Лапин, Юрий Владимирович. Формирование и реализация налоговой политики в России : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Лапин Юрий Владимирович; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т].- Саратов, 2013.- 189 с.: ил. РГБ ОД, 61 13-8/1269

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические аспекты формирования государственной налоговой политики 11**

1.1 Налоговая политика государства: понятие, цели, функции 11

1.2 Основы формирования налоговой политики 26

1.3. Инструменты формирования и реализации государственной налоговой политики 42

**Глава 2. Методологические основы реализации государственной налоговой политики 58**

2.1 Содержание и взаимосвязь элементов механизма реализации налоговой политики 58

2.2 Управление налоговой нагрузкой на экономику как элемент налоговой политики 76

**Глава 3. Приоритетные направления государственной налоговой политики в современных условиях 107**

3.1 Развитие системы налогового стимулирования инновационной деятельности 107

3.2 Совершенствование инструментария политики налогового администрирования для противодействия налоговым правонарушениям 142

Заключение 167

Библиографический список литературы 181

* [Основы формирования налоговой политики](http://www.dslib.net/finansy/formirovanie-i-realizacija-nalogovoj-politiki-v-rossii.html#5252821)
* [Инструменты формирования и реализации государственной налоговой политики](http://www.dslib.net/finansy/formirovanie-i-realizacija-nalogovoj-politiki-v-rossii.html#5252822)
* [Управление налоговой нагрузкой на экономику как элемент налоговой политики](http://www.dslib.net/finansy/formirovanie-i-realizacija-nalogovoj-politiki-v-rossii.html#5252823)
* [Совершенствование инструментария политики налогового администрирования для противодействия налоговым правонарушениям](http://www.dslib.net/finansy/formirovanie-i-realizacija-nalogovoj-politiki-v-rossii.html#5252824)

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что одним из действенных инструментом государственного регулирования экономических процессов, происходящих в РФ, является налоговая политика, оказывающая влияние на всю социально-экономическую систему страны. При составлении проекта федерального бюджета одновременно разрабатываются основные направления налоговой политики России, позволяют определять ориентиры в области налогообложения на перспективу, обязательно учитываются при налоговом планировании, являются основанием для внесения изменений в налоговое законодательство. По мере развития страны должно происходить переосмысление направлений налоговой политики, совершенствование инструментов и механизмов ее реализации, и это - непрерывный процесс.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годы, в первую очередь, направлены на создание эффективной и стабильной налоговой системы, которая будет способна обеспечить бюджетную устойчивость не только на текущий момент, но и долгосрочную перспективу. Для реализации этой цели необходима разработка комплекса мер, направленных на поддержку инвестиций в развитие реального сектора экономики России, на стимулирование инновационной деятельности хозяйствующих субъектов. Важными инструментами этой политики являются налоговые стимулы и регуляторы, позволяющие организациям направить значительные суммы инвестиций на финансирование научных исследований и разработок, внедрение новых технологий в производство. Пропагандируемая направленность налоговой политики в настоящее время, к сожалению, не способствует пока качественному экономическому росту на инновационной основе. В связи с этим в современных условиях существенно возрастает потребность в усилении стимулирующей роли инструментов налоговой политики.

Одним из актуальных вопросов налоговой политики должна стать разработка и внедрение мер, противодействующих уклонению недобросовестных налогоплательщиков от уплаты налогов. Проведенное исследование показало, что налоговая политика на современном этапе развития налоговой системы пока не в состоянии противодействовать негативным последствиям финансового кризиса и росту масштабов уклонения плательщиков от уплаты обязательных налоговых платежей. Необходимо пересмотреть процедуры налогового администрирования, связанные с проведением камеральных и выездных налоговых проверок. Особый акцент необходимо сделать на совершенствовании предпроверочного анализа, способного качественно повлиять на эффективность и результативность выездных налоговых проверок. Это позволит улучшить налоговую дисциплину среди налогоплательщиков, тем самым обеспечив полноту и своевременность уплаты ими всех налоговых платежей в бюджет страны.

