Егорова Татьяна Николаевна. Формирование эффективной бюджетно-налоговой системы в трансформационной экономике : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Орел, 2004 244 c. РГБ ОД, 61:05-8/1765

**Содержание к диссертации**

Введение

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РОССИИ 10

1.1 Экономическая сущность и нормативно-правовое регулирование налоговых отношений 10

1.2 Принципы налогового регулирования в рыночной экономике 45

1.3 Концепция формирования региональной налоговой политики 61

2 АНАЛИЗ И ОЦЕНКА НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В СФЕРЕ БЮДЖЕТНО-НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ 80

2.1 Критерии и показатели, характеризующие состояние проведенной политики государства в сфере налогообложения 80

2.2 Анализ бюджетно-налоговых отношений в регионе 109

2.3 Развитие межбюджетных отношений на уровне региона в системе налогового регулирования 123

3 НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ БЮДЖЕТНО-НАЛОГОВОГО ФЕДЕРАЛИЗМА НА РЕГИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ 143

3.1 Модель бюджетно-налогового федерализма 143

3.2 Методика расчета налогового потенциала муниципального образования 157

3.3 Цели и приоритеты дальнейшего построения эффективной системы государственного управления в области налогообложения 168

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 180

Список использованных источников 183

ПРИЛОЖЕНИЕ А - Проект налоговой системы Российской Федерации на2005год 200

ПРИЛОЖЕНИЕ Б - Данные о расщеплении налогов между уровнями бюджетной системы РФ в 2002-2004гг 201

ПРИЛОЖЕНИЕ В - Доля доходов и расходов консолидированного бюджета РФ в 2003году в ВВП 221

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Практика последних лет  
показывает бесперспективность попыток устранения недостатков

действующей налоговой системы путем внесения, хотя и правильных, но лишь отдельных «точечных» изменений в налоговое законодательство. Налоговая реформа должна предусматривать, с одной стороны, снижение налоговой нагрузки и решение наиболее важных для бизнеса вопросов (ликвидация барьеров, препятствующих наращиванию инвестиций), с другой - большую «прозрачность» налогоплательщиков для государства, улучшение налогового администрирования и сужения возможностей для уклонения от уплаты налогов.

Переориентация главной функции налоговой системы с фискальной на стимулирующую, подкрепленная мерами по организационно -методическому совершенствованию деятельности самих налоговых органов, позволит без ущерба для экономики в полной мере использовать налоговые рычаги государственного регулирования для создания предпосылок экономического роста и инвестиций - надежного фундамента стабильных поступлений в бюджет.

Обеспечение сбалансированности федерального бюджета, бюджета субъекта Федерации и муниципального образования является основной предпосылкой для поддержания макроэкономической и финансовой стабильности, создания условий для экономического роста, увеличения количества рабочих мест, роста инвестиционной активности, выполнения обязательств государства перед населением.

В связи с централизацией финансовых ресурсов на федеральном уровне обостряется проблема бюджетно-налоговых взаимоотношений различных ветвей власти и экономических субъектов хозяйствования. Поэтому необходимость разработки налоговой политики с учетом

**5**особенностей социально-экономического положения регионов обусловлена изменением на современном этапе приоритетов в бюджетно-налоговом регулировании. Акцент на дотационных формах межбюджетного регулирования оставил без внимания вопросы распределения налоговых источников между уровнями бюджетной системы, что привело к предпочтению выравнивающей функции межбюджетных отношений. Актуальность темы диссертационного исследования обусловлена необходимостью формирования эффективных бюджетно-налоговых отношений с учетом установленных приоритетов, определением критериев оценки и показателей эффективности проводимой политики.

**Степень научной разработанности.**Проблемы бюджетно-налогового федерализма в реформируемой экономике в различных аспектах рассматривались в научных публикациях М.Бобоева, И.Горского, Г.Бродского, А.Брызгалина, Д.Виницкого, Г.Гаджиева, В.Панскова, Л.Павловой, С.Пепеляева, Ю.Петрова, В.Пушкаревой, В.Садкова, Д.Черника, С.Шабарова, Т.Юткиной, И.Подпориной, Г.Поляка, В.Родионовой, М.Романовского, В.Христенко, М.Ходоровича, А.Швецовой.

В общетеоретическом плане аспекты бюджетно-налогового регулирования представлены в трудах М.Бернса, Ф.Бэкона, Д.Белла, А.Лаффера, Ш.Монтенскье, А.Смита, Г.Стайна, А.Эрхарда и др.

Однако динамизм социально-экономических преобразований в России требует систематизации и оптимизации бюджетно-налоговых отношений в современных условиях, что предопределило выбор темы исследования, постановку проблемы и задач исследования.

