Писарева Анжелика Сергеевна. Модернизация системы налогового планирования в российской экономике : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Писарева Анжелика Сергеевна; [Место защиты: Орлов. гос. техн. ун-т].- Ростов-на-Дону, 2010.- 199 с.: ил. РГБ ОД, 61 10-8/3070

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретико-методические основы налогового планирования 9**

1.1. Институциональные характеристики налогового планирования 9

1.2. Налоги, налоговый менеджмент и налоговое администрирование: нерешенные проблемы 27

1.3. Налоговое планирование: сущность, виды и формы 48

**Глава 2. Процесс осуществления налогового планирования: проблемы и противоречия 68**

2.1. Анализ действующей зарубежной и российской практики налогового планирования 68

2.2. Проблемы формирования налогового потенциала государства и региона 90

2.3. Деструктивный характер налогового планирования и налогового потенциала под влиянием теневой экономики 109

**Глава 3. Основные направления модернизации налогового планирования 129**

3.1. Модернизация управления налогообложением и налоговым планирова нием 129

3.2. Основные направления повышения эффективности налогообложения и налогового планирования 146

3.3. Социальная направленность модернизации налогового планирования 161 Заключение 180

Список использованной литературы

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Налоговая система России носит преимущественно фискальный характер, она не стимулирует экономическое развитие, «налоговый воздух в ценах, значительно превышающий затраты, что делает не эффективным конкуренцию между производителями», двойное налогообложение, большой удельный вес теневой экономики, не обеспечивающей должные налоговые поступления, плоская налоговая ставка налога на доходы физических лиц, «налоговый террор» и «налоговый рэкет», чрезмерное изъятие доходов у налогоплательщиков без учета их реальной платежеспособности, несовершенство налогового законодательства, ненадлежащее исполнение налоговых обязательств, низкая налоговая культура, уклонения от уплаты налогов и т. д.

В условиях преодоления последствий финансово-экономического кризиса в России необходимо принять все меры, чтобы налоговая система способствовала структурной перестройке, устойчивому инновационно-инвестиционному развитию экономики, и этому во многом будет способствовать признание де-юро налогового планирования, позволяющего стимулировать предпринимателей, с одной стороны, и обеспечить соответствующие потребностям государства налоговые поступления в бюджеты разных уровней, с другой. По данным Всемирного банка налоговая система России занимает 103 место в мировом рейтинге с учетом трех главных параметров - временем, затрачиваемым на уплату налогов, их количеству и совокупной величине налоговых отчислений.

Налоговая система России не должна представлять собой «перевернутую пирамиду» с преобладанием федеральных налогов, а опираться на налоговый потенциал, который базируется на экономических потенциалах России и ее регионов, предполагает четко отлаженную систему налогового планирования: налоговое планирование на макро, на мезо и микро уровнях.

Модернизация налогового планирования и налоговой системы предполагает, что налоги должны регулировать и стимулировать инновационное предпринимательство крупного, среднего и малого бизнеса, осуществлять структурную перестройку российской экономики, перераспределение налоговых доходов.

Все вышеперечисленное определяет актуальность данной работы, посвященной проблемам налогового планирования на всех уровнях экономической системы, обеспечения объемов налоговых поступлений, разработки государственной налоговой стратегии.

Решение проблем налогового планирования актуально как в теоретическом, так и в практическом аспектах, так как формирует методологические основы разработки принципов обеспечения стабильного развития экономики страны, развития элементов структуры налогового потенциала.

**Степень разработанности проблемы.**Концептуальные основы сущности и содержания налогового планирования достаточно широко представлены в экономической литературе.

Теоретико-методологические основы исследований налогов как государственного инструмента регулирования системы социально-экономических отношений заложены в работах таких исследователей зарубежной экономической школы, как Кейнс Д., Маркс К., Монтескье Ш., Нар Г., Петти В., Рикардо Д., Смит А., Стрюэрл К., Франклин Б., У. Фокс, Хаддер Дж., и др.

Исследованию вопросов, связанных с налоговым планированием, посвящены труды российских ученых: Александрова И., Брызгалина А., Берника В., Врублевской О., Вылковой Е., Гончаренко Л., Джаарбекова С, Ивантера В., Кожинова В., Ксенофонтова М., Майбурова И., Маслова Б., Медведева А., Павловой Л., Панскова В., Пепеляева С, Петракова Н., Романовского М., Севрюковой Л., Черника Д., Юткиной Т. и др.