Все сказанное свидетельствует об актуальности проблемы совершенствования налоговой политики и разработки адекватных механизмов реализации ее приоритетных направлений на современном этапе модернизации страны.

Степень разработанности проблемы. Проблемы формирования государственной налоговой политики в России достаточно изучены и представлены в современной научной и специальной литературе. Теоретические аспекты формирования налоговой политики на государственном уровне затронуты в работах А.В. Аронова, С.В. Барулина, Е.С. Вылковой, И.В. Горского, Е.А. Ермаковой, М.В. Карп, О.С Кирилловой, В.Г. Князева, И.А. Майбурова, Т.В. Муравлевой, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, М.В. Романовского, Т.Ф. Юткиной и др.

Основы реализации государственной налоговой политики рассматривались в трудах А.В. Брызгалина, О.Н. Бекетовой, Н.Г. Варакса, И.В. Горского и др. Направлениям развития налоговой политики на уровне государства посвящены работы С.П. Аукуционека, А.Р. Горбунова, Л.И. Гончаренко, М.В. Попова и др.

Однако, несмотря на повышенный интерес к проблематике государственной налоговой политике, остаются еще вопросы, которые недостаточно разработаны, носящие методологический и методический характер и затрагивающие такие аспекты, как формирование и реализация на уровне государства эффективной налоговой политики. Кроме того, требуют переосмысления теоретические аспекты формирования государственной налоговой политики, связанные с уточнением принципов и инструментов ее эффективной реализации, определяющие возможность использования налоговых инструментов в целях повышения уровня жизни населения. Недостаточно исследованы вопросы взаимосвязи элементов механизма реализации налоговой политики. Продолжает оставаться спорным вопрос об определении основного показателя для оценки реализации налоговой политики на государственном уровне. Слабо освещены и требуют пересмотра вопросы формирования системы налогового стимулирования экономического роста, совершенствования инструментов и механизмов по своевременному пресечению налоговых правонарушений.

Недостаточная степень разработанности проблемы подтверждает актуальность темы диссертации, определила цель и задачи исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью исследования является разработка методологических подходов к формированию государственной налоговой политики, приоритетных направлений и комплекса мер по ее реализации с учетом интересов государства и налогоплательщиков.

Для реализации указанной цели в работе обозначены и решены следующие задачи:

провести теоретический анализ понятийного аппарата, целей, функций государственной налоговой политики;

определить организационно-методологические основы формирования налоговой политики;

обобщить и систематизировать инструменты формирования и реализации государственной налоговой политики;

раскрыть содержание и взаимосвязь элементов механизма реализации государственной налоговой политики;

исследовать содержание, роль и методы оценки налоговой нагрузки на экономику с целью определения приоритетных направлений налоговой политики;

предложить систему мер налогового стимулирования экономического роста на инновационной основе;

разработать рекомендации по совершенствованию инструментария политики налогового администрирования с целью противодействия налоговым правонарушениям.

Предметом исследования являются денежные отношения, возникающие в процессе формирования и реализации государством налоговой политики.

Объектом диссертационного исследования является государственная налоговая политика, элементы механизма и инструментарий ее формирования и реализации в России.

Методологическая основа исследования. Методология диссертационного исследования включает общенаучные методы познания, методы аналитического и графического изображения, фундаментальные положения теории налогообложения, законодательные акты, касающиеся деятельности налоговых органов, специальная литература. Для решения конкретных задач применялись экономико- статистический и аналитический методы, а также метод экспертных оценок.

Теоретической основой исследования послужили фундаментальные и прикладные исследования отечественных и зарубежных экономистов области теории налогов и налогообложения, формирования и реализации государственной налоговой политики в России, оценки налогового бремени и совершенствования инструментария налоговой политики на уровне государства.

Информационной основой исследования являются федеральные законы и нормативно-правовые акты Российской Федерации по теме диссертационного исследования, материалы и данные Федеральной службы государственной статистики и Федеральной налоговой службы России, информационные ресурсы сети Интернет, материалы научно-практических конференций, научных и периодических изданий, результаты авторских расчетов.