**Целью диссертационного исследования**является обоснование выбора приоритетных форм и направлений бюджетно-налоговых отношений в современных условиях и разработка практических рекомендаций по повышению их эффективности.

Поставленная цель предопределила необходимость решения следующих задач:

**6**исследовать теоретико-методические аспекты

трансформации налоговой системы в России;

раскрыть механизм воздействия налогового регулирования на бюджеты всех уровней;

исследовать механизм реализации региональной налоговой политики с учетом принципа разделения государственной власти и федеративного устройства РФ и предложить модель оптимизации указанного механизма;

обосновать методику оценки и систему показателей, характеризующих результаты проведенной государственной политики в области налогообложения;

выявить тенденции развития бюджетно-налоговых отношений в регионе;

оценить межбюджетные отношения на уровне региона в системе налогового регулирования;

предложить модель бюджетно-налогового федерализма на региональном уровне.

**Область исследования**соответствует п.2.3 «Бюджетно-налоговая система и бюджетная политика государства в рыночной экономике» и п. 2.9«Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы» специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» паспорта специальностей ВАК.

**Объектом диссертационного исследования**являются бюджетно-налоговая сфера Российской Федерации и региона.

**Предметом диссертационного исследования**является система бюджетно-налоговых отношений на федеральном и региональных уровнях.

**Теоретической и методологической основой исследования**является общенаучная методология, предусматривающая использование

**7**диалектического метода познания, положений экономической теории и теории государственного регулирования в сфере налогообложения, труды отечественных и зарубежных экономистов, законодательные и нормативные акты органов государственной власти РФ. В процессе исследования использовались различные методы анализа, в том числе синтез, абстрактно-логический метод и специальные методы познания, предполагающие использование возможностей моделирования, прогнозирования и др.

**Информационной базой исследования**послужили официальные материалы государственного комитета по статистике Российской Федерации, Министерства по налогам и сборам, Министерства финансов РФ.

**Научная новизна**диссертационного исследования заключается в разработке концептуальной модели бюджетно-налоговых отношений на региональном уровне на основе комплексного анализа налоговой и бюджетной политики государства.

Научная новизна подтверждена следующими научными результатами, выносимыми на защиту:

1. Теоретически обоснована объективность трансформации форм налогообложения, которая заключается в эволюции налоговых отношений под влиянием производительных сил и производственных отношений.
2. Структурирован и функционально определен механизм реализации региональной налоговой политики в условиях федеративного государства и принципа разделения государственной власти.
3. На основе системного анализа выбранных и разработанных автором показателей, определяющих уровень наполнения бюджетной системы, уровень собираемости налогов, уровень задолженности, уровень налоговой нагрузки произведена оценка проводимой политики РФ в сфере налогообложения с определением дальнейших целей и приоритетов.
4. Разработаны методические рекомендации к анализу и оценке межбюджетных отношений на региональном уровне, обеспечивающие возможность реализации сочетания выравнивающей и стимулирующей функций.
5. Предложена модель бюджетно-налогового федерализма на региональном уровне, позволяющая обеспечить установление равноправных отношений между субъектами Федерации и муниципальными образованиями за счет оптимального сочетания их налогового потенциала и распределения финансовой помощи.

**Практическая значимость исследования**состоит в том, что основные научные положения и выводы, содержащиеся в диссертации и составляющие ее новизну доведены до конкретных практических рекомендаций по совершенствованию процесса налогообложения и бюджетно-налоговых отношений в рамках проводимой государственной политики.

Выводы и предложения, сформулированные в работе, расширяют теоретическую базу для решения проблем регулирования межбюджетных отношений, сбалансированности и устойчивости бюджетов всех уровней, что, в свою очередь, окажет позитивное воздействие на социально-экономическую ситуацию в стране,.

**Апробация результатов исследования.**Основные положения и результаты диссертационной работы докладывались на всероссийских и международных научно-практических конференциях: «Экономическое созидание в регионе: проблемы и механизмы реализации» (г.Орел, 2002г), «Социально-экономическое развитие регионов» (г.Воронеж,2003г), «Экономика, экология и общество в России в XXI веке» (г.Санкт-Петербург, 2003г), «Системная модель российского общества XXI века и корректировка реформ» (г.Орел ГТУ, 2003г), «Экономический рост и трансформация стратегии реформ: опыт, противоречия, факторы

**9**обеспечения»(г.Орел, 2003г), «Компьютерные технологии при моделировании в управлении и экономике»(г.Харьков, 2004г).