Социально-экономическая эффективность налогового планирования, а также ее связь с проблемами бюджетирования на макро-, мезо- и микроуровнях находится в центре научных работ ученых Бобоева М., Букаева Г., Горшкова Д., Кашина В., Мишина В., Паскачева А., Полякова Н., Пепеляева С, Пономарева А., Саакян Р., Яндиева М.

Методологической основой диссертационной работы послужили труды представителей институционализма - Веблена Т., Коммонса Д. и др., неоинсти-туционализма Бем-Баверка Е.,Визера Ф., Коуза Р., Менгера К., Нельсона Р., Норта Д., Саймона Г., Уильямсона О., Уинтера С. и др.

Вместе с тем, в современных условиях необходима дальнейшая теоретико-методологическая проработка проблем эффективного налогового планирования как инструмента решения социально-экономических проблем общества, что и предопределяет актуальность диссертационного исследования, посвященного модернизации управления налогообложением и налоговым планированием, разработке направлений повышения их социально-экономической эффективности.

**Цель и задачи диссертационного исследования.**Целью диссертационного исследования является разработка основных направлений модернизации системы налогового планирования для решения задач повышения эффективности системы налогообложения и усиления ее социальной направленности на основе теоретического анализа и исследования существующей отечественной и зарубежной практики.

Реализация поставленной цели определила последовательность постановки и решения задач диссертационного исследования:

определить институциональные основы налогового планирования как функции управления налогообложением;

выявить проблемы налогов, налогового менеджмента и налогового администрирования;

определить основные виды и формы налогового планирования и прогнозирования;

выявить региональные и федеральные проблемы формирования налогового потенциала, показать деструктивный характер налогового планирования и налогового потенциала под влиянием теневой экономики;

- обосновать необходимость социальной направленности модернизации  
системы налогового планирования.

**Область исследования соответствует**пп. 2.4. «Бюджетное и налоговое планирование и прогнозирование в рыночной экономике»; 2.5. «Налоговое регулирование секторов экономики»; 2.28 «Налоговый потенциал региона и муниципальных образований», 3.14. «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов» Паспорта научной специальности ВАК 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит».

**Объектом исследования**выступает система налогового планирования на макро-, мезо- и микроуровне как инструмент обеспечения устойчивого развития всех участников экономической деятельности.

**Предметом исследования**является система экономических отношений в рамках налогового менеджмента и реализации функций налогового планирования.

**Теоретико-методологической основой**исследования являются положения современной экономической теории и теории финансов, классических и современных теорий налогообложения. В работе использовались материалы законодательных актов, связанные с налоговым планированием.

В процессе исследования в комплексе применялись следующие методы научного познания: метод сравнения, метод анализа и синтеза, индукции и дедукции, абстракции, методы комплексного и системного подхода к изучению государственного налогового планирования.

**Информационно-аналитическую базу исследования**составили данные и официальные статистические материалы ФНС России, Минфина России, теоретические и фактические материалы, содержащиеся в работах отечественных и зарубежных экономистов, в периодических изданиях и на сайтах Интернета, в справочных пособиях, материалах научно-практических конференций и семинаров.

**Научная новизна исследования**заключается в теоретико-методическом обосновании и разработке рекомендаций по модернизации налогового планирования на макро-, мезо и микроуровне с целью повышения его эффективности и придания социальной направленности.

Наиболее существенные научные результаты, полученные автором в ходе исследований, выносимые на защиту, состоят в следующем:

- доказано, что теория институционализма предопределяет систему  
фундаментальных политических, социальных и юридических правил, в рамках  
которых протекают процессы производства и обмена, транзакции их  
участников, что позволяет создать основу для описания и анализа налогового  
планирования (пп. 2.4, 2.5, 08.00.10);

- установлено, что налог есть форма согласования интересов государства,  
общества и участников рыночных отношений, позволяющая государству за