Научная новизна диссертационного исследования в целом состоит в разработке основ и механизмов формирования и реализации налоговой политики в России, ориентированной на стимулирование инновационной деятельности и повышение уровня собираемости налогов путем противодействия налоговым правонарушениям.

Наиболее существенные научные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

раскрыто содержание государственной налоговой политики как части социально-экономической политики государства, направленной на формирование эффективной налоговой системы, способной не только обеспечивать органы власти стабильными налоговыми доходами, но и активизировать функционирование рынка, регулировать рост производства и накопления, способствовать гармонизации экономических интересов государства и налогоплательщиков;

уточнены и дополнены основные принципы формирования государственной налоговой политики принципами: обеспечения всех уровней власти стабильными налоговыми доходами на базе роста экономических показателей развития экономики (налоговых баз); постоянства, основательности и устойчивости налоговой системы; обеспечения условий для экономического развития и инвестиций в приоритетные и конкурентоспособные отрасли национальной экономики; социальной справедливости при распределении налогового бремени; гармонии и целостности налоговой стратегии и тактики в едином налоговом пространстве страны;

обобщены, дополнены и систематизированы инструменты налоговой политики, обеспечивающие достижение наибольшего положительного фискального и регулятивно-контрольного эффекта, включающие установление конкретных видов налогов, стабильных налоговых баз и оптимальных ставок, эффективных налоговых льгот и штрафных налоговых санкций, применение прогрессивных форм и процедур налогового администрирования;

определены взаимосвязи и элементы налогового механизма в процессе реализации государственной налоговой политики, обеспечивающие динамичное, системное воздействие субъекта управления на объект, путем изменения видового состава и соотношения ее инструментов в соответствии с особенностями конкретного этапа социально-экономического развития страны;

предложен авторский подход к оценке реальной налоговой нагрузки на экономику на основе показателя отношения суммы начисленных налоговых обязательств, включая страховые взносы на оплату труда, и дополнительных налоговых начислений (налогов, штрафов и пени), произведенных по результатам налоговых проверок, к чистой добавленной стоимости;

обоснована и предложена система налоговых мер и механизмов, направленная на создание условий и стимулов для обеспечения экономического роста на инновационной основе, включающей в себя: снижение основной ставки по НДС для научно-исследовательских организаций; стимулирование отчислений организаций на формирование научных фондов; установление минимальных размеров ставок, определенных Налоговым кодексом РФ, по налогу на имущество и земельному налогу для инновационных и научных организаций; повышение доступности и заинтересованности налогоплательщиков в получении инновационного налогового кредита; установление льготной ставки по обязательным страховым взносам инновационных организаций;

разработан комплекс мер по совершенствованию налогового администрирования, направленный на противодействие налоговым правонарушениям и реализацию фискальной налоговой политики и включающий в себя, в частности: уточнение и конкретизацию документов, необходимых для истребования в процессе осуществления камеральной проверки по НДС; формирование всеми налогоплательщиками портфолио в отношении контрагентов для противодействия практике заключения сделок с "фирмами-однодневками"; разработку алгоритма проведения предпроверочного анализа для налоговых проверок.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования. Положения и выводы диссертационной работы расширяют теоретико-методологическую базу исследования в части содержания государственной налоговой политики, дополнения и систематизации основных принципов и инструментов ее реализации, уточнения содержания и взаимосвязи элементов налогового механизма. Полученные в диссертации теоретические результаты исследования позволили сформировать методологическую базу для разработки приоритетных направлений реализации в России государственной налоговой политики.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в разработке направлений, комплекса мер и рекомендаций по совершенствованию государственной налоговой политики в условиях нестабильности российской экономики, включая методику оценки налогового бремени, предложения по повышению регулирующей роли налоговой системы и совершенствованию инструментов налогового администрирования, внедрение которых позволит создать условия для устойчивого развития российской экономики.

Разработанные в диссертации научные положения и практические рекомендации могут быть использованы: Федеральными налоговыми органами Российской Федерации; органами власти при разработке законодательных и нормативных актов в области налогообложения; в учебном процессе в высших учебных заведениях при преподавании курсов "Налоговое администрирование" и "Налоги и налогообложение".