**Реализация результатов диссертационной работы.**Результаты исследования апробированы и внедрены в работе бюджетного комитета Орловского Областного Совета Народных депутатов, управления финансов и налоговой политики Орловской области и инспекций Федеральной налоговой службы Российской Федерации, а также в целях налогового планирования на предприятиях промышленности.

Научные положения и выводы, сформулированные в работе, могут использоваться:

в учебном процессе для преподавания курса «Финансы», «Бюджет и бюджетная система» и др.;

в качестве методической базы для разработки бюджетов, налогового планирования и региональных программ реформирования;

**Публикации.**По результатам диссертационного исследования

опубликовано 6 научных работ, общим объемом 2,8 п.л. (авторских 2,8п.л.)

**Объем и структура работы.**Диссертация состоит из введения, трех

глав, заключения, списка литературы, приложений. Содержание работы

изложено на 182 страницах, включает 26 таблиц, 6 рисунков.

## Экономическая сущность и нормативно-правовое регулирование налоговых отношений

К концу 19 - началу 20 века финансовая наука в целом не только достигла теоретических высот, но и добилась практического применения своих выводов. Тем не менее «детального исследования налогов вообще (а не того или другого отдельного налога) с точки зрения того влияния, которое они должны оказывать или оказывают на народное хозяйство, до сих пор не существует. Это область новая, мало изученная не только у нас, но и в Западной Европе»[165] Такую оценку состояния проблемы в 20-е гг. дал И.М.Кулишер в предисловии к работе А.А.Тривуса «Налоги как орудие экономической политики». Причина состояла в том, что, «даже признав налог злом, экономисты не могли выяснить влияние его на народное хозяйство, на отношения между различными производителями. Причина - в сложности экономических явлений, сущность которых прикрыта второстепенными формами, которые запутывают изучение»[20].

Теоретическая трудность вопроса заключалась в неразработанности проблем переложения, что, в свою очередь, было обусловлено соответствующим уровнем развития экономической и финансовой науки. Практическую значимость исследования влияния налогов на экономическую жизнь финансовая наука 20-х гг. оценивала с точки зрения необходимости учета этого воздействия на разработку принципов налоговой политики.

Предварительная классификация всех видов налогов предусматривала их разделение на прямые и косвенные. Такое деление было взято из практики XVI в. Деление на прямые и косвенные налоги впервые дано Д.Локком в конце XVII в. В основу деления был положен критерий перелагаемости налогов. Определив основное положение, что бремя всякого налога, с кого бы он ни взимался, в конечном итоге падает на землевладельца, Д.Локк установил, что налогам, падающим на землю косвенно, следует предпочесть налог, непосредственно взимаемый с землевладельца. Таким образом получилось, что поземельный налог - это прямой налог, остальные налоги — косвенные. Физиократы подтвердили и углубили это деление, исходя из того, что один лишь доход землевладельца представляет собой чистый доход, из которого уплачиваются все налоги.

Как известно, А.Смит считал, что доходы получают не только с земли, но также с капитала и труда. Расширение понятия дохода, подлежащего непосредственному обложению позволило Смиту включить налоги на предпринимательскую прибыль и заработную плату, которые он считал переложимыми в прямые налоги. А Смит определил косвенные налоги как налоги, которые падают на расходы. Дж.Стюарт Милль выдвинул новый критерий - намерения законодателя. Прямой налог- это тот налог, который, по мнению законодателя, должен лечь на налогоплательщика, косвенный тот, который должен быть переложен налогоплательщиком на другое лицо.

Классификации налогов, в основании которой лежал принцип перелагаемости, придерживались в течение XVII-XIX веков.

Со временем изменились взгляды на процесс переложения налогов. Пришлось констатировать, что многие, так называемые прямые налоги перелагаются не хуже тех, которые именуются косвенными, а последние, в свою очередь, далеко не всегда перелагаются -и не всегда полностью. Поэтому принцип деления налогов на перелагаемые и неперелагаемые был признан несостоятельным.

Вторым способом деления налогов на прямые и косвенные (в особенности во французском законодательстве и французской литературе) явилось разграничение их по способу обложения и взимания. К прямым налогам были отнесены те, что построены на основании явлений и признаков постоянного характера и поэтому заранее определимых (владение или пользование имуществом). Они взимаются по личным (окладным), периодически составляемым спискам плательщиков на основании кадастров (земель, домов и т.д.) и в определенные сроки. К косвенным налогам причислили те, которые проистекают из изменчивых явлений, из отдельных действий, фактов, например, из различных актов потребления, сделок, услуг, облагаемых по определенным тарифам.

