Красницкий Виктор Александрович. Налоговая политика в условиях рыночной экономики в Российской Федерации. : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Красницкий Виктор Александрович; [Место защиты: Финансовая академия].- Москва, 2009.- 383 с.: ил. РГБ ОД, 71 10-8/164

**Содержание к диссертации**

Введение

1. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА: ЕЕ СУЩНОСТЬ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ 22

1.1. Сущность налоговой политики, ее качественные характеристики, социально экономическая значимость 22

1.2. Налоговая политика как инструмент проведения социальной политики государства 34

1.3. Мировой опыт реализации налоговой политики, как важнейшего звена экономической политики государства 48

1.3.1. Показатели эффективности работы иностранных налоговых органов 51

1.3.2. Основные функции налоговых органов за рубежом 52

1.4. Гармонизация налоговой политики и различных отраслей права 56

2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ 78

2.1. Развитие налогообложения в России 78

2.2. Место налогов на пользователей природных ресурсов 87

2.3. Экологизация налогообложения 108

2.4. Прямые и косвенные налоги, их роль в современной российской экономике 1 16

2.5. Роль специальных налоговых режимов налогообложения 124

3. ПРОБЛЕМЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ БЮДЖЕТНОЙ И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА 147

3.1. Налоговая составляющая в формировании бюджетов различных уровней 147

3.2. Налоговый потенциал региона: характеристика, состав и основные элементы 171

3.2.1. Налоговый потенциал в механизме бюджетного планирования 174

3.2.2. Проблемы оценки, формирования и эффективного использования налогового потенциала региона 180

3.3. Анализ взаимного влияния налоговой системы и отраслей народного хозяйства 188

3.4. Методика прогнозирования развития и использования налогового потенциала региона для повышения налоговых поступлений 207

4. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ — ВАЖНЕЙШАЯ ФОРМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ 218

4.1. Концептуальные принципы реализации налогового контроля 218

4.2. Учет и регистрация налогоплательщиков — первичная форма налогового контроля 231

4.3. Налоговые правонарушения, проблемы квалификации налоговых правонарушений в современных условиях 243

4.4. Реформирование проведения налоговых проверок — ключевая форма совершенствования налогового контроля 258

4.5. Процесс привлечения к налоговой ответственности и система досудебного урегулирования налоговых споров в налоговых органах 288

5. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ, ЕГО МЕСТО И РОЛЬ

В РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА 299

5.1. Концепция реформирования системы налогового администрирования на современном этапе 299

5.2. Организация работы налоговых органов по функциональному принципу. Стандартизация налоговых процедур 303

5.3. Совершенствование взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками 318

5.4. Развитие информационных технологий как неотъемлемой части современного налогового администрирования 326

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 340

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 348

ПРИЛОЖЕНИЯ 361

**Введение к работе**

*Актуальность темы исследования.*Эффективная налоговая политика по праву считается одним из главных условий динамичного развития экономики России. Посредством воздействия на хозяйственную деятельность и частные финансы, а также через бюджетно-перераспределительные процессы формируется инвестиционный климат в стране, создаются условия для реализации политических, экономических и социальных функций государства. Налоговая политика не только оказывает прямое влияние на данные сферы, но и формирует налоговое правосознание граждан.

Особую актуальность проблемы формирования и функционирования эффективной налоговой политики приобретают в условиях нестабильной финансово-экономической обстановки. Эти вопросы активно обсуждаются на самых разных уровнях, причем это вызвано не текущей политической конъюнктурой, а реальной необходимостью определения критериев экономической и социальной значимости налоговой политики и разработки на их основе конкретных эффективных мер и механизмов налоговой политики, способных оказывать прямое влияние на экономическую ситуацию в стране, на решение обострившихся в настоящее время социальных вопросов.

Одним из главных элементов повышения эффективности налоговой политики как важнейшего звена экономической политики государства является изучение и более широкое применение отечественного и зарубежного опыта. Тенденции и динамика факторов, влияющих на формирование и конечный результат налоговой политики, являются актуальными и дискуссионными вопросами в условиях рыночной экономики. Действующая налоговая система определяет уровень доходов федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований и в конечном итоге — темпы экономического развития государства.