Апробация результатов диссертационного исследования. Основные положения и результаты исследования были представлены и обсуждены на 6 международных научно-практических и 1 региональной научной конференциях (Саратов, 2011-2012 гг).

Научные результаты исследования опубликованы в 9 научных работах общим объемом 3,1 п.л. В изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России, опубликованы 3 статьи объемом 1,5 п.л.

Практические рекомендации по совершенствованию налогового администрирования, касающиеся конкретизации документов, необходимых для истребования в процессе осуществления камеральной проверки по НДС, внедрены в деятельность налоговых органов УФНС России по Саратовской области, а основные положения диссертационного исследования используются в СГСЭУ на кафедре налогов и налогообложения по дисциплинам "Налоговое администрирование", "Налоги и налогообложение", что подтверждено справками о внедрении.

Структура диссертационной работы соответствует общему замыслу и логике исследования, и включает в себя следующие разделы:

Введение

## Основы формирования налоговой политики

Для изменения сложившейся ситуации государством неоднократно предпринимались попытки повысить собираемость налогов. Были выбраны следующие важные направления - улучшение налогового администрирования и совершенствование действующего законодательства о налогах и сборах. Для реализации этих направлений в 1996 году был принят Указа Президента РФ №685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины». Вышеназванным Указом Президента РФ ужесточались меры финансового воздействия на коммерческие банки за задержку перечисления платежей в бюджет или внебюджетные государственные фонды. А в случаях задержки поступления платежей в бюджет (государственные внебюджетные фонды) из-за отсутствия или недостаточности средств на корреспондентских счетах банков указанные платежи обращались к взысканию на счета средств обязательного резервирования, перечисляемых коммерческими банками в ЦБ России, а при их недостаточности - за счет средств, получаемых от реализации собственных активов банков (включая недвижимое и движимое имущество, а также ценные бумаги, наличные денежные средства и средства на счетах). Предлагались и другие меры по укреплению налоговой и платежной дисциплины. Однако, как показала практика формирования налоговой политики, принимаемые меры давали только краткосрочный положительный результат. В дальнейшем собираемость налогов и сборов снижалась до прежнего уровня, либо становилась еще ниже.

Осознавая важность государственной налоговой политики в управлении экономикой, автор считает необходимым научно обосновать это понятие, которое так прочно вошло в современный экономический лексикон. Это понятие очень часто используется учеными, экономистами, представителями власти, но, к сожалению, не представляет общего пониманию.

Справедливо заметить, что данное понятие не имеет в нашей стране и законодательного обоснования. Сущность термина «налоговая политика» не раскрывается ни в рамках налогового, ни бюджетного законодательства. В то же время часто используется в российском законодательстве. Так, ст. 15 Федерального закона «О правительстве Российской Федерации» говориться, что Правительство РФ разрабатывает, и реализует налоговую политику. В Положении «О Министерстве финансов РФ», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 года №329 поясняется, что основным федеральным органом исполнительной власти, который уполномочен осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в области налогов и сборов, является Минфин России.

Следует заметить, что отсутствие корректного, логического трактования этого термина в законодательных актах позволяет выдвигать различные точки зрения относительно этого понятия. В результате чего, само понятие налоговой политики в настоящее время размыто и произвольно. При этом важно добавить, что давая определение термину «налоговая политика» ученые и экономисты рассматривают ее на различных уровнях (государственном, региональном, местном), в широком и узком понимании, на предприятии и т.д., что, несомненно, оказывает существенное влияние на содержание этого термина. В настоящем исследовании автором предлагается более детально и всесторонне изучить государственную налоговую политику, ее особенности, инструменты, факторы и т.д., что позволит сформировать приоритетные направления ее совершенствования.

Исследование предпочтительнее начать с рассмотрения существующих точек зрения экономистов к восприятию понимания «налоговая политика», которые позволяют выделить следующие два подхода. В более узком понимании налоговая политика характеризуется как система мероприятий проводимых государством в области налогов и сборов. Этот подход является наиболее распространенным. Так, Рыманов А.Ю. под налоговой политикой государства понимает систему проводимых государством мероприятий по совершенствованию налоговой системы.4

Юткина Т.Ф. определяет налоговую политику как взаимосвязь принятия управленческих решений через такие функции как налоговое планирование, регулирование и контроль, принимаемых высшим органом страны.5 Согласно этому подходу к термину «налоговая политика» уточняются области принятия управленческих решений, а именно: налоговое планирование, регулирование и контроль.

