Преснякова Елена Анатольевна. Налоговый механизм формирования доходов бюджета и его совершенствование : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Москва, 2002 151 c. РГБ ОД, 61:03-8/989-X

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1 ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 9

1.1 Налоговый механизм: понятие и структура 9

1.2 Характеристика основных элементов налогового механизма 20

1.3 Налоговый механизм в системе финансовых и бюджетных отношений 30

ГЛАВА 2. УСИЛЕНИЕ РОЛИ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА В РЕШЕНИИ РЕГИОНАЛЬНЫХ ПРОБЛЕМ 44

2.1 Налоговые аспекты формирования доходов бюджетов в регионе 44

2.2 Региональные проблемы налогообложения малого бизнеса 62

2.3 Налоговое стимулирование повышения инвестиционной активности 75

ГЛАВА 3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЯ В НАЛОГОВОМ МЕХАНИЗМЕ 89

3.1 Правовое обеспечение налогового контроля и тенденции его развития 89

3.2 Совершенствование методических подходов к проведению документальных налоговых проверок 104

3.3 Налоговый контроль за расходами и доходами физических лиц 118

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 123

ЛИТЕРАТУРА '. 134

**Введение к работе**

Актуальность исследования. В современных условиях России, когда оформлены правовое поле и направления финансовых потоков, особо остро стоит задача совершенствования налоговой системы как основы формирования благоприятного экономического климата и источника наполнения доходами всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. По мере развития рыночных отношений увеличиваются масштабы перераспределения валового внутреннего продукта через бюджет посредством налоговых методов, а сами налоги становятся необходимым элементом системы управления финансами.

Существующая налоговая система Российской Федерации является результатом развития налоговых отношений относительно короткого временного периода. По мере развития рыночных преобразований выявились недостатки налоговой системы, а ее несоответствие происходящим в обществе изменениям становилось все более явным. Многочисленные изменения, которые ежегодно с 1992 года вносились в налоговое законодательство, решали лишь некоторые отдельные проблемы, не затрагивая основ системы. Развитие налоговой системы обусловлено имеющимися потребностями государства и экономической системы, а динамика процессов, протекающих на уровне отдельных предприятий, во многом зависит от того, насколько эффективно функционирование национального налогового механизма.

В настоящее время важнейшими направлениями налогового реформирования являются создание эффективной, способной к адаптации налоговой системы, реальное облегчение налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков, активизация предпринимательской деятельности всех хозяйствующих субъектов.

Преобразования в налоговой сфере предполагают изучение и изменение всех элементов налогового механизма. Поскольку основную долю доходов в бюджетах разных уровней составляют налоговые поступления, то сегодня как никогда важно выработать такую систему налоговых отношений, которая отвечала бы целям стабилизации экономики, сочетала четкое и уважительное отношение к закону, была бы достаточно гибкой, обеспечивающей важнейшие структурные сдвиги в экономике, определяя в то же время стабильные и целостные рамки осуществления предпринимательской деятельности.

Перестройка управления финансовыми ресурсами, вызванная расширением самостоятельности субъектов Федерации, развитием деятельности органов местного самоуправления должна базироваться на целенаправленных исследованиях налоговых и бюджетных систем, действующих с учетом специфических особенностей регионов, поэтому одной из основных проблем является поиск адекватного рыночной экономике воздействия налогового механизма на экономические процессы как в целом в России, так и в отдельных регионах.

Формирование в России рыночных основ экономики способствовало активизации теоретических разработок по организации налоговых отношений. Однако региональные аспекты налоговых отношений, имеющих большое влияние в регулировании экономических и социальных процессов, освещались недостаточно.

Все это свидетельствует об актуальности проблемы формирования налогового механизма, ориентированного на эволюционное преобразование налоговой системы, обеспечивающее устранение ее недостатков и перекосов и направленное на создание рациональной, справедливой, стабильной и предсказуемой налоговой системы.

ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ РАБОТЫ

Цель диссертационного исследования состоит в том, чтобы на основе изучения правовой базы, анализа и обобщения практики налогообложения разработать рекомендации по совершенствованию налогового механизма в Российской Федерации с учетом изменяющихся условий хозяйствования.

Реализация поставленной цели достигается путем решения следующих основных задач:

- уточнение определения налогового механизма, его структуры и места в системе финансовых и бюджетных отношений;

- определение основ функционирования налогового механизма, анализ тенденций его формирования;

- обоснование изменений в направлениях формирования доходов бюджета посредством налогового механизма;

- выделение общих проблем становления и совершенствования регионального налогообложения и способов их решения, исходя из направлений экономической политики регионов;

- разработка научно-практических рекомендаций по совершенствованию налогообложения применительно к условиям Калужской области;

- исследование методических, организационных и правовых аспектов налогового контроля и определение направлений его совершенствования.