счет агентов экономической деятельности реализовать социально-экономические функции; доказано, что налоговый менеджмент является процессом согласования интересов всех участников системы налогообложения, а налоговое администрирование является подсистемой налогового менеджмента. Минимизируя затраты в части уплаты налогов, предприниматель максимизирует прибыль. Капитализация и дальнейшее потребление прибыли позволит увеличить налогооблагаемую базу в следующих производственных циклах (пп. 2.4, 2.5, 3.14,08.00.10);

- определены основные виды и формы налогового планирования как  
инструменты реализации налогового потенциала страны, в целом, и ее  
регионов, в частности; в разрезе модернизации налоговой системы показано,  
что налоговое планирование должно реализовываться с учетом региональных  
особенностей, отражающих различия территорий по экономическому и  
налоговому потенциалу; представлена необходимость в рамках действующей  
налоговой системы начать перегруппировку налогообложения с дальнейшим  
решением задачи формирования такой налоговой системы, которая позволит  
выявить реальный налоговый потенциал и обеспечить устойчивый  
экономический рост каждого региона (пп. 2.4, 2.28, 08.00.10);

- показано, что модернизация системы налогового планирования  
заключается в отходе от составления планов по сбору налогов с опорой на  
достигнутый уровень за предыдущий период; в основе модернизации - научно  
обоснованное налоговое планирование на макро-, мезо- и микроуровнях.  
Государство, формируя целостную налоговую систему, должно полностью  
учитывать производительные силы того или иного региона, их экономический  
и налоговый потенциал, соблюдать интересы всех хозяйствующих субъектов,  
это позволит ему в полной мере реализовать свои экономические и социальные  
функции, приведет к устойчивому экономическому росту, стимулирует  
экономическую активность хозяйствующих субъектов, повысит благосостояние  
населения (пп. 2.4, 2.28, 08.00.10);

- обоснована необходимость обеспечения социальной направленности  
модернизации налогового планирования на макро-, мезо- и микроуровне;  
установлено, что не затраты на взимание налогов, а качественно-  
количественные характеристики степени удовлетворения общественных  
потребностей налогоплательщиков определяют его эффективность; подход,  
при котором социальным приоритетом налогового планирования считается

увеличение эффективности проводимой в стране социальной и налоговой политики, способен обеспечить развитие человеческой общности, взаимодействие государства, личности, бизнеса, реализовать принципы социальной справедливости и защищенности малоимущих слоев населения **(пп.**2.4,3.14,08.00.10).

**Теоретическое значение диссертационного исследования**заключается в анализе и обобщении различных подходов к проблемам формирования, использования и модернизации налогового планирования, налогового потенциала государства и регионов, воздействия на них теневой экономики. Представленные в диссертационном исследовании основные направления повышения эффективности налогообложения и налогового планирования могут быть использованы при дальнейшей разработке проблем модернизации налоговой системы.

**Практическое значение диссертационного исследования**заключается в том, на основании представленных научных положений и выводов могут быть разработаны практические методики налогового планирования на государственном уровне, с одной стороны, и для предприятий - другой, направленные на гармонизацию взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков путем согласования интересов в сфере налогового планирования и оптимизации налогообложения.

Кроме того, авторские наработки являются основой для определения экономического и налогового потенциала на микро, мезо и макроуровне.

**Апробация и внедрение результатов исследования.**Основные положения и результаты исследования сформулированные в диссертации, докладывались в порядке обсуждения на научно-практических конференциях в Северо-Кавказской академии государственной службы и в Кабардино-Балкарском государственном университете им. Х.М. Бербекова.

Результаты исследований используются при преподавании курсов «Налоги и налогообложение», «Налоговое администрирование», «Макроэкономика», «Финансовое право».

**Публикации.**По теме диссертационного исследования опубликованы 11 научных статей общим объемом 5,67 п. л., в том числе 3 статьи опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК.

**Объем и структура диссертационного исследования.**Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемой

литературы, включающего 178 источников, 5 рисунков, 1 таблицу. Объем основного текста включает 197 страниц.

**Во введении**обоснована актуальность темы диссертации, представлена степень разработанности проблемы, определены цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость, представлены результаты внедрения исследования.

**В первой главе «Теоретико-методические основы налогового планирования»**определены институциональные основы налогового планирования и прогнозирования, выявлена сущность налогов, налогового менеджмента и налогового администрирования, исследованы основные виды, формы налогового планирования.