Карп М.В. считает, в общей финансовой политики государства на среднесрочную и долгосрочную перспективу составной частью является налоговая политика, включающая в себя такие понятия, как государственная концепция в области налогообложения, налоговый механизм, а также налоговый менеджмент и налоговый механизм.6 Такой подход к пониманию этой категории уточняет, что налоговая политика является, прежде всего, составной частью финансовой политики государства, направленной на среднесрочную и долгосрочную перспективу его развития.

В.А. Парыгина и др. под налоговой политикой понимают системность организационных и правовых мер государства по совершенствованию налоговой системы, повышению эффективности налогового контроля и улучшения налогового администрирования в целом.7 Согласно такому подходу термин «налоговая политика» рассматривается исключительно как составная часть фискальной политики государства.

## Инструменты формирования и реализации государственной налоговой политики

Реализация налоговой политики на уровне государства предполагает определение стратегических и тактических целей, достижение которых позволит не только обеспечит достаточными средствами все уровни управления, но и не создаст отрицание у налогоплательщиков в обязанности исполнять налоговое законодательство. Налоговая политика, опираясь на инструменты и механизмы ее реализации, должна обеспечить паритет именно налоговых функций. При этом необходимо учитывать интересы не только государства, но и другой стороны - налогоплательщиков. Это основное условие, которое должно быть взято за основу при формировании налоговой политики. В противном случае увеличение фискального перекоса в налоговой политике за счет увеличения налоговых ставок и введения новых налогов и т.д., будет способствовать обострению экономических интересов, складывающихся между государством и налогоплательщиками. Как следствие этого, произойдет снижение объемов налоговых поступлений в бюджеты всех уровней, замедлится темп экономического роста в стране, наиболее ярко проявятся негативные последствия во всех сферах общественной жизни. Основная часть налогоплательщиков будет изыскивать различные способы минимизации своих налоговых обязательств, внедряя в практику налогообложения как законные, так и незаконные. Другая часть налогоплательщиков будет вынуждена сконцентрировать свой бизнес за рубежом, в странах с наиболее благоприятным инвестиционным климатом. Несомненно, часть налогоплательщиков будет вынуждена и закрыть свои производства. В то же время создание условий в рамках налоговой политики для реализации регулирующей функции положительно отразиться на развитии приоритетных отраслей экономики, от которых зависит способность многих предприятий конкурировать с зарубежными партнерами по группам товаров, продукции, услуг. Несомненно, на первых порах предоставления налоговых послаблений бюджет страны недополучит определенную долю налоговых доходов, но в последующем с увеличением объемов реализации товарно-материальных ценностей, созданием дополнительных рабочих мест, произойдет рост этих доходов, а, следовательно, и увеличится темп экономического роста в стране.

Обеспечение наполняемости бюджетов всех уровней власти нельзя выполнить только путем закрепления в налоговом законодательстве категорий лиц, в обязанности которых входит платить налоги. Ведь как ни странно, но возникновение обязанности не всегда способствует его беспрекословному выполнению. Несомненно, часть налогоплательщиков будет своевременно и в полном объеме уплачивать налоги в бюджет страны, но и существует всегда вероятность того, что определенная часть, а может быть и большая часть из них не желает их уплачивать. Обеспечить выполнение всеми налогоплательщиками своих налоговых обязательств возможно посредством выполнения контрольной функции.

Таким образом, обеспечение паритета всех налоговых функций является первостепенным при формировании налоговой политики. В противном случае прогнозируемое состояние налоговой системы, к которому должна привести реализация целей налоговой политики будет не достигнуто.