Этот критерий деления налогов был подвергнут критике. Почему обложение на основании постоянных признаков именуется прямым, едва ли кто-нибудь сумеет обосновать.

В поисках лучшей классификации представители науки называли прямыми налогами обложение имущества, косвенными - обложение поступков, различали налоги на производство и налоги на потребление, характеризовали прямые налоги, как обложение средней налогоспособности, в отличие от косвенных, касающихся индивидуализирующих элементов, присущих отдельным актам потребления, сбережения, приобретения. И, наконец, обложение определенного источника было отнесено к прямым налогам, обложение на основании учета общей платежеспособности лица - к косвенным. В соответствии с этой посылкой все налоги, в которых государство направляет требование определенному лицу и производит непосредственно оценку его платежеспособности, являются прямыми. Те налоги, при взимании которых, государство непосредственно не устанавливает платежеспособность через действия налогоплательщика, являются косвенными.

## Критерии и показатели, характеризующие состояние проведенной политики государства в сфере налогообложения

Любая проводимая государственная политика в сфере налогообложения нуждается в оценке. Данная необходимость обусловлена потребностью государства в отслеживании проводимых решений в области управления налогообложением, оценки их эффективности, выявлении дальнейших стратегических и тактических приоритетов при дальнейшем развитии.

Выделить и систематизировать показатели оценки государственной политики в сфере налогообложения представляется возможным на основании, как основных теоретических аспектов проблемы, так и с помощью их непосредственной реализации на практике. Так, в частности, практическое воплощение, государственная политика, проводимая в сфере налогообложения, непосредственно находит в национальной системе налогообложения, как в основном инструментарии ее осуществления. В свою очередь, система налогообложения содержит такие элементы, как налогоплательщики, их структура и динамика по различным классифицирующим признакам; порядок установления, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов и сборов; принципы установления, введения в действия и отмены налогов и сборов; права и обязанности налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; налоговый контроль и ответственность сторон, что, безусловно, отражает характер и динамику проводимой государственной политики в сфере налогообложения. Однако систематизация и выработка показателей оценки представляет определенную сложность ввиду того, что лишь определенная часть показателей может носить количественную определенность, другая часть имеет лишь описательно - аналитическую природу.

На основе изучения основных теоретических наработок ведущих отечественных ученых - экономистов (И.В. Горского, Н.И. Малис, О.В. Медведевой) автором предложена следующая система отобранных и разработанных показателей оценки государственной политики в сфере налогообложения (рисунок 4). В данной системе можно выделить три группы показателей. К первой группе отнесены основные количественные детерминанты, такие как налогоплательщики; налоговые платежи; задолженность; налоговые льготы; налоговое бремя; налоговый контроль. Все эти показатели имеют количественную определенность и могут быть рассчитаны как на определенный момент времени, так и за определенный период времени в их динамике.

Другая группа показателей не имеет количественной оценки и несет теоретико-аналитическую информацию о характере проводимой государственной политики в сфере налогообложения. К этим показателям автором отнесены следующие: классические показатели состояния налогообложения в рамках проводимой налоговой политики; показатели направленности налоговой политики; показатели разумности при ее проведении. Данные показатели взаимоувязаны с показателями количественными и в определенной степени опираются на них.

## Модель бюджетно-налогового федерализма

Как уже неоднократно отмечалось, система межбюджетных отношений не отвечает основополагающим принципам бюджетно-налогового федерализма: доходные полномочия центра и субъектов РФ не совпадают с их расходной ответственностью. Дефицит в ресурсах при выравнивании на федеральном уровне составляют от 5 до 37 % [179].

В настоящее время процесс финансового выравнивания осуществляется в дотационной форме через механизм трансфертов (Фонд финансовой поддержки регионов, Фонд компенсаций и др.) и вытеснение регулирующих налогов без замены их собственными источниками. Трансферты и другие формы прямого перераспределения средств не обладают таким стимулирующим эффектом как регулирующие налоги, в том числе и потому, что существует определенный временной интервал между поступлением налогов в федеральный бюджет и их последующим перераспределением между регионами. Кроме того, перечисление трансфертов может быть обусловлено решением задач федерального значения, не всегда имеющих приоритет в каждом конкретном регионе.

Следовательно, замену регулирующих налогов дотационными формами межбюджетного регулирования нельзя признать рациональной, так как это закрепляет, и даже усиливает зависимость экономического развития регионов от федерального центра, не способствует более полному использованию условий их саморазвития, требует централизации огромных финансовых ресурсов на федеральном уровне. Необходимо сместить акценты с выравнивания условий жизни населения разных регионов посредством бюджетных вливаний и перераспределения средств через федеральный бюджет на механизмы, содействующие преодолению их отсталости, повышению уровня финансовой обеспеченности, уменьшению бюджетной зависимости от Центра.