Объектом исследования являются финансовые отношения, возникающие между государством и налогоплательщиками по поводу уплаты налоговых платежей в бюджет.

Предметом исследования является процесс формирования и развития налогового механизма, ориентированного на создание рациональной, эффективной и стабильной налоговой системы в РФ.

Теоретической и методологической основой исследования являются труды отечественных и зарубежных авторов в области налогообложения. Проанализированы и обобщены разработки в области налоговой теории и практики таких отечественных авторов, как Брызгалин А.В., Вознесенский Э.А., Горский И.В., Гусев В.В., Дробозина Л.А., Макарьева В.И., Окунева Л.П., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Пепеляев С.Г., Пушкарева В.М., Родионова В.М., Романовский М.В., Солянникова СП., Тривус А.А., Черник Д.Г., Шаталов С.Д. и других. В ходе исследования были использованы Законы Российской Федерации, Указы Президента России, Постановления Правительства РФ, другие нормативные инструкции и документы, а также статистические и иные материалы Министерства РФ по налогам и сборам, УМНС по Калужской области, Департамента финансов Калужской области, результаты экономических исследований, обзоров и опросов.

В диссертации использован диалектический подход, метод системного логического анализа и синтеза на основе выявления причинно-следственных связей, предопределяющих эффективность функционирования налогового механизма.

Научная новизна исследования состоит в следующем:

- определено содержание понятия налоговый механизм как совокупности форм и методов регулирования различных сторон организации налоговых отношений, действие и структура которой обусловлены особенностями государственного управления финансами, выявлена его значимая роль в экономической системе, обоснованы и проанализированы элементы налогового механизма (налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование, налоговый контроль), комплексное развитие которых способствует формированию эффективной налоговой системы и позволяет организационно обеспечить соблюдение принципов налогообложения;

- показано значение четкой организации налогового механизма для формирования стройных и стабильных взаимоотношений между уровнями финансовой системы; обоснован принцип единства действий государственных органов в обеспечении поступлений налоговых платежей в бюджет;

- предложена перспективная модель формирования доходов региональных и местных бюджетов с помощью налогового механизма, дан анализ возможных направлений наполнения налоговыми доходами бюджетов разного уровня: соединение в федеральных и региональных налогах своих ставок каждым уровнем власти в пределах квоты, утвержденной федеральным законодательством;

- на основе комплексного анализа регионального налогообложения малого бизнеса выявлены проблемы налогового прогнозирования данной сферы, показана слабая постановка аналитической работы в налоговых органах, что является одной из причин низкой эффективности практики регионального налогообложения, предложены методические подходы по применению субъектами РФ специальных налоговых режимов, способствующих количественному и качественному изменению налоговой базы бюджета региона при условии соблюдения единого экономического пространства федеративного государства;

- выделены направления налогового стимулирования инвестиционной активности на региональном уровне, выражающиеся в предоставлении налоговых льгот с учетом оценки целесообразности принятия такого налогового решения, а именно: позитивного влияния на состояние дел в отрасли и сопряженных отраслях, социального эффекта, обеспечения единства целей бюджетной и налоговой политики.; рассмотрены параметры налогового механизма, оказывающие стабилизирующее и стимулирующее воздействие на принятие инвестиционного решения субъектами предпринимательства.

- на основе анализа правового обеспечения и организации налогового контроля, выявлено отсутствие в налоговом законодательстве четких норм и процедур, позволяющих предотвратить необоснованное уклонение от налогообложения; указаны направления максимально возможного предотвращения масштабов противозаконного уклонения от уплаты налогов;

- доказана целесообразность применения экономико-правового метода по выявлению скрытых объектов налогообложения в учете организации при производстве документальных налоговых проверок в целях повышения качества их подготовки и проведения, и в целом, результативности.

Теоретическая и практическая значимость исследования.

Содержащиеся в работе выводы и предложения способствуют углублению понимания процессов, происходящих в сфере налогообложения, и создают предпосылки для разработки системы мер, обеспечивающих развитие финансовых отношений в регионе, а также повышение эффективности регионального налогообложения. Основные диссертационные положения можно применять в качестве методологической базы в построении современных методик проведения налогового контроля. Ряд положений работы можно рекомендовать для разработки лекционных курсов по проблемам развития налогообложения в Российской Федерации.