В экономической литературе сложилось мнение, что практическое достижение государством целей налоговой политики обеспечивается через налоговый механизм. В то же время пока не сформировалось у большинства ученых четкого мнения, что следует понимать под налоговым механизмом, какие элементы ему присущи, в чем особенности его функционирования на уровне государства. Исследование этих вопросов представляется важным для разработки методологических основ формирования налоговой политики в условиях модернизации российской экономики.

Так, Окунева Л.П., давая определение этому термину, отмечает, что налоговый механизм представляет собой совокупность организационно-правовых норм и методов управления налогообложением. Государство придает налоговому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства и регулирует его, воздействуя на экономические процессы. Несомненно, налоговому механизму присущи черты, характерные для экономических рычагов, благодаря которым они воздействуют на экономические процессы в соответствии с целевой направленностью развития общественного производства.

Пансков В.Г. под термином «налоговый механизм» предлагает понимать совокупность способов и правил налоговых отношений, с помощью которых обеспечивается реализация целей налоговой политики.45 При этом, как и в предыдущем подходе, автор отмечает, что формой реализации и регулирования налогового механизма принято считать налоговое законодательство, в рамках которого определяются виды налогов, принципы налогообложения, права и обязанности участников налоговых отношений, виды налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение и другие условия. В результате чего, изменения или дополнения, происходящие в налоговом законодательстве, сказываются на функционировании как налогового механизма, так и налоговой политики на уровне государства. В данном случае необходимо учитывать важное условие, что изменения налогового законодательства должны проводиться не механически, а основываться, прежде всего, на прогнозах и оценке возможных последствий

## Управление налоговой нагрузкой на экономику как элемент налоговой политики

Результаты расчетов показывают, что фактическая нагрузка на экономику России, исходя из подхода, предложенного в диссертации, превышает данные, которые рассчитаны по отношению к чистой добавленной стоимости и ВВП. Динамика этого показателя имеет положительную тенденцию. Такая ситуация свидетельствует об усилении фискальной функции налоговой системы и необходимости пересмотра приоритетных направлений формирования налоговой политики, в том числе, в частности возможного снижения налогового бремени на организации, осуществляющие инновационную деятельность.

В результате сравнения темпов роста валового внутреннего продукта и суммарных величин налоговых доходов автор пришел к выводу, что в течение 2009-2011 гг. наблюдается сокращение разрыва между двумя относительными показателя, который, если в 2009 году составил 11,1 пунктов, то уже в 2010 году - 10,4 пункта, а в 2011 году - 8,7 пунктов. Сокращение разрыва между двумя этими взаимозависимыми показателя позволяет сделать вывод, что в анализируемом периоде темпы роста налоговых доходов в консолидированный бюджет РФ превышают темпы ВВП. Следовательно, ни о каком-либо снижении налоговой нагрузки на макроуровне в настоящее время нельзя утверждать.

Как показало исследование, увеличение налоговой нагрузки в основном сопровождается за счет роста налоговых доходов по косвенным налогам, платежам за пользование природными ресурсами, страховым взносам на обязательное социальное страхование. При этом наибольший рост наблюдается по страховым взносам на обязательное социальное страхование. Так, если по итогам 2010 года поступления по этим платежам в консолидированный бюджет составили 2 477,1 млрд.руб., то уже по итогам 2011 года - 3 528,3 млрд.руб., т.е. в абсолютных цифрах увеличение поступлений выразилось в сумме 1 051,2 млрд.руб. Рост по этим сборам произошел за счет увеличения максимального тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 26 до 34 процентов в связи с отменой единого социального налога.

Таким образом, теоретическое предложение экономистов71, были учтены при формировании государственной налоговой политики в 2009 году. Для исследования были взяты три налоговых платежа - налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, сборы во внебюджетные фонды. В результате произведенных расчетов было доказано, что от увеличения ставок только по налогу на добавленную стоимость и сборам во внебюджетные фонды выигрывает государство. В то же время при повышении ставки по налогу на прибыль организаций государство не дополучит в бюджет определенную сумму налоговых доходов.

