У Д.Норта в качестве такого блага выступают справедливость и защита прав собственности, У.Бек указывает на образование, здравоохранение, социальное обеспечение. Таким образом, связь между двумя подходами к определению налогов проходит через бюджетное ограничение правительства, которое с одной стороны указывает на налоги, как основу своих доходов, а с другой подчеркивает процесс обмена налогов, на государственные закупки, устанавливая равенства между этими составляющими фискальной политики государства.

Функции налогов в экономике знаний

Все вышеприведенные подходы к определению налога выделяют фискальную функцию, тогда как регулирующая и распределительная в большей степени подчеркиваются в рамках второго подхода. Развитие информационно-коммуникационной экономики не уменьшило значение фискальной функции налогов. Наоборот рост услуг, оказываемых государством, требует адекватных источников финансирования. Последнее десятилетие XX века – период, когда проходило развитие и становление «новой экономики», экономики знаний и электронной коммерции, характеризуется неизменностью уровня налоговых изъятий к ВВП, который по всей совокупности стран ОЭСР за период с 1990 по 2004 год равнялся 36%, при этом максимальный уровень 37% был достигнут в 2000 году. Для стран Европейского союза уровень налогов в ВВП также был максимальным в 2000 году, составив 41% и незначительно снизившись до 40% в 2004 году. С началом 21-го века в США, Германии, Канаде, Франции начались налоговые реформы, направленные на повышение конкурентоспособности экономик этих стран.

Однако данные налоговые реформы были направлены на одно-двухпроцентное снижение налоговой нагрузки, уровень которой не дает возможности говорить о значительных изменениях в фискальной функции налогов. Таким образом, рассмотрение доли налоговых изъятий в исторической перспективе показывает, что развитие экономики знаний и электронной коммерции не привело к значительному снижению доли налоговых изъятий в ВВП, а, следовательно, не изменило и роли налогов как основного источника государственных доходов.

Изменение доли налогов в ВВП в результате проведения налоговых реформ отражает воздействие регулирующей функции налогов, посредством которой в экономике знаний осуществляется не только сглаживание экономического цикла, но и происходит стимулирование научно-технического прогресса, инвестирование в капиталоемкие отрасли с длительным сроком окупаемости затрат.

Становление экономики знаний и электронной коммерции в частности привело к введению механизма ускоренной амортизации, что связано с быстрым моральным износом техники по сравнению с его физическим устареванием. Это явление наиболее характерно для высокотехнологичного оборудования. Например, в США действует закон, который позволяет снижать налоговые выплаты и списывать до 30% стоимости информационно-вычислительного оборудования, в том числе и компьютеров, сразу после их приобретения. Таким образом, налоговое регулирование в современной экономике не только способствует переходу к устойчивому функционированию институтов экономики знаний, но и влияет на технологическое лидерство страны, способствуя её устойчивому и динамичному развитию.

Сохраняет свое значение в экономике знаний и распределительная функция налогов, будучи направленной на социальную справедливость в обществе: В развитых странах через бюджеты разных уровней перераспределяется от 30 до 50% национального дохода. Основными налоговыми инструментами обеспечения социальной справедливости являются налоги на социальное страхование, удерживаемые с работодателей, и система

налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц. В среднем по ОЭСР доля налогов на доходы физических лиц и социальные отчисления в бюджетах разных уровней составляет 18%.

Экономика знаний, увеличивая скорость экономических трансакций, модифицируя бизнес-процессы и создавая новые продукты, не упраздняет законы, существовавшие до ее появления, как и не отменяет налоги и их основные функции: фискальную, регулирующую и распределительную.

Налогообложение в условиях электронной коммерции: старые и новые налоги

Отличительной чертой экономики знаний, как современного этапа развития мирового хозяйства в условиях информационно-технологической революции, является не только высокий уровень мобильности производства, но и потребления, что стало возможным в результате развития электронной коммерции. Электронная коммерция охватывает все виды и формы коммерческих сделок по обработке и передаче данных в цифровой форме. Развитие электронной коммерции и информационных продуктов было определено как одна из наиболее острых проблем для налоговой системы в XXI веке советом экономических консультантов при президенте США. Экспертная оценка показывает, что налоговые потери бюджетов всех уровней по налогу на потребление будут составлять от 6% до 10% в результате развития электронной коммерции.

Однако для молодой отрасли, какой является электронная коммерция, относительно более низкий уровень налоговых обязательств имеет и положительный эффект, так как стимулирует появление технических инноваций и способствует развитию индустрии. К тому же налоговые потери по налогу на потребление могут быть компенсированы повышением налоговых отчислений по налогу на прибыль компаний высокотехнологичного сектора. Так отчетность Google, Yahoo и Amazon.com, компаний-лидеров информационно-коммуникационных технологий, активно участвующих в электронной коммерции, показывает рост отчислений по налогу на прибыль в период с 2005 по 2006 год в среднем на 54%.