Апробация результатов исследования. Различные аспекты работы были изложены в выступлениях автора на научно-практических конференциях, посвященных проблемам реформирования российской экономики. Предложенные в работе методические подходы к проведению налогового контроля используются в деятельности налоговых органов Калужской области. Основные положения диссертации апробированы автором при подготовке учебно-методических материалов и лекций в рамках образовательных программ, подготовленных филиалом Всероссийского заочного финансово-экономического института в г. Калуге и Калужским филиалом Московского гуманитарно-экономического института. По теме диссертации опубликовано 6 работ, общим объемом 1,2 п.л.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемой литературы. Работа изложена на 151 странице, включает 12 таблиц , 5 схем и диаграмм.

## Налоговый механизм: понятие и структура

В условиях развития рыночных отношений одним из важнейших рычагов регулирования социально-экономических процессов являются налоги. От эффективного использования налоговых инструментов в государственном регулировании экономики, характера и направлений налоговой политики во многом зависят создание основ и развитие рыночной экономики в Российской Федерации, стабилизация социально-экономического положения страны.

Общественное назначение налогов как специфических экономических отношений характеризуется созданием финансовой основы жизнедеятельности государства путем отчуждения части стоимости национального дохода для формирования централизованного фонда финансовых ресурсов.

В современных экономических исследованиях имеется немало подходов к определению сущности налога как экономической категории, которая «является универсальной и вместе с тем исходной категорией, выражающей основные свойства финансов».1 По мнению ученых-экономистов, налог как экономическая категория выражает денежные отношения между государством, с одной стороны, и физическими и юридическими лицами, с другой стороны, возникающие в процессе вторичного распределения (перераспределения) вновь созданной стоимости валового внутреннего продукта и присвоения части его стоимости в распоряжение государства в обязательном порядке. При этом характерно то, что в подавляющем большинстве определений понятие «налог» отражает обязательный характер уплаты налоговых платежей, их безэквивалентность, связь с государственной властью, участие в экономических процессах общества. Традиционный экономический подход нашел выражение и в нормативных документах. Так, в ст.8 части 1 Налогового кодекса РФ налог определяется как обязательный, индивидуальный 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.

Общественное предназначение и сущность налогов раскрываются через их функции. Обеспечение устойчивой доходной базы бюджета происходит посредством фискальной функции налога. В Российской Федерации фискальная функция проявляется достаточно ярко. Фискальная функция налогов, с помощью которой происходит формирование финансовых ресурсов государства, создает объективные предпосылки государственного вмешательства в экономику, т.е. обусловливает регулирующую функцию налогов. Регулирующая функция проявляется через совокупность мер косвенного воздействия государства на развитие производства путем изменения части валового внутреннего продукта, взимаемой в бюджет, за счет повышения или понижения общего уровня налогообложения. Обе отмеченные функции налога, несмотря на различные цели, находятся в постоянном взаимодействии и взаимозависимости.

Нами не ставится цель рассмотреть в работе со всех сторон сущность категории налог, так как эти вопросы глубоко изучены отечественными и зарубежными экономистами. Однако, разделяя точку зрения об объективном характере налогов, мы считаем, что не следует разрывать обе стороны одного экономического явления: его содержание и форму проявления. Поэтому понятие «налог» следует рассматривать с позиции реальной практики использования налогов.

Налоговые отношения существуют при различных способах производства и, с одной стороны, они содержат те общие черты, которые свойственны им в разных способах производства, а, с другой - приобретают новую социально-экономическую направленность. На эту особенность налогов обращает внимание А.М.Логвина, отмечая, что «объективная сторона налогов проявляется на практике в течение всего периода существования налогов, при каждом единичном акте их уплаты и не зависит от того, на каком историческом и экономическом этапе развития находится государство, ни от того, какое конкретное государство взимает налоги, ни от каких-либо иных факторов.

## Налоговые аспекты формирования доходов бюджетов в регионе

Взаимосвязи звеньев бюджетной системы реализуются через механизм межбюджетных отношений, под которыми понимаются отношения между органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления по поводу разграничения на постоянной основе видов расходов, а также налогов и других платежей, поступающих в бюджетную систему страны, нормативного распределения регулирующих доходов на временной основе и перераспределения средств из бюджета одного уровня в другой. В Концепции реформирования межбюджетных отношений в Российской Федерации в 1999-2001 годах определены принципы организации межбюджетных отношений, одним из которых является разграничение (закрепление) на постоянной основе и распределение по временным нормативам регулирующих доходов по уровням бюджетной системы Российской Федерации.

Особую значимость в России имеет межбюджетное регулирование. Доходы региональных бюджетов находятся в прямой зависимости от средств федерального бюджета, так как формирование их объемов осуществляется, в основном, за счет регулируемых доходных источников, величина которых определяется видами передаваемых налогов и нормативами отчислений в соответствующие бюджеты. В 1998-1999 г.г., по данным Комитета по бюджету Совета Федерации, из 89 субъектов Федерации лишь 13 или 14,6% были самообеспеченными регионами («донорами»). Низок удельный вес и самообеспеченных муниципальных образований. Так по данным Департамента экономики и местных финансов Миннаца России, «донорами» являлись только 399 муниципальных образования из 130001 (3%).