В то же время на период 2012-2013 гг. государством предпринята попытка для снижения максимальный тариф страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с 34 до 30 процентов, взимаемый с выплат в пользу физических лиц в размере до установленной предельной величины в 512 тыс.руб. в 2012 году и до 567 тыс.руб. в 2013 году. Помимо этого для данной категории плательщиков будет определен тариф страховых взносов с сумм превышения предельной величины базы для начисления страховых взносов в Пенсионный фонд РФ в размере 10 процентов. На взгляд диссертанта, такое решение, создаст предпосылки для выведения из «теневой экономики» неучтенных доходов, которые в настоящее время получают наиболее состоятельные российские граждане. Возможно, это в последствие скажется на увеличении поступлений от налога на доходы физических лиц.

Таким образом, если государство стремится увеличить поступления в бюджет необходимо рассчитывать последствия от предлагаемых мер. При этом только увеличение ставок по косвенным налогам и сборам во внебюджетные фонды будет способствовать росту налоговых поступлений в бюджет. Однако, как бы ни высказывались экономисты, что эти налоги являются нейтральными, по мнению автора, они усугубляют экономическую ситуацию в стране. Ведь увеличение налоговой ставки только по налогу на добавленную стоимость провоцирует увеличение стоимости товаров, работ, услуг. Следовательно, от увеличения ставки выигрывает в основном только государство.

В настоящее время при формировании налоговой политики необходимо исходить из того, является ли действующая налоговая ставка оптимальной для экономики. Если она не отвечает этому критерию, то какие меры необходимо предпринять для ее корректировки. При этом не всегда при формировании государственной налоговой политики необходимо стремиться к регулированию налоговой ставки, можно использовать и другие инструменты и механизмы. Например, необходимо воспользоваться и такими механизмами как расширение облагаемой базы, интеграцию подоходного и корпорационного налогов, совершенствование налоговых методов стимулирования инвестиционной активности предпринимателей и населения в производственной и научно-технической сфере. Для создания благоприятных условий на уровне государства необходимо планомерно принимать меры для оценки сложившейся ситуации и последующего установления налоговой нагрузки до 27-28% к чистой добавленной стоимости для среднего статистического налогоплательщика.

Проведенное исследование подтвердило вывод о том, что в настоящее время пока не определен единый подход к оценке проводимой государственной налоговой политики. В то же время имеются различные подходы и показатели, которые могут быть применены на практике. К примеру, для оценки реализации государственной налоговой политики возможны к использованию показатели, характеризующие контрольную работу налоговых органов, так и показатели, характеризующие состояние налоговой системы. Такой вывод свидетельствует о необходимости сравнительного анализа уже имеющихся показателей и определение основного, который впоследствии должен доминировать при оценке реализации налоговой политики на макроуровне.

По мнению диссертанта, одним важнейшим показателем позволяющим определить фактическое давление налогов на экономику России на государственном уровне является налоговая нагрузка (налоговое бремя), которое предпочтительнее рассчитывать как отношение суммы начисленных налогов к чистой добавленной стоимости, включая страховые взносы на заработную плату. При этом суммарную величину налогов необходимо увеличивать на доначисленные по результатам контрольной работы налоговых органов штрафы и пени, которые также оказывают негативное фискальное влияние на российскую экономику. Однако, использование в расчетах налогового показателя будет представлять наиболее реальную картину для российской экономики, если в стране не будут происходить существенные сдвиги в экономике. В противном случае применении этого показателя на современном этапе не даст реального представления о величине налоговой нагрузки на экономику.

## Совершенствование инструментария политики налогового администрирования для противодействия налоговым правонарушениям

Применение продвинутой технологии позволит более эффективно проводить камеральную проверку налогоплательщиков, особенно в отношении тех, которые претендуют на получение налоговых льгот или возврат суммы налога из бюджета. В частности, это связано с осуществлением проверок в отношении уплаты плательщиками налога на добавленную стоимость. Ведь именно в рамках данного налога плательщики имеют право уменьшить свои налоговые обязательства по достаточно емкому составу оснований, определенных в рамках действующей главы 21 Налогового кодекса РФ. И если налогоплательщик воспользуется правом на получение налоговой льготы, то налоговый инспектор обязан истребовать у этого лица дополнительные документы, которые могут подтвердить его право на получение льготы. Неразрешенным вопросом в данном случае считается отсутствие в налоговом законодательстве конкретного перечня документов, которые должны быть представлены плательщиком в ходе камеральной проверки. Ведь ничто так не подрывает работоспособность любой организационной структуры, в том числе и налоговых органах, как отсутствие ясного представления о своих действиях в процессе исполнения своих непосредственных обязанностях. В результате чего, отдельные должностные лица налоговых органов могут, превысив свои права, затребовать огромное количество лишних документов. Тем самым камеральная налоговая проверка перейдет в разряд выездной проверки, что считается крайне негативным моментом деятельности при оценке деятельности налоговых органов.