Динамика отчислений по налогу на прибыль

Налог на прибыль, млн. долл.	2004	2005	прирост, %	2006	прирост, %
Google	251.1	676.3	169%	933.6	38%
Yahoo	438.0	458.0	5%	767.8	68%
Amazon.com	-	95	-	187	97%
Среднее по трем компаниям	344.5	409.8	19%	629.5	54%
Источник: составлено по годовым отчетам компаний, выложенным на сайте http://research.thomsonib.com/gaportal/ga.asp					

По информации, раскрываемой в отчетности компаний, в будущих периодах ожидается как увеличение объема реализации товаров и услуг, так и рост отчислений по налогу на прибыль, что для налоговой системы означает рост поступлений от прямых налогов и снижение поступлений от косвенных налогов. Таким образом, развитие электронной коммерции, увеличивая поступления по налогу на прибыль, ведет к изменению соотношения между прямыми и косвенными налогами в пользу первых.

Изменение соотношения между прямыми и косвенными налогами возможно также через увеличение доли налоговых изъятий по налогу на доходы физических лиц. Однако в отличие от роста налоговых поступлений от налога на прибыль компаний, которое происходит в результате развития рынка электронной коммерции, рост доли изъятий по налогу на доходы физических лиц – это процесс, регулируемый государством. В условиях электронной коммерции преимуществом налога на доходы физических лиц становится не только поддержание вертикального равенства, когда с ростом доходов увеличивается и объем налоговых выплат, но и снижение временных затрат на исполнение налоговых обязательств, когда благо приобретается за пределами пребывания потребителя. Увеличение значимости прямых налогов в налоговой системе является первым направлением эволюции налогового регулирования в условиях развития электронной коммерции.

В качестве второго направления был выделен переход при налогообложении информационных продуктов от метода «включения», когда законодательно прописываются налогооблагаемые группы товаров, к методу

функционально одинаковых благ, когда товары и услуги, удовлетворяющие одни и те же потребности независимо от способа их заказа, формы доставки и потребления, облагаются одинаково. Недостатком метода «включения» является неоднозначность классификации облагаемых и необлагаемых благ, что в свою очередь ведет к возникновению налоговых споров.

Под функционально одинаковыми товарами следует понимать не только товары, для которых электронная коммерция является дополнительным источником продаж, но и информационные продукты. Налогообложение информационных продуктов следует основывать на принципе удовлетворения одинаковых потребностей, когда ценность для потребителя представляет информация, содержащаяся в продукте, а формат её представления не имеет значения. Примером в данном случае может быть книга материальная и электронная: независимо от формата обе книги удовлетворяют одинаковые потребности. В качестве аналогов для информационных продуктов, таких как электронные открытки или система обмена быстрыми сообщениями на основе метода функционально одинаковых благ, будут выступать почтовые услуги, поэтому их налогообложение должно быть идентично налогообложению этих услуг.

Преимуществом метода функционально одинаковых благ является то, что товары и услуги, реализуемые через Интернет, облагаются теми же налогами, что и товары, продаваемые через другие источники розничных продаж. Следствием этого является, во-первых, отсутствие стимула к переключению от одного вида покупок к другому, что не искажает систему предпочтений индивида, а во-вторых, понятные налогоплательщику правила уплаты налогов, которые не зависят от формы предоставления благ. В-третьих, при методе функционально одинаковых товаров практически сводится к нулю налоговые потери бюджетов разных уровней от развития электронной коммерции.

Третьим возможным направлением эволюции налогового регулирования в условиях развития электронной коммерции становится введение новых налогов на деятельность в Интернет-пространстве. В диссертационном исследовании выделено четыре потенциальных объекта налогообложения в

условиях электронной коммерции. Во-первых, это информационные блага, например, аналитический отчет или любой другой массив данных, передаваемый электронным путем. Во-вторых, программное обеспечение, то есть то, что обеспечивает доступ к данным, организует форму предоставления данных и процесс их обработки (например, это может быть поисковая машина сайта, используемая для скорости и удобства обработки информации). В-третьих, система передачи данных, под которой понимается канал передачи информации, а также процесс идентификации конечного пользователя. Наконец, в-четвертых, обложение единиц переданной информации и (или) количества подключений к сети. Введение новых налогов не отразится на объеме использования сетевых ресурсов, но будет определяющим фактором в принятии решения о выходе в глобальную сеть, а также приведет к потерям мертвого груза, которые будут равны уменьшению излишков потребителя и производителя.