**Во второй главе «Процесс осуществления налогового планирования: проблемы и противоречия»**проведен анализ действующей зарубежной и российской практики государственного налогового планирования, раскрыты проблемы формирования налогового потенциала государства и его регионов. Показано деструктивное воздействие теневой экономики на процесс налогового планирования и формирование налогового потенциала.

**В третьей главе «Основные направления модернизации налогового планирования»**налоговое планирование представлено как функция управления налогообложением, разработаны основные направления повышения эффективности налогообложения и налогового планирования с учетом социальной направленности модернизации налогового планирования.

**В заключении**сформулированы теоретические и практические выводы, полученные в процессе проведенного исследования.

## Налоги, налоговый менеджмент и налоговое администрирование: нерешенные проблемы

Представители неоинституционализма- - Д.Норт, О.Уильямсон, Г.Саймон, Р.Коуз - формулируют принципы организации экономической-политики, раскрывают роль государства - в институциональной экономике, изучают закономерности процессов формирования, становления и развития институтов.

«В отличие от традиционной институциональной школы, рассматривавшей институты как аксиому экономических отношений, новая институциональная! экономика готова рассматривать институты как некоторую теорему, доказательство которой показывает, что общественные затраты по созданию и существованию института должны быть меньше затрат, возникающих при его отсутствии» .

Институт - это коллективное действие по контролю, либерализации и расширению индивидуального действия. В соответствии с тем, что коллективное действие - это более чем просто контроль индивидуального действия — это, согласно самому акту контроля, освобождение индивидуального действия от принуждения, насилия, давления, дискриминации или нечестной конкуренции других индивидуумов. Институционализм основан на отношении человека к человеку, поэтому наименьшей единицей измерения институциональной экономики является единица деятельности — транзакция с ее участниками10 .

Важной для понимания сущности институционализма является мысль о том, что институты являются инструментами экономии трансакционных издержек. Транзакционные издержки вместе с такими- концептами, как права собственности, контрактные отношения составляют понятийное ядро неоинституционализма. Вместе с тем, следует отметить, что активное развитие неоинституционализма привело к тому, что многие его идеи, высказываемые разными авторами; могут вступать в противоречие друг с другом, что, в целом, является фактором, положительно влияющим на развитие обогащение теории нового институционализма.

Т. Заславская считает, что каждый социальный институт, регулирующий конкретную область общественной жизни, состоит из четырех элементов: формальные (правовые, административные и организационные) нормы и правила, регламентируемые властными и управленческими органами; механизмы государственного контроля; неформальные нормы укоренные в культуре данного общества11.

Концепция «социального рыночного хозяйства» перекликается с концепцией институционалистов «общества всеобщего благоденствия». Оба направления постулируют активность государства в реализации социальных функций, направленных на обеспечение гарантий и возможностей получения всеми гражданами социальных услуг и повышения благосостояния. Органическая трансформация роли государства в экономике идет параллельно с формированием неформальных институтов в локальных институциональных средах с собственными системами норм и санкций. Прежде чем получить статус закона, наиболее прогрессивные из них должны стать общенациональными неформальными нормами. Такой общенациональной нормой является налоговое планирование.

Практика показывает, что успешно развиваются только «консенсус-ные» типы нарождающихся институтов, то есть когда новая правовая норма появляется в результате демократического обсуждения ". Например, даже такой важный институт как «Общественная палата» не появился в результате демократического обсуждения, по нашему мнению, в члены «Общественной палаты» в порядке демократического обсуждения должны быть из . 15 браны представители наиболее значимых институтов и организаций гражданского общества.

Институционалисты показали, что развитие включает в себя не: только экономическую- подсистему, но.и широкий- спектр неэкономических переменных, включая формальные: и неформальные институты, культуру т всю систему ценностей, без которой полноценное развитие невозможно. В центре их внимания оказались не только проблемы роста душевого дохода, но и устранение абсолютного и относительного обнищания, сокращение неравенства, увеличение занятости; и рост качества трудовых ресурсов и человеческого капитала в целом. Повышение благосостояния возможно лишь на основе накопления «человеческого капитала», развития способностей индивида к. эффективной экономической деятельности при содействии государства и общества.