В этой связи особое теоретико-методологическое и научно-практическое значение приобретает максимизация использования возможностей налогообложения для реализации финансового потенциала регионов Российской Федерации, определения перспектив совершенствования налоговой политики страны, стратегии

5 развития методологии, а также методики *я*методов налогового администрирования.

При данном подходе первоочередным шагом становится определение доли налогов в валовом внутреннем продукте страны в целом или отдельного региона, в частности, на стадии бюджетного планирования (прогнозирования), исходя из потребности государства в финансовых ресурсах и необходимости обеспечения системы эффективного функционирования экономики. Особое внимание в работе уделяется вопросам совершенствования методов оценки налоговой составляющей в формировании доходов бюджетов всех уровней, в разработке теоретических и методологических основ определения налогового потенциала региона, отраслей народного хозяйства и страны в целом.

Приоритетное значение в решении региональных проблем хозяйственного развития России имеют такие факторы, как величина территории, ее заселенность и освоенность, природные, экономические и социальные условия, масштабы и эффективность использования трудовых ресурсов, экологическая безопасность.

При анализе налогового потенциала субъектов РФ, прогнозировании их экономического и социального развития необходимо учитывать большую территориальную дифференциацию субъектов Российской Федерации с учетом их социально-экономических условий и их доли в поступлениях налогов и сборов в федеральный бюджет. По данным на 1 января 2008 г. более 60% поступлений в федеральный бюджет приходится на 11 регионов страны и около 40% —- на все остальные субъекты РФ.

Разница во вкладах отдельных субъектов Российской Федерации в формирование доходной части федерального бюджета обусловливается существенными различиями в уровне их экономического развития, специфике отраслевой структуры хозяйства, интенсивности региональных и межрегиональных товарных потоков, финансовых ресурсов. Вследствие данных различий выявляются значительные расхождения по показателям, характеризующим отношение поступления налоговых платежей к валовому региональному продукту регионов. Такое положение объясняется не столько эффективностью работы налоговых органов, сколько сложившейся налоговой базой и соответствующим движением финансовых пото-

ков, что предопределяет необходимость индивидуального подхода к расчету налоговой базы для каждого региона.

Поэтому представляется целесообразным всестороннее изучение проблемы практической реализации бюджетной и налоговой политики государства, ее влияния на обеспеченность регионов собственными финансовыми ресурсами и разработка единой методики прогнозирования развития и использования налогового потенциала отдельно взятого региона.

Анализ уровня влияния налоговой политики на эффективность развития отдельных отраслей выявил существенные проблемы налогового законодательства. В современных условиях пути совершенствования налоговой политики напрямую связаны с разработкой мер стимулирования расширенного воспроизводства и государственно-частного партнерства, регулирования перелива отраслевого капитала. Учитывая ресурсную направленность -экономики страны, остро встает вопрос совершенствования налогообложения природных ресурсов и защиты окружающей среды.

Одной из неотложных задач выступает необходимость разработки новых научно-методологических подходов к процессу налогового контроля как механизму не только мобилизации доходов бюджетов всех уровней, но и противодействия получению неконкурентных преимуществ субъектами экономики. Теоретической основой для решения указанной задачи выступает конкретизация понятия «налоговая минимизация», формулирование четких отличий налоговой минимизации от налоговой оптимизации и налогового планирования посредством уточнения субъективных и объективных признаков минимизации налогообложения как противоправного деяния.

Поиск научно-практического решения проблемы повышения эффективности налогового контроля как важного элемента налоговой политики должен проводиться в направлении изучения и создания эффективных методов предпровероч-ных мероприятий.

Важным направлением исследования стал поиск путей совершенствования налоговой политики за счет изменения роли и принципов налогового администрирования, определения резервов реализации главной цели налоговой политики, за

7 счет эффективной организации самого процесса мобилизации налоговых ресурсов, его технологичности, прозрачности и простоты для выполнения и контроля.

Степень разработанности темы исследования. Проблемам совершенствования налоговой политики посвящено не одно научное исследование. Однако направления и механизмы совершенствования налоговой системы нуждаются в постоянной корректировке и уточнении в ходе развития экономики страны.