Межгосударственное взаимодействие в области налогового регулирования

Межгосударственное взаимодействие в налоговой сфере в условиях глобальной информационной экономики перешло на качественно новый уровень, когда межгосударственное сотрудничество во все большей степени влияет на формирование национальной налоговой политики, а межгосударственная координация национальных налоговых систем направлена на регулирование сферы электронной коммерции. Для решения подобных задач с 1998 г. в рамках ОЭСР разрабатываются проекты по налогообложению операций электронной коммерции, а также реализуются программы по борьбе с налоговой конкуренцией.

Налоговая конкуренция определяется как конкуренция в сфере налогообложения на межгосударственном уровне, когда страны в целях привлечения большего количества налогоплательщиков снижают налоги, а налогоплательщики стремятся уменьшить свое налоговое бремя путем перемещения капитала и/или рабочей силы из экономик с жестким режимом налогообложения в экономики с низкими налогами. Явление налоговой

конкуренции характеризуется различными исследователями неоднозначно. К её положительным характеристикам относят оздоравливающее и дисциплинирующее воздействия на расточительные действия правительства. В числе негативных последствий налоговой конкуренции называют переинвестирование в страны с низкими налоговыми ставками и недоинвестирование в страны высокими налогами, а также эрозии налоговых баз и снижение налоговых доходов правительства.

Не вызывает сомнений и то, что налоговая конкуренция, обладающая как положительными, так и отрицательными чертами, является ситуацией, имманентно характерной для мировой экономики, и что ее воздействие усиливается в информационную эру. Механизм взаимодействия стран в условиях налоговой конкуренции наилучшим образом можно описать с использованием аппарата теории игр на примере «Дилеммы заключенного». Предпосылками, действующими в модели, являются, во-первых, взаимодействие двух игроков, направленное на максимизацию полезности каждого; во-вторых, знание каждым из игроков размера выигрыша, который он может получить, в равной степени, как и выигрыша контрагента. В-третьих, игра состоит из одного хода. В-четвертых, прошлый опыт не учитывается в процессе формирования ожиданий. В-пятых, участники игры принимают решения одновременно.

Страна A и страна B имеют одинаковые функции доходов, зависящие от налоговых поступлений. Иерархия выигрышей симметрична и имеет вид $c < d < e < f$, где

c – доход правительства при условии, что оно не участвует в налоговой конкуренции. При этом контрагент действует в соответствии с правилами налоговой конкуренции, то есть снижает ставки в целях привлечения наибольшего числа налогоплательщиков;

d – доход, когда обе страны уменьшают налоговые ставки и раскручивают маховик налоговой конкуренции;

e – доход, когда ни одна, ни другая страна не конкурируют по уровню налогового бремени;

f – доход при условии, что страна снижает налоговые ставки, то есть играет по правилам налоговой конкуренции, а ее контрагент не действует по ним.

В модели возможно два выбора правительства: первый – конкурировать за дополнительные налоговые доходы, то есть выбирать состояние «Конкуренция»; второй – не конкурировать, и тогда выбор будет «Отсутствие конкуренции». Матрица распределения выигрышей отображена на схеме 1.

Схема 1

Варианты выбора межгосударственной стратегии налоговой политики

B \ A	Отсутствие конкуренции	Конкуренция
Отсутствие конкуренции	e e	c f
Конкуренция	f c	d d

Исходя из условий распределения выигрышей, правительство A будет всегда выбирать стратегию «конкурировать» и снижать налоговые ставки независимо от того, как поступит правительство B . Это связано с тем, что выигрыш правительства A при выборе «конкурировать» будет максимальным при любом решении противоположной стороны.

С другой стороны, правительство B будет всегда выбирать минимальные налоговые ставки, то есть конкурировать в целях привлечения дополнительных налогоплательщиков, так как его выигрыш в этом случае будет максимальным независимо от того, какой выбор сделает страна A .

Оба правительства, таким образом, имеют выраженное предпочтение выбирать стратегию конкуренции. Равновесным по Нэшу набором стратегий будет вариант («конкуренция», «конкуренция»), то есть правительства A и B будут стремиться снизить налоговые ставки, чтобы привлечь дополнительных налогоплательщиков из другой страны. Таким образом, для обоих правительств конкуренция является доминирующей стратегией, тогда как отсутствие конкуренции – доминируемой.