У истоков «нового институционализма» стоят идеи Р.Коуза. Его первая работа «Природа фирмы» была опубликована еще в 1937 году, однако в тот момент не вызвала особого интереса. В 50-60-х годах внутри неоклассического направления появились исследования на стыке экономической теории и других общественных наук (социологии, политологии, криминологии и др.), это направление, получившее название «экономический империализм», создало основы для формирования и выделения неоинституционализма в отдельное течение к 70-м годам XX века. Объективным признанием заслуг неоинституционализма является присуждение нобелевских премий по экономике Р. Коузу в 1991 году и Д. Норту в 1993г.13

Существует несколько основных отличий неоинституционализма от старого институционализма. Во-первых — это методология анализа. Традиционные институционалисты используют методы смежных общественных наук (прежде всего социологии, права и политики) к анализу экономических процессов.

## Налоговое планирование: сущность, виды и формы

Данный элемент является определяющим для всех остальных. Необходимость его планирования вытекает из наличия в обществе разных позиций относительно будущего развития национальной экономики.

Представители разных политических и социально-экономических течений видят будущее национальной экономики и социальной структуры страны неоднозначно. Это касается и роли государства как собственника, инвестора и социального «покровителя», и места крупных корпоративных структур, в том числе «естественных» монополий, и положения малого и среднего бизнеса, и уровня сотрудничества с внешним миром. Можно полагать, что противоборство этих позиций будет в большей или меньшей степени влиять на выбор и осуществление социально-экономической стратегии развития страны, а также на содержание налоговой политики.

Естественно, налоговые органы не могут и не должны брать на себя функцию разработки таких сценариев. Их задача - анализ и оценка наработок других структур, выбор наиболее вероятных вариантов с учетом стратегии, достаточно четко сформулированной властными органами, и определение сценариев, которые должны быть разработаны в последующих блоках прогноза.

Это связано с тем, что присутствует стремление выстраивания партнерских, а не фискальных отношения между налогоплателыцикамии налоговыми органами. Насилие в налоговой системе необходимо заменить добровольным сотрудничеством. Все иные подходы в стратегическом плане менее перспективны, чем обеспечение процесса сбора налогов на основе партнерских отношений между обществом и государством1?6.

Вторая-, форма налогового планирования на, макро- и мезоуровне -макропоказатели и параметры социально-экономического развития экономики на перспективу: динамика и структура производимого и используемого валового внутреннего продукта (ВВП) с учетом инфляции, производство продукции (товаров, работ и услуг), промежуточное потребление в ценах производителей и основных ценах, объемы, структура и источники инвестиций, оборот розничной торговли и другие.

Аналогично можно характеризовать третью (денежно-кредитная политика), четвертую (экспортно-импортные отношения) и пятую (консолидированный и федеральный бюджеты: объемы и структура доходов и расходов, источники доходов и основные направления их использования и т.д.) формы налогового планирования на макро- мезоуровне.

Одновременно эти формы должны охватывать прогнозы инфляционных (или дефляционных) процессов, валютных курсов, движение ставок банковского кредита. Здесь важно подчеркнуть необходимость систематического обмена и совместного анализа информации, проводимого Минфином России, Банком России и Федеральной таможенной службы.

Шестая форма налогового планирования на макро- и мезоуровне -доходы корпораций и населения. Главным здесь являются достоверность информации, методы выявления и расчета скрытого и неформального производства, теневого оборота; группировка корпораций и населения по экономически однородным агрегатам, структура доходов и расходов, дифференцированная структура налоговой базы и т.д. Особого внимания заслуживают прогнозы динамики скрытого и неформального производства и теневого оборота, которые не только камуфлируют налоговую базу, но и

Горшков Д.А. Сбор налогов как инструмент управления региональной экономикой // Налоговый вестник. - 2002. - № 4. С. 59 серьезно искажают представления об- истинном- состоянии национальной? экономики, ее масштабах, структуре, тенденциях развития. Седьмая форма - прогнозирование мотиваций и поведения корпораций и населения, входящих в каждый экономический агрегат, относительно налогов и сборов в зависимости от общей хозяйственной ситуации, а также исторически сложившегося менталитета различных слоев населения.