Следует отметить, что диссертационное исследование было бы невозможным без критического изучения теоретических разработок и конкретных проблем налогообложения, изложенных в трудах отечественных и зарубежных ученых. Начиная с XVII в. экономисты, финансисты, политики разрабатывали основные положения теории налогов и налогообложения. На первом этапе теоретические основы налогообложения были изложены в трудах Ф. Аквинского, Т. Гоббса, П. де Вобана, Ш. Монтескье, О. Мирабо, Т. Мальтуса, А. Тьера, Д. Мак-Куллоха. В дальнейшем проблемы налогообложеня нашли отражение в трудах Д. Локка, Т. Джорджа, Ж.Ж. Руссо, К. Маркса, Э. Селигмана. Среди многочисленных общих теорий налогов особо следует выделить классическую теорию А. Смита, Д. Рикар-до, А. Вагнера, а также теории, разработанные Дж. Кейнсом, Д. Фридманом, А. Лаффером. Среди представителей отечественной науки, занимавшихся изучением влияния налогов и налогообложения на экономику, следует выделить работы Н.И. Тургенева, И.Х. Озерова, М.М. Ковалевского, М.Н. Покровского, М.К. Лемке, В.Ф. Твердохлебова и др.

Стратегия перехода к более совершенной налоговой системе, важные теоретико-методологические проблемы налогообложения в условиях социально-экономических преобразований при переходе к рыночной экономике нашли отражение в работе В.Ю. Галкина, В.В. Гусева, А.З. Дадашева, Ю.А. Крохина, Ю.Ф. Кваши, В.Г. Князева, Л.П. Павловой, В.Г. Панскова, А.Б. Паскачева, А.П. Починка, И.А. Перонко, А.Э. Сердюкова, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, Е.Б. Шуваловой и других ученых.

Особая роль в становлении и развитии российской налоговой системы принадлежит разработке проблем финансового права и его органической части — налогового права. Большой вклад в развитие правовых основ налогообложения внесли такие ученые, как А.В. Брызгалин, В.И. Гуреев, В. А. Горбунов,

8 СИ. Кудреватых, С.Г. Пепеляев, М.В. Романовский и др. Их исследования определили развитие теоретических и практических аспектов налоговой политики страны, были положены в ее основу.

Вместе с тем, с учетом важности постоянной социально-экономической ориентации налоговой политики, необходимости корректировки ее основных механизмов, рассматриваемый вопрос требует серьезной дальнейшей проработки.

Несмотря на относительную изученность данной проблемы, актуальность проведенного исследования определяется тем, что до сих пор не выработана четкая концепция, взаимоувязывающая показатели влияния налоговой политики и показатели развития экономики. Проблемы разработки современной концепции совершенствования системы налогообложения, разработка методологии и методики механизма его функционирования и направления совершенствования окончательно не решены не только на федеральном, но и на региональном и местном уровнях, что особенно актуально в условиях финансового кризиса.

Теория и практика региональных аспектов налогообложения при сложной структуре федеральной системы в Российской Федерации до настоящего времени не в полной мере учитывает особенности развития регионов, в связи с чем предстоит решить задачу по укреплению налоговой базы региональных и местных бюджетов. Безусловно, необходимо расширение перечня доходных источников, которые обеспечили бы стабильное поступление налоговых доходов и существенно укрепили финансовую базу региональных и местных бюджетов.

Налоговая система России должна строиться с использованием теоретических и практических разработок в области налогообложения зарубежных стран, однако до настоящего времени отсутствуют конкретные стратегические разработки по выбору конкретных ориентиров, нет полной ясности, опыт каких стран и по каким проблемам мог бы быть наиболее приемлемым для России.

Все это в совокупности и определило необходимость всестороннего и глубокого исследования теории и практики налогообложения в России, определения научного подхода к трансформации налоговой политики и ее интеграции со стратегией рыночного развития экономики России.

*Цели и задачи исследования.*Цель исследования определена как разработка теоретических и методологических положений и практических рекомендаций для

9 выявления резервов налоговой политики, усиления влияния на повышение эффективности экономики страны посредством совершенствования и практического применения новых методов налогового администрирования.