Для искоренения порочной практики, которая имеет место в работе отдельных налоговых инспекциях, автор диссертации считает необходимым уточнить перечень документов, которые обязаны представлять плательщики в налоговые органы для возможности использовать свое законное право на получение налоговых льгот. В частности, это относится не только к федеральным налогам и сборам, но и к региональным и местным налогам. Ведь если в налоговом законодательстве представляются те или иные налоговые льготы, то и должен быть полностью раскрыт перечень оснований, позволяющих плательщикам не платить налоги в государственный бюджет. При введении региональными и местными органами власти дополнительных налоговых льгот, исходя из предоставленных им полномочий, то и они обязаны раскрыть в законодательных актах перечень оснований для их применения. Кроме того, в налоговом законодательстве в обязательном порядке необходимо детально раскрыть условия применения налоговых льгот. Для этого целесообразнее было бы по тем налогам и сборам, в отношении которых действуют налоговые льготы, дополнить Налоговый кодекс РФ статьями под наименованием «Основания и условия применения налоговых льгот». И именно в этих статьях должен быть прописан перечень документов, признаваемых основанием для предоставления налогоплательщикам льгот по конкретным налогам, а так же права порядок их подтверждения в налоговых органах.

Такой подход к разрешению проблем, сложившихся в отношении правомерности использования плательщиками налоговых льгот, позволит сократить количество налоговых консультаций и разъяснений, которые в настоящее время должны проводить налоговые органы в ходе налогового администрирования. Но самым важным в данном случае является то, что совершенствование налогового законодательства будет способствовать сокращению количества правонарушений в области необоснованного применения плательщиками налоговых льгот. В противном случае недоработки этого вопроса в налоговом законодательстве будет продолжать являться одной из основных причин судебных разбирательств по налоговым спорам. Так, согласно официальным данным ФНС России по итогам за девять 2012 года количество жалоб, только поданных налогоплательщиками-организациями в арбитражные суды, составило 37 тысяч. Если сравнивать с аналогичным периодом 2011 года, то произошло их снижение, которое в относительных показателях составило 20 процентов. При этом, как представляется автору, это не полная информация о количестве налоговых споров. Ведь в данном случае отсутствуют сведения о количестве обращений налогоплателыциков-физических лиц в судебные органы, что искажает реальное представление о масштабах налоговых споров.

Серьезной проблемой для налоговых органов в рамках камеральной проверки является установление обоснованности и своевременности возмещения из бюджета налогов. Особенно это актуально в отношении налога на добавленную стоимость. Ведь только за период с 2011 по 2012 года потери бюджета РФ по причине несвоевременного возврата НДС составили около 6,5 млрд.руб.95 Данная сумма образовалось за счет несвоевременного возврата НДС налогоплательщикам из федерального бюджета. Как правило, это возникает по причине нечеткого определения в налоговом законодательстве оснований, предъявляемых к доказательной базе, в случае заявления налогоплательщиком сумм налога к возмещению. Ясно прописано только то, что камеральная проверка проводится на основе налоговой декларации, а так же иных документов. При этом перечень этих документов не приводится в Налоговом кодексе РФ. Вследствие чего, открытый список документов, позволяет налоговым инспекторам камеральных отделов включать в его состав те из них, которые, по их мнению, относятся в этот перечень. Неясность налогового законодательства обязывает налогоплательщиков разрешать возникающие проблемы в судебных спорах. Детальное изучение сложившейся судебной практики по данному вопросу показывает, что она может быть диаметрально противоположной.