Восьмая форма - демографический прогноз: прогноз численности населения, его половозрастной структуры, масштабов и векторов миграционных процессов, уровня мобильности, профессиональной структуры трудоспособного и занятого населения, прогноз занятости, динамики и состава пенсионного контингента и т.п.

Девятая форма - прогноз изменения общей структуры налогов и сборов, изменений их ставок и порядка взимания, определения более эффективного порядка использования налогов и сборов.

Десятая форма - прогноз налогового потенциала, уровня собираемости налогов по разным направлениям в соответствии с классификацией налогоплательщиков, оценка воздействия мероприятий, повышающих налоговую дисциплину, прогноз возможных мер по стимулированию и принуждению налогоплательщиков, перспективная оценка платежеспособности различных групп корпоративных структур и физических лиц, прогноз увеличения (сокращения) количества налогоплательщиков и, наконец, прогноз суммы налоговых поступлений в прогнозируемом периоде.

При налоговом планировании на макро- и мезоуровне важен принцип минимизации бюджетной системы. Анализ показателей налоговой базы, использования налогового потенциала, уровня собираемости налогов и сборов, мониторинг налоговых поступлений со стороны различных категорий налогоплательщиков, прогнозирование показателей их экономической деятельности, налоговой нагрузки, мониторинг основных финансовых потоков и их соответствия товарно-материальным потокам, постоянная инвентаризация налоговых льгот, отсрочек и рассрочек по налоговым платежам и т.д. должны стать неотъемлемой частью налогового прогнозирования. Одиннадцатая форма,налогового планирования на макро- имезоуровне - развитие инфраструктуры-налоговых органов страны. Налоговые органы -это достаточно большая и безусловно развивающаяся область деятельности широкой сети специализированных государственных учреждений, нуждающихся в средствах передачи и обработки значительных объемов информации, помещениях для нормальной работы персонала и приема налогоплательщиков.

Указанный показатель во многом определяет реализацию планов и инноваций в области налогообложения. В современных условиях необходима адекватная инфраструктура, развитие которой надо качественно прогнозировать, как и все другие составляющие деятельности по привлечению в бюджеты обязательных платежей. При этом особое внимание заслуживают вопросы насыщения налоговых органов квалифицированным персоналом.

Завершая анализ сущности, форм и видов налогового планирования, хотелось бы отметить, что исследование механизмов переложения налогов дает представление о тенденциях к уклонению от уплаты налогов, поскольку сам механизм переложения налогов создает условия развития такого явления.

## Проблемы формирования налогового потенциала государства и региона

Если экономические потенциалы российских регионов различны, то их налоговые потенциалы будут также различны. Различия в экономических потенциалах российских регионов, означает, что уровень развития производительных сил у них разный. Производительные силы определяют производственные отношения, но поскольку они различны, то налоги должны соответствовать, стимулировать, угадывать направление развития производственных отношений, должны иметь отличия. Если этого не происходит, то общая налоговая система тормозит экономическое развитие российских регионов и такая налоговая система не в состоянии определить их налоговый потенциал.

Мы считаем, что необходимо тщательно, на научной основе определить налоговую базу и экономический потенциал российских регионов и с учетом их различий даже в рамках действующей налоговой системы перегруппировать их налогообложение, а в дальнейшем принять такую налоговую систему, которая позволит выявить реальный налоговый потенциал и обеспечить устойчивый экономический рост каждого региона. На наш взгляд, цели изучения налогового потенциала намного шире, чем обеспечение максимально возможной суммы поступлений налогов в условиях действующего законодательства или максимальной суммы начислений налогов. Налоговый потенциал нужно исследовать с разных позиций, исходя из развития производительных сил и их различий.

Институциональные факторы составляют принципы, правила, нормы, нормативы и иные институты бюджетной и налоговой сферы, упорядочивающие структурно-функциональное взаимодействие субъектов налогообложения86. Тем самым при оценке налогового потенциала следует ввести в рассмотрение четыре основных институциональных ограничения: - совокупный объем финансовых ресурсов; - действующее правовое налоговое поле; действующая система налогообложения; избранная форма налоговой политики.