Для реализации цели исследования поставлены следующие *задачи:*

провести анализ эффективности существующих теоретико-методологических принципов функционирования налоговой системы и обосновать значение налоговой политики как фактора экономического роста хозяйствующих субъектов, с учетом сформированных критериев, характеризующих социальную значимость налоговой политики;

разработать меры налогового стимулирования, направленные на активизацию инвестиционной и в первую очередь инновационной деятельности хозяйствующих субъектов в свете современных тенденций развития налоговой политики как важнейшего звена экономической политики государства, основываясь на отечественном и учитывая зарубежный опыт;

определить основные направления государственной налоговой политики в оказании помощи регионам на основе предложенных направлений гармонизации распределительных механизмов федеральной помощи регионам;

определить пути гармонизации процессов реформирования проводимой налоговой политики с нормами различных отраслей права, исследовать целесообразность построения системы досудебного урегулирования споров, выработки единых механизмов принятия решений;

разработать меры повышения эффективности налоговой политики на основе взаимного влияния налоговой политики на функционирование отраслей народного хозяйства (на примере налогообложения природопользования) как одного из приоритетных направлений налоговой политики;

разработать методику и определить составляющие оценки налогового потенциала региона, преимуществом которой является сокращение потребности в данных для измерения налогового потенциала;

обосновать теоретическое и методологическое представление понятия «налоговое администрирование», его методов и форм, в качестве базового инструмента практической реализации налоговой политики; при этом, расширив представление о системе элементов, формирующих данное понятие, выявить проблемы

10 и предложить перспективные направления развития налогового администрирования в России, в том числе выработать рекомендации по применению данного инструмента как встроенного механизма противодействия получению неконкурентных преимуществ субъектами экономики;' определить существующие нестыковки текущих и стратегических целей налоговой политики в области налогового администрирования, систематизировать существующие и разработать новые направления использования современных информационных технологий;

исследовать суть понятий налоговой оптимизации и минимизации в целях выявления налоговых правонарушений;

разработать направления повышения эффективности налогового контроля: создание системы эффективного планирования выездных налоговых проверок и отбора налогоплательщиков для их проведения; разработать методы и алгоритмы построения системы предпроверочного анализа; выработать методы противодействия искусственной миграции налогоплательщиков как одного из способов ухода от налогообложения.

*Предметом исследования*выступает совокупность экономических отношений между субъектами налогообложения в процессе реализации государственной налоговой политики, их эволюция, перспективы совершенствования.

*Объектом исследования*определена деятельность государства и налоговых органов при планировании, регулировании и контроле в процессе обеспечения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды. Объектом исследования выступает также деятельность государственных органов по вопросам осуществления и совершенствования налогового контроля и модернизации налоговых органов.

*Теоретической и методологической базой диссертации*служат фундаментальные положения экономической науки, диалектический метод познания, эво-люционно-системный подход к анализу экономических ситуаций, труды вышеназванных основоположников науки о налогах и отечественных ученых, а также достижения отечественной и зарубежной теории и практики в области финансов и налогов.

Исследование основано на *методологии*научного познания, системном анализе, теории налогообложения. Для получения результатов использовались *мето-*

*ды*научной абстракции, обобщения, сравнения, анализа и синтеза, группировки, формализации, исторического и логического анализа теоретического и практического материала.

*Информационной и эмпирической базой исследования*послужили законодательно-нормативные, методологические, методические и инструктивные материалы; статистические данные налоговых, финансовых органов и органов статистики; данные международных, общероссийских, республиканских специальных периодических изданий; материалы международных и общероссийских научно-практических конференций, семинаров и симпозиумов; теоретические и практические материалы, содержащиеся в работах отечественных и зарубежных специалистов по налогообложению.

*Научная новизна диссертации*заключается в разработке научной проблемы влияния налоговой политики на эффективность и темпы развития экономики и создание условий, направленных на активизацию инвестиционной и инновационной деятельности хозяйствующих субъектов, с целью решения социальных про-

*г-*

блем посредством разработки теоретических и научно-практических методов и механизмов оптимального сочетания налоговых и неналоговых направлений мобилизации государственных доходов.