Распределение выигрышей в данной матрице идентично их распределению в игре «Дилемме заключенного», поэтому, когда оба

правительства конкурируют, они оказываются в наихудшем положении, так как получается, что выбирают выигрыш («конкуренция» – «конкуренция»). Очевидно, что при отсутствии в модели внутренних ограничений и системы координации решений поведение каждой страны, направленное исключительно на достижение своих собственных целей, не ведет к оптимальным общим результатам.

Разрешением противоречия игры «Дилемма заключенного» и идентичных по своей сути игр является снятие конфликта между индивидуальной рациональностью и эффективностью размещения ресурсов, которое достигается, во-первых, через изменение ожиданий игроков, во-вторых, за счет формирования механизма санкционирования, который меняет структуру платежной матрицы, в-третьих, изменение правил игры в целях перехода от одноходовой к многоходовой игре.

Выполнение этих требований возможно через создание единого мирового органа, который изменит ожидания игроков и структуру платежной матрицы. Наднациональный орган в области налогового регулирования, обладая механизмами санкционирования, будет координировать действия национальных правительств, тем самым, изменяя правила игры, ожидания игроков, а как следствие, и получаемый результат.

Изменение ожиданий игроков, в равной степени, как и изменение, правил игры возможно через формирование системы контрактных отношений между странами. Заключение двухсторонних соглашений в целях гармонизации налогового законодательства также ведет к снятию противоречий межстранового взаимодействия в области налоговой политики. Налоговая гармонизация - мероприятия, нацеленные на устранение противоречий в национальных налоговых системах при их взаимодействии в международной практике, что означает создание условий, формирующих единую экономическую политику и полное (или частичное) выравнивание эффективных налоговых ставок между странами.

Налоговая гармонизация не должна быть самоцелью, а способствовать корректировке искажений в международном распределении ресурсов и устранять несправедливое обращение с налогоплательщиками. При

осуществлении налоговой гармонизации, например, в рамках ЕС, на законодательном уровне закрепляется максимально возможное из того, на что соглашаются страны в области налоговой политики. Проведение налоговой гармонизации и создание наднационального регулирующего налогового органа являются направлениями эволюции налогового регулирования на межгосударственном уровне в условиях экономики знаний.

Принципы налоговой системы в условиях развития электронной коммерции

Общественный прогресс определяет эволюцию принципов налогообложения: они дополняются и уточняются в соответствии с объективными потребностями социально-экономического развития. Из значения слова принципы, как основополагающих и руководящих идей, следует, что принципы налоговой системы выступают в качестве наиболее базовых предпосылок, определяющих функционирование и основы построения налоговой системы.

Принцип справедливости, который определяется как посильное участие каждого соразмерно доходу в покрытии расходов правительства, сохраняет свое ключевое значение и в «экономике знания». Однако с развитием электронной коммерции может происходить нарушение принципа справедливости. Во-первых, из-за разрыва между местом потребления общественных благ и уплатой налогов, когда средства от уплаты налогов в экономике знаний поступают в доходы бюджета, отличного от бюджета проживания налогоплательщика, поэтому ожидаемый процесс обмена налогов на общественные блага не будет происходить. Для соблюдения принципа справедливости в условиях электронной коммерции налог на потребление должен быть уплачен по месту нахождения покупателя. Во-вторых, нарушение принципа справедливости может происходить вследствие того, что у налогоплательщиков появляется обязательство по уплате налога в двух резиденциях. Для информационных продуктов, например, программного обеспечения в нескольких географически разрозненных офисах одной компании использование принципа справедливости указывает на то, что товар

должен быть обложен один раз по месту расположения головного офиса. Доказано, что нарушение принципа справедливости становится причиной уклонения от уплаты налогов налогоплательщиком, поэтому в современной экономике принцип справедливости включает в себя не только обмен услуг между государством и налогоплательщиком, но и уточнение, которое указывает, что один и тот же доход, потребление или собственность не могут быть обложены налогом несколько раз. Это достигается в частности межгосударственными соглашениями с целью преодоления двойного налогообложения.

Принцип определенности в новой экономике приобретает значение, которое трудно переоценить, так как четкое законодательное разграничение облагаемых и необлагаемых информационных продуктов закладывает основу для исполнения закона, не оставляя места произволу. Исполнение принципа простоты в условиях электронной коммерции, обеспечивается программным обеспечением, которое позволяет рассчитывать и взимать налоги в режиме реального времени.

Выявлено, что принцип нейтральности сводится к тому, что одинаковые товары должны облагаться одинаково вне зависимости от способа их реализации и доставки. Это означает, что бизнес, предоставляющий услуги в глобальной сети Интернет, и домашние хозяйства не должны облагаться каким-либо специальным налогом. Налоги на информационные блага не должны отличаться от налогов на товары и услуги, приобретенных «традиционным» способом», таким образом, целям нейтральности налогообложения соответствует использование метода функционально одинаковых товаров.