Во внутрирегиональных межбюджетных отношениях наблюдалась тенденция на централизацию доходов в региональных бюджетах. Практически по всем видам налогов, по которым региональным органам власти было предоставлено право установления нормативов в местные бюджеты, распределение доходных поступлений было произведено в пользу региональных бюджетов. Доля местных налогов и сборов в доходной части местных бюджетов составляет всего около 14%. Негативный характер ежегодного пересмотра нормативов отчислений от регулирующих налогов в пользу федерального и регионального бюджетов, низкая обеспеченность местных бюджетов собственными доходами отмечается многими специалистами1.

Правовые основы межбюджетных отношений заложены в Бюджетном кодексе, в части первой Налогового кодекса, в законах: "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», "О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации", в законах о федеральном бюджете на очередной финансовый год. Организация межбюджетных отношений органов местного самоуправления и органов государственной власти субъектов Российской Федерации осуществляется на основе федеральных законов и законов субъектов Российской Федерации с соблюдением следующих принципов:

Взаимной ответственности органов власти разных уровней за соблюдение обязательств по межбюджетным отношениям;

Применения единой для всех муниципальных образований методологии, критериев и факторов, учитывающих

## Правовое обеспечение налогового контроля и тенденции его развития

Теория налогообложения не может ограничиваться исследованием налогов только с точки зрения формирования доходов бюджета. Необходимо также рассматривать организацию налоговой работы, поведение налогоплательщика, его отношение к налогу. Технология сбора налогов, организация налоговой работы неразрывно связаны с налоговым законодательством, которым определен перечень основных действий, выполняемых налоговыми органами и налогоплательщиками для уплаты налога и осуществления контроля над этим процессом.

Анализ законодательных и нормативных актов о налогах 90-х годов показывает, что существенным изменениям подвергались не только вопросы исчисления налогов и ответственности за налоговые правонарушения, но и вопросы организации по сбору налогов, осуществлению налогового контроля. Законодательством начала 90-х годов не регламентировалась работа налоговых органов и их взаимоотношения с налогоплательщиками. В 1992-1996 годах в налоговых органах был создан фонд социального развития, формирование которого осуществлялось за счет 10% сумм налогов, дополнительно взысканных налоговыми органами, и 30% отчислений от сумм штрафов и других санкций. Такая материальная заинтересованность налоговых работников в результатах проведения налогового контроля являлась парадоксальной: нарушения, допускаемые налогоплательщиками при исчислении и уплате налогов, являлись при их выявлении фактором улучшения финансирования налоговых органов. Правовое регулирование вопросов налогообложения осуществлялось по ведомственным актам Госналогслужбы РФ, а не законами РФ, что усложняло налоговое законодательство, а при наличии ведомственного интереса в формировании фонда социального развития приводило к негативным последствиям.

Принятие Части первой (общей части) Налогового кодекса и введение его в действие с 01.01.1999 г. позволило решить ряд назревших проблем налоговой системы. В частности, был исправлен существовавший ранее перекос в объеме прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов, обеспечена реальная защита прав и законных интересов налогоплательщиков, усовершенствованы механизмы и процедуры исполнения налоговых обязательств (введение института требования об уплате налога, установление процентных начислений при возврате налогоплательщику излишне уплаченных им сумм и др.), унифицирован и в целом снижен размер налоговых санкций. Налоговый кодекс регламентирует действия налоговых органов во многих стандартных ситуациях, возникающих при сборе налогов. Именно эти процессуальные элементы и оказывают определяющее влияние на технологию сбора налогов в условиях действия НК РФ.

Практическими аспектами применения основных положений НК РФ и проблемными вопросами, оценивающими коллизии и возможности интерпретации тех или иных правовых норм, являются:

Учет налогоплательщиков. Ведение базы данных Государственного реестра налогоплательщиков;

Камеральная проверка бухгалтерской и налоговой отчетности, а также иных сведений от налогоплательщиков. Применение санкций за нарушения налогового законодательства, выявленные на этом этапе работы, и информирование об этом налогоплательщиков;

Учет поступлений в бюджет: выявление недоимок и переплат, их взаимозачеты, возврат излишне уплаченных сумм налогов, начисление пени с информированием налогоплательщиков о результатах.

Выездная налоговая проверка (от выбора объекта до формирования постановления о наложении санкций по ее результатам).

Взыскание в бюджет задолженности по налогам и сборам, а также по финансовым и административным санкциям за нарушения налогового законодательства.