Количественная оценка налогового потенциала может быть дана как в абсолютном выражении, так и в виде индексов, характеризующих отношение налогового потенциала данного субъекта РФ к среднему по стране показателю. Налоговый потенциал оценивался исходя из объема валового национального продукта (ВНП) и стандартной ставки (нормы) налогообложения по Российской Федерации. Валовой национальный продукт рассматривался как потенциальная налоговая база обложения по всем взимаемым налогам. Стандартная ставка рассчитывалась как отношение налоговых доходов бюджетной системы к валовому внутреннему продукту (ВВП) России. Отметим также двойственную природу оценки налогового потенциала - с одной стороны, она направлена на определение объема финансовых ресурсов, которые могут трансформироваться в поток налоговых платежей, а с другой стороны, она предполагает выявление предельно допустимой налоговой нагрузки для субъектов налоговых отношений, локализованных на данной территории.

Налоговый потенциал субъектов Федерации сосредоточен в основном в наиболее крупных муниципальных образованиях (городах). Но в структуру органов местного самоуправления заложен и такой тип муниципальных образований, как городские округа, на долю которых приходиться в среднем 30% всего доходного потенциала местного самоуправления. При этом очевидно, что именно в городах аккумулируются основные сборов и что именно города являются основой формирования? налогового потенциала региона.

Результатом оценки регионального налогового потенциала должно стать описание способности региональны і налогоплательщиков финансировать оказание государственных услуг в регионе.

Оценить использование налогового потенциала регионами можно с помощью индекса налоговой активности, который определялся как отношение фактических налоговых поступлений каждого региона в бюджетную систему и потенциальных налоговых доходов этого региона. Другими словами, налоговый потенциал так или иначе корреспондируется с налоговым бременем.

Налоговое бремя во много складывается под влиянием природно-климатических и географических факторов, которые, в свою очередь, оказывают историческое воздействие на формирование того или иного уровня экономического развития и его налогового потенциала. Налоговая межрегиональная дифференциация необходима для преодоления технологического, инфраструктурного, инвестиционного разрывов. При регулировании уровня бремени налогоплательщиков в различных субъектах РФ и при формировании налоговой нагрузки регионов зачастую преобладает фискальный аргу 87 мент или коррупционный интерес .

В основе налогового бремени лежат обобществленные и получившие формальное властное признание потребности функционирования и развития общества. Экономическое содержание налогового бремени изменяется в зависимости от фаз цикла экономического развития: в условиях кризиса (рецессии) в основе налогового бремени начинают преобладать потребности функционирования общества; мобилизованные налоговые доходы во все меньшей мере инвестируются на цели развития; возникает и усугубляется разрыв между формально вменяемым плательщикам и реально собираемым налоговым бременем; в условиях депрессии указанный выше разрыв достигает максимума; налоговое бремя становится непомерным t для доходных возможностей плательщиков; значительная часть плательщиков (прежде всего из системы малого бизнеса) уходит в «теневую» сферу деятельности; мобилизованные налоговые доходы направляются на обеспечение простейших потребностей функционирования общества (т. е. имеет место редукция экономического содержания налогового бремени); в условиях оживления и роста в основе налогового бремени постепенно восстанавливается баланс между потребностями функционирования и потребностями развития общества; преодолевается разрыв между формально вменяемым и реально собираемым налоговым бременем; налогоплательщики, прежде действовавшие в «теневой» сфере, постепенно легитимизируются; размеры налогового бремени постепенно приходят в соответствие с доходными возможностями плательщиков.

Налоговое бремя регионов — субъектов РФ - следует рассматривать под углом зрения налогового и бюджетного федерализма. Если исходить из того, что каждый регион - субъект РФ - относительно обособлен в рамках Федерации в политическом и экономическом плане и вступает с федеральным центром в определенные финансовые отношения, то в составе налогового бремени региона - субъекта РФ - целесообразно выделить две части: - внешнее (федеральное) налоговое бремя, которое условно можно рас сматривать как консолидированный налоговый платеж федеральному цен тру;