Разработана концепция и обоснован оптимальный механизм влияния налоговой политики на социально-экономическое развитие страны посредством теоретико-методологического и практического решения проблемы влияния налоговой политики на обеспеченность регионов собственными ресурсами, за счет разработки методики прогнозирования развития и использования налогового потенциала региона для увеличения налоговых поступлений; за счет выработки системы мер стимулирования расширенного воспроизводства и регулирования перелива отраслевого капитала на примере отрасли природопользования; за счет решения проблемы использования резервов существующей системы налогового администрирования в области налогового контроля, особенно в части организации и проведения налогового контроля.

В ходе исследования получены следующие *научно-практические результаты:*

1. Разработана концепция влияния налоговой политики на экономическое и

12 социальное развитие, как страны, так и регионов, в рамках которой проанализированы и решены следующие теоретико-методологические проблемы:

определены критерии, характеризующие экономическую и социальную значимость налоговой политики на этапе становления рыночной экономики, при этом целью является решение важнейшей задачи — создание адекватной рыночной экономике налоговой системы, обеспечивающей эффективное регулирование экономических процессов, связанных с формированием, распределением и использованием доходов;

выявлены тенденции развития налоговой политики как важнейшего звена экономической политики государства, проведена оценка ее влияния на экономику, специфика которой на современном этапе заключается в назревшей необходимости коренного обоснованного выравнивания налоговых изъятий в различных секторах экономики с учетом их особенностей, в целях стимулирования расширенного воспроизводства и регулирования перелива отраслевого капитала;

определена специфика налоговой политики в ряду факторов экономического роста, развития инвестиционной деятельности, повышения предпринимательской активности хозяйствующих субъектов;

рекомендованы направления гармонизации налоговой политики с нормами отраслей гражданского и административного права. Суть предлагаемых мероприятий — уход от проблем, неясностей и недоработок отдельных положений налогового законодательства посредством установления элементов прецедентного права в виде обобщенной судебной практики.

2. Разработана авторская методика оценки налогового потенциала региона, в основе которой, в отличие от имеющихся аналогов, заложена рекомендуемая система различных показателей, создающая предпосылки для определения функциональных зависимостей между выбранными макроэкономическими показателями (как индикаторами проводимой налоговой политики государства) и состоянием налоговой базы. В рамках данной методики автором рассмотрены и решены следующие проблемы:

— определены критерии классификации регионов, основанные на расчете  
налогового потенциала, позволяющие налоговой политике государства достигать  
соответствующего уровня вариабельности в регионах;

— разработаны основные направления государственной налоговой политики  
в оказании помощи регионам, раскрыто содержание и предложены направления  
гармонизации распределительных механизмов федеральной помощи регионам,  
исходя не только из политических и социально-экономических условий региона,  
но и уровня экономических и налоговых усилий региональных администраций.

3. Раскрыты место и роль налогового администрирования в налоговой поли  
тике для обоснованного выравнивания налоговых изъятий в целях стимулирова  
ния расширенного воспроизводства и регулирования перелива отраслевого капи  
тала:

сформированы теоретические и методологические понятия налогового администрирования как базового инструмента практической реализации налоговой политики, отличительной особенностью которого является выделение особой роли налогового администрирования в качестве встроенного механизма налоговой политики, противодействующего получению неконкурентных преимуществ отдельными субъектами экономики;

выработаны рекомендации по применению налогового администрирования как важнейшего инструмента налоговой политики, суть которых заключается в раскрытии дополнительного резерва поступления налоговых платежей без усиления налоговой нагрузки, а также усиления принципа неуклонности и единообразия налогообложения.

4. Выявлены причины недостаточного влияния существующей налоговой  
политики на эффективность функционирования и темпы роста отдельных отрас  
лей экономики. Разработаны направления повышения влияния элементов налого  
вой политики на один из приоритетных секторов экономики — природопользова  
ние:

обосновано, что экономическое управление и охрана окружающей среды в России в настоящее время характеризуются как лояльные к бизнесу и негативные по отношению к природным ресурсам и окружающей среде;

выявлены внутренние несовершенства действующего законодательства в области налогового регулирования природопользования;

предложены механизмы стимулирования экологического предпринимательства и организаций-природопользователей, основанные на принципе платно-