Использование совместных налогов в практике межбюджетного регулирования является именно тем механизмом, который не требует огромной концентрации средств на федеральном уровне с целью дальнейшего их перераспределения и стимулирует регионы к самозарабатыванию бюджетных доходов. А разумное сочетание с методами прямого перераспределения средств по уровням бюджетной системы поможет не только укрепить доходную базу региональных и местных бюджетов, повысить их автономию и ответственность, но и наилучшим образом будет способствовать сглаживанию межрегиональных дисбалансов по уровню бюджетной обеспеченности.

Пересмотреть закрепление налоговых источников по уровням бюджетов целесообразно таким образом, чтобы сократить количество дотационных территорий, сузить сферу перераспределительных процессов, снизить встречные финансовые потоки, с тем, чтобы каждое муниципальное образование имело собственные источники формирования бюджета и муниципальную собственность, позволяющие реально решать вопросы местного значения. В качестве критериев разграничения налогов между уровнями бюджетной системы необходимо использовать следующие критерии:

- стабильность поступлений - наименее стабильные источники доходов, зависящие в большей степени от макроэкономической ситуации, чем от усилий конкретных территорий, должны быть закреплены за более высоким уровнем бюджетной системы;

- экономическая эффективность - для повышения заинтересованности в собираемости налогов за каждым уровнем власти должны закрепляться налоги на доходы, которые получены в той или иной степени благодаря усилиям этого уровня власти;

- социальная справедливость - чем менее равномерно распределена налоговая база, тем на более высокий уровень бюджета должен поступать соответствующий налог в целях последующего перераспределения;

- мобильность налоговой базы - налоги, взимаемые с налоговой базы, имеющей четкую территориальную привязку и не обладающей высокой мобильностью, разумнее закреплять за территориальными бюджетами;

- возможность иди невозможность экспорта налогового бремени за пределы региона означает, что финансирование бюджетных услуг должно производится за счет тех, кто ими пользуется.

Четкое разграничение налоговых доходов между различными уровнями бюджетной системы Российской Федерации является необходимым условием ее эффективного функционирования. Предложения по разграничению доходных полномочий, сформулированные ниже, направлены на повышение эффективности собираемости налогов, сглаживание неравенства в бюджетной обеспеченности территорий, поддержание сбалансированности различных уровней бюджетной системы и укрепление доходной базы местных бюджетов.

Основой самостоятельности местных бюджетов должны являться местные налоги и сборы. Однако, собственные средства муниципальных образований в доходной части бюджетов составляют немногим более 5% [99].

В соответствии с перечисленными критериями предлагаются следующие изменения по перезакреплению налоговых полномочий бюджетов разного уровня.

Прежде всего необходимо придать статус местных всем имущественным налогам, так как за местными бюджетами следует закреплять те налоги и сборы, на формирование налоговой базы которых способны влиять органы местного самоуправления и которые эти органы могут эффективно администрировать. Так, налог на имущество предприятий является региональным и поступления от него перечисляются с 2003 года в областной бюджет. В пользу необходимости закрепления данного налога за местным уровнем говорят такие факторы, как стабильность поступлений, низкая мобильность налоговой базы и экономическая эффективность. Поскольку предприятия используют местную инфраструктуру (дороги, коммунальные услуги), логично закрепить налоги, поступающие от их имущества, за местными бюджетами. Кроме того, при введении налога на недвижимость упраздняется налог на имущество организаций и перевод его в местные налоги предотвратит потери региональных бюджетов.

Поступления по земельному налогу также необходимо зачислять в местные бюджеты. Нормативы распределения поступлении от земельного налога между бюджетами разного уровня устанавливаются ежегодно Законом о федеральном бюджете и на 2003 год они составили 50% в региональный, 50% - в местный бюджеты. Аргументы в пользу стопроцентного закрепления поступлений от него в местные бюджеты те же, что и в случае налога на имущество организаций, с тем дополнением, что доходы по земельному налогу очень равномерно распределены, что соответствует принципу социальной справедливости.

Необходимо изменение нормативов отчисления поступлений в бюджеты еще одного налога - это единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности. С 2003 года его распределение по уровням бюджета осуществляется следующим образом: 30% зачисляется в федеральный бюджет, 15% - в областной, 45% - в местный и 10% во внебюджетные фонды. Более целесообразно будет пересмотрение нормативов по этому налогу в пользу регионального и местных бюджетов.