## Основные направления повышения эффективности налогообложения и налогового планирования

Кажется более правильным, когда говорят не о минимизации» налогов, а об увеличении доходов предприятия после уплаты налогов. Минимизация может нанести вред предприяятию, если она проведена некорректно, и штрафы могут превысить эффект от минимизации. При этом, данное планирование должно быть выгодным в перспективе, так как затраты на проведение сделок и крупных инвестиционных программ довольно высоки и их «компенсация» может стоить крупных финансовых потерь. Налоговое планирование с позиций налогоплательщика является неотъемлемой частью его финансово-хозяйственной деятельности. Этот процесс имеет крайне важное значение, поскольку оптимизация налогообложения позволяет своевременно выявить финансовые резервы для их капитализации. Оптимизация налоговых платежей зависит от тяжести налогового бремени и обоснованности претензий со стороны налоговых органов. Существенную роль играет общее состояние бюджетно-налогового и финансового регулирования экономики, осуществляемого государством.

Основными принципами выстраиваемой системы государственного управления национальной экономикой являются: 1)жесткое стратегическое планирование развития территории; развитие территории является ключевым показателем результативности государственного (муниципального) управления; 2) максимально эффективное использование всех видов ресурсов; 3) концентрация в рамках жесткой вертикали государственного управления максимального объема полномочий и ресурсов для выполнения стратегических задач. Это означает с одной стороны, усиление роли государства как хозяйствующего субъекта, с другой - формирование эффективной фискальной политики для формирования максимального объема налоговых по ступленийв бюджеты всех уровней.

Реализация! государственных функций органами власти в системе управления- налогообложением объективна- и- не зависит от деятельности- или личности субъекта,, которому данные услуги; оказываются. 0днако .данное; утверждение не вполне справедливо в; отношении крупных корпораций и: холдингов , деятельность которых имеет существенное значение для государственных органов с точки зрения как объемов финансирования за счет налоговых поступлений, так и с точки зренияобъемов:; величины и сущности оказываемых данному бизнес-субъекту государственных услуг. Как правило, интересы собственников и менеджеров подобных крупных бизнес-субъектов оказываются тесно переплетенными с интересами представителей всех трех ветвей власти государства или территорий, где бизнес-субъект преимущественно осуществляет свою деятельность и, уровень взаимного влияния является крайне существенным.

По мнению М.В.Беспалова, оптимально построенная налоговая система должна, с одной; стороны, обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, с другой - не только не снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, но и обязывать его к постоянному поиску путей; повышения эффективности хозяйствования, тем самым. росту налогового потенциала118.

Регулирование и мобилизация налогов; и сборов являются одними из немногих, но чрезвычайно действенных хозяйственных функций государства в условиях экономики рыночного типа. При этом особе значение приобретает уже не только и не столько прогнозирование поступлений самих налогов и сборов, сколько прогнозирование развития налоговой системы в целом.

Следует отметить, что в современных условиях имеет место постоянная напряженность с налоговыми поступлениями. Как следствие, налоговые инспекции ищут новые способы работы с налогоплательщиками. Совершенствования требуют и- внутрикорпоративные отношениям ведомства - как организационного, так и информационного характера. Управления. Федеральной налоговой службы.России по субъектам РФ обязаны,иметь и анализировать информацию, касающуюся формирования, и: развития налогооблагаемой базы на мезо- и микроуровнях. Таким образом, налоговая;служба подошла, к необходимости создания в структуре Управлений ФНС России (макроуровень) таких подразделений, как отдела планирования и анализа налоговых поступлений. В задачи подразделения, входит качественное и коли-чественое прогнозирование поступлений обязательных платежей в бюджет и целевые бюджетные фонды. Аналогичные отделы созданы сегодня и на ме-зоуровне - в Межрегиональных инспекциях ФНС России по федеральным округам. В указанных отделах специалисты, имеющие опыт аналитической налоговой работы, путем анализа конкретных цифр - налоговых начислений и поступлений по городам и районам, субъекта России - рассчитывают налогооблагаемую базу региона, ее динамику по районам, что впоследствии позволяет реально оценить возможность выполнения плановых заданий как ФНС России, так и прогнозируемых налоговых поступлений в консолидированный бюджет области, региона или республики119.

По нашему мнению, налоговое планирование и прогнозирование должно включать ряд основных элементов, каждый из которых может иметь несколько сценариев, причем эти сценарии должны быть сквозными, то есть каждый сценарий задающего блока будет служить исходным для соответствующих сценариев всех последующих блоков.