14 сти пользования природными ресурсами, позволяющие решать задачи обеспечения эффективного пользования недрами, повышения финансовой заинтересованность пользователя недрами в обеспечении сохранности и воспроизводства природного сырья, создания и внедрения дополнительных средств, технологий для воспроизводства и восстановления природных ресурсов;

— установлено, что потенциально наиболее эффективны следующие эле  
менты экологической направленности налоговой системы России в порядке их  
приоритета: 1) налогообложение ресурсной ренты; 2) плата за загрязнение окру  
жающей среды путем регулирования ставок платежей для загрязнителей;  
3) ориентация на усиление налогообложения процессов, связанных с истощением  
невозобновляемых ресурсов.

5. Определены основные направления реформирования существующей в стране системы налогов, обоснована целесообразность эволюционного варианта развития налоговой политики на основе систематизации изменений в элементах налогообложения по ряду налогов, в результате выработана система мер стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности, разработана и обоснована целесообразность изменения и дополнения порядка исчисления и уплаты налоговых платежей:

в целях стимулирования развития высокотехнологичных и наукоемких отраслей промышленности предложено освободить до 50% прибыли от налога на прибыль при направлении соответствующих средств на инвестиции в НИОКР и перерабатывающие производства, а также в инвестиции на мероприятия по повышению эффективности использования сырья и энергии, усилению экологичности продукции и на финансирование природоохранных мероприятий, предусмотреть налоговые каникулы на срок от 3 до 5 лет для вновь создаваемых научно-исследовательских и технико-внедренческих компаний;

по налогу на добавленную стоимость предложено рассматривать данный налог как основу для снижения налоговой нагрузки и стимулирования роста экономики страны и устранения зависимости от уровня цен на энергоносители. Обоснован вариант снижения ставки НДС до 13—15%, что благотворно повлияет на развитие перерабатывающих отраслей. При этом во избежание роста цен на основные потребительские товары необходимо сохранить льготную ставку в 10%

15 для ряда продовольственных товаров и товаров детского ассортимента;

по налогу на доходы физических лиц необходимо увеличить социальные налоговые вычеты, изменить порядок предоставления социальных и имущественных вычетов, перейдя от вычетов по декларации к вычетам у источника выплат;

для укрепления финансовой базы регионов следует восстановить ставку отчислений от налога на прибыль в бюджеты муниципальных образований путем соответствующего снижения ставки, по которой он уплачивается в бюджеты субъектов РФ, и установить право региональных и местных органов власти уменьшать ставку отчислений от налога на прибыль в региональные и местные бюджеты вплоть до полного освобождения от уплаты данного налога.

6. Выработан научно-практический подход к процессу налогового контроля  
как механизму противодействия получению неконкурентных преимуществ субъ  
ектами экономики, обоснована необходимость построения налоговой политики  
государства в области налогового администрирования с точки зрения доктрины  
«деловой цели»:

— доказана необходимость построения системы досудебного урегулирова  
ния налоговых споров, выработки единого механизма принятия решений, осно  
ванного на усилении внутриведомственного контроля за действием и (или) без  
действием налоговых органов, усилении их ответственности за неправомерные  
действия в отношении налогоплательщиков.

7. Дано определение налоговой минимизации с учетом формулировки отли  
чий налоговой минимизации от налоговой оптимизации и налогового планирова  
ния путем уточнения понятия субъективных и объективных признаков минимиза  
ции как противоправного деяния:

уточнены теоретические понятия налоговой минимизации и налоговой оптимизации, их роль и место в сфере налогового контроля;

разграничены сферы применения налоговой оптимизации и минимизации в целях выявления налоговых правонарушений и привлечения виновных к ответственности.