Сформулирован принцип гибкости, который показывает необходимость налоговой системы своевременно реагировать на изменения, происходящие во внешней среде. Ежегодно число предлагаемых технологических решений растет более чем в четыре раза, а количество принятых нововведений более чем в два. Кроме того, появление новых информационных продуктов, расширение и конвергенция услуг, предоставляемых в сети Интернет, указывают на важность гибкости налоговой системы, которая в современных

условиях должна быстро реагировать на изменяющиеся экономические условия. Принцип гибкости указывает, что налоговые правила для соответствия условиям экономики знаний должны быть гибкими, способными к проверке и обновлению в зависимости от меняющихся научно-технических, экономических и политических потребностей.

При применении принципа гибкости важно соблюдать границу между изменением налоговой системы как реакцией на новые явления во внешней среде и произвольностью налогового законодательства. Решением в данном случае является введение порога технических и коммерческих изменений. На основании этого порога будет проводиться оценка необходимости изменений в налоговой системе, и только при его превышении будет происходить пересмотр налогового законодательства. Изменения, проходящие ниже данного порога, будут отсекаются. Современная экономика, расширяя определение классических принципов справедливости, определенности и простоты, добавляет к ним нейтральность и гибкость. Данные принципы будут являться базовыми для налоговой системы в условиях электронной торговли.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих работах:

1. Теория и практика налогообложения. Вызов электронной коммерции // Вестник Московского университета, серия 6. Экономика 2007. – № 6, 0,7 п.л.
2. Налогообложение электронной коммерции в США // США - Канада: экономика, политика, - 2007. - N 7, 0,8 п.л.
3. Демократический подход к республиканской модели налогообложения // Вестник Московского университета, серия 6. Экономика 2004. – № 2, 0,6 п.л.
4. Теоретические и практические аспекты налогообложения электронной коммерции. Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых по фундаментальным наукам, Ломоносов–2007. Сборник тезисов. / Гл. ред. В.Н.Сидоренко и др. – М.: КДУ, 2007, 0,2 п.л.
5. Роль налогов в экономическом росте. Материалы Ломоносовских чтений экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова за 2005 – 2006 гг.: Методология экономической науки и методика преподавания экономической теории.

/ Под ред. К.В.Папенова, М.М.Крюкова, К.А.Хубиева. – М.: Грант Виктория ТК, - 2006, 0,6 п.л.

6. Налогообложение транзакций в условиях роста значения глобализации. Ломоносовские чтения: Научная конференция: Сборник статей и тезисов. / Под ред. Н.Х.Розова. - М.: МАКС Пресс, 2006, 0,2 п.л.

7. Значение налоговой системы для привлечения прямых иностранных инвестиций. Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых по фундаментальным наукам, Ломоносов–2006. Сборник тезисов. / Гл. ред. В.Н.Сидоренко и др. – М.: КДУ, 2006, 0,2 п.л.

8. Налоговое регулирование в новой экономике. Сборник тезисов. 21-ой Всероссийская научная конференция молодых ученых и студентов “Реформы в России и проблемы управления”. - М.: Издательский центр ГУУ, 2006, 0,1 п.л.

9. Налоговое администрирование как взаимодействие налоговой системы и эффективного управления. Сборник истории управленческой мысли и бизнеса: VIII Международной конференции «Научные концепции и реальный менеджмент». / Под ред. В.И.Маршева, И.П.Пономарева. - М.: МАКС Пресс, 2005, 0,4 п.л.

10. Роль налогообложения в росте объема прямых иностранных инвестиций. Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых, Ломоносов–2005. Сборник тезисов. Том I. / Гл. ред. В.Н.Сидоренко. — М.: Издательство МГУ, 2005, 0,1 п.л.

11. Налоговая реформа и формирование бюджета. Сборник тезисов секция экономика. Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых, «Ломоносов 2004». Сборник тезисов. / Гл. ред. В.Н. Сидоренко и др. - М.: ТЕИС, 2004, 0,1 п.л.

12. Налогообложение в соответствии с Вашингтонским консенсусом. Сборник тезисов секция экономика. Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых, «Ломоносов 2004». Сборник тезисов. / Гл. ред. В.Н. Сидоренко и др. - М.: ТЕИС, 2004, 0,1 п.л.

13. Роль налогов в национальной экономике. Сборник тезисов. 19-ой Всероссийская научная конференция молодых ученых и студентов “Реформы в России и проблемы управления”. М.: Издательский центр ГУУ, 2004, 0,1 п.л.