8. Разработана методика проведения предпроверочного анализа, отличи  
тельной особенностью которой является способность обеспечения необходимого

уровня контроля с целью устранения ошибок субъективного характера, основанная на решении следующих теоретико-методологических проблем:

предложен алгоритм действий, способствующий повышению эффективности контрольных мероприятий путем внедрения стандартизации предпровероч-ных процедур, рационального распределения ресурсов и поэтапного проведения конкретных проверочных действий; внедрение предложенного алгоритма пред-проверочных мероприятий позволяет повысить детерминированность получаемого эффекта, обусловленного проведением контрольных мероприятий при осуществлении конкретных проверочных действий;

дано определение предпроверочного анализа, основанного на предложенном алгоритме его проведения, отличием которого от существующего является не прекращающаяся даже в ходе проведения проверки актуализации направлений ее проведения, путем блокировки, намеченные ранее, ошибочных и неэффективных направлений и мероприятий налоговой проверки;

разработаны мероприятия и методы противодействия искусственной миграции налогоплательщиков как одного из способов ухода от налогообложения, суть которых заключается в обобщении и структурировании фактических обстоятельств функционирования фирм-«однодневок», идентификации субъективного и объективного характера их деятельности, и на основе этого — законодательного закрепления в числе прав налоговых органов возможности отказа в регистрации организаций лицам, ранее создавшим такие фирмы-«однодневки»;

разработаны направления усиления роли аналитической составляющей камерального контроля, способствующие повышению уровня самостоятельного декларирования объектов налогообложения, как важнейшего направления налоговой политики государства.

9. Разработана концепция реформирования системы налогового администрирования, основанная на теоретико-методологическом подходе к оптимизации функциональных обязанностей налоговых органов, повышению технологичности и стандартизации налоговых процедур:

— выявлены проблемы и предложен ряд перспективных направлений со  
вершенствования налогового администрирования в России с целью повышения  
уровня его эффективности с учетом существующей практики;

определены и выявлены имеющие место нестыковки текущих и стратегических целей налоговой политики в области налогового администрирования;

доказана целесообразность повышения эффективности взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками как основы добровольной уплаты налогов, и как наиболее перспективного направления повышения качества аналитической составляющей контрольной работы;

систематизированы существующие и разработаны новые направления развития информационных технологий как неотъемлемой части современного налогового администрирования, показана их эффективность.

*Практическая значимость работы*^заключается в том, что ее выводы ориентированы на формирование перспективной и текущей налоговой политики, законодательное закрепление которых целесообразно при корректировке существующих нормативных актов в области налогообложения. Кроме того, положения диссертационной работы также могут послужить базой для дальнейших исследований проблем в области налоговой политики.

Принципиальные новые подходы и выводы автора, изложенные в диссертационном исследовании, прошли научную и практическую апробацию. Полученные диссертантом результаты могут быть использованы для повышения уровня экономической обоснованности налоговой политики, в том числе и в субъектах Российской Федерации, для развития и совершенствования бюджетного федерализма и межбюджетных отношений, совершенствования налогообложения на уровне органов самоуправления.

Практическая актуальность работы обусловлена необходимостью скорейшего совершенствования стратегии и тактики работы налоговых органов на местах, при которых исключаются неэффективные проверки, снижается административное давление на бизнес, предлагаемые меры налогового контроля носят точечный, но оправданный и результативный характер.

Результаты исследования послужили основанием для разработанных автором предложений по оптимизации регионального налогообложения в Краснодарском крае, а также для выработки конкретных рекомендаций и внедрения в налоговых органах ряда регионов, а также предложений по совершенствованию налогообложения в Российской Федерации.

*Апробация и внедрение результатов исследования.*Научные положения, изложенные автором в диссертационной работе, прошли научную и практическую апробацию. Основные положения исследования были озвучены в докладах на различного рода конференциях — международных, межрегиональных, республиканских, межвузовских научных и научно-практических, а также на семинарах, заседаниях «круглых столов» и т.п. Последние из них:

Научно-практические конференции в рамках V и VI Международных инвестиционных форумов «Сочи-2006» и «Сочи 2007», Краснодарский край, г. Сочи; IV Всероссийский налоговый форум 2008 «Налоги. Инновации. Бизнес», октябрь 2008 г., г. Москва; Международный финансово-экономический форум «МСФО: Аудит. Бухгалтерский учет. Налогообложение. Консалтинг: Российская и международная практика» октябрь 2008 г., г. Сочи; Южнороссийская Международная научно-практическая конференция «Совершенствование функций государственного контроля, бухгалтерского учета и аудита в период преодоления мирового кризиса», май 2009 г., г. Краснодар.

Выводы и предложения, полученные по результатам проведенной работы, были направлены в Совет Федерации и Государственную Думу Российской Федерации, ФНС России, Законодательное собрание Краснодарского края, одобрены и рекомендованы к внедрению.

Практические рекомендации автора были внесены в действующее законодательство в форме изменений и дополнений. Так с 1 января 2006 г. действуют изменения в ст. 346.26 п. 2 и 346.27 Налогового кодекса РФ, касающиеся налогообложения при оказании услуг организациями и предпринимателями по временному размещению и проживанию.

Материалы исследования были также использованы Администрацией Краснодарского края и Аппаратом полномочного представителя Президента Российской Федерации в Южном федеральном округе при подготовке предложений по внесению изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ: в гл. 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Единый сельскохозяйственный налог)» и гл. 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

Были внедрены имеющие важное практическое значение:

рекомендации автора по совершенствованию организации налогового администрирования (на примере работы налоговых органов Краснодарского края);

рекомендации по применению авторской методики внедрения оперативно-аналитического налогового учета;

разработанная автором методология и методика формирования налогового паспорта региона как инструмента налогового планирования (на примере Краснодарского края);

рекомендации по применению льгот по налогу на добавленную стоимость общественными организациями инвалидов и предприятиями, использующими труд инвалидов;

авторская методология и методика определения налогового потенциала региона как основного критерия определения потребности субъекта Российской Федерации в финансовой поддержке из федерального бюджета и выравнивания региональной асимметрии;

разработанные автором и под его редакцией инструкции по применению региональных налогов и специальных налоговых режимов с учетом специфики региона;

методические указания и рекомендации по применению отдельных глав части II Налогового кодекса Российской Федерации.

Положения диссертации получили практическое применение в учебном процессе при чтении курсов по специальностям «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», при разработке учебных пособий для студентов экономических специальностей Кубанского государственного аграрного университета.

Апробация и внедрение результатов работы подтверждены справками о внедрении.

*Публикации.*Основные положения исследования отражены в 70 публикациях объемом 92,6 п.л., в том числе авторских — 86,65 п.л. В ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации для публикации основных научных результатов диссертаций на соискание степени доктора наук, опубликовано 10 работ, авторским объемом 4,5 п.л.

*Объем и структура работы*обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из пяти глав, списка литературы из 213 наименований, 16 приложений, общим объемом 360 страниц.

Во *введении*обосновываются актуальность, теоретическая и практическая значимость темы диссертационного исследования, определяются цель и задачи исследования, сформулированы предмет и объект исследования, определена степень разработанности проблемы в отечественной и зарубежной экономической науке, сформулированы положения, выносимые на защиту, обоснованы предложения, характеризующие научную новизну исследования.

В *первой*главе «Налоговая политика: ее сущность, цели и задачи» рассмотрены теоретические и методологические основы налогообложения. Исследована и оценена с позиции приемлемости мировая практика налогообложения. Определены и аргументировано обоснованы основные направления совершенствования налогового права, призванные обеспечить оптимальное сосуществование и полноценную реализацию всех функций налоговой системы.

Во *второй*главе «Теоретико-методологические принципы налоговой политики» рассмотрена организация современной налоговой политики Российской Федерации, элементы, состав и эволюция функций в условиях рыночных отношений, раскрывается ретроспектива налогообложения в России.

Исследованы система прямого и косвенного налогообложения, а также эффективность и значимость изменений и уточнений в системе прямых и косвенных налогов, в связи с введением отдельных глав второй части Налогового кодекса РФ.

Изложены основные направления совершенствования региональных налогов, влияние их на воспроизводственный процесс. Особое место отведено роли единого налога на вмененный доход и других специальных режимов налогообложения на отдельные виды деятельности, значимости в решении финансовых и социальных проблем в Краснодарском крае.*"*

Рассмотрена система налогообложения природных ресурсов, важность экологизации налогообложения.

В *третьей*главе «Проблемы осуществления налоговой политики государства» дана трактовка налоговой базы региона, раскрыта ее сущность, особенности, основные направления расширения. Рассмотрена и проанализирована роль нало-

2І говой составляющей в формировании бюджетов различных уровней. Особое внимание уделено понятию «налоговый потенциал региона», дана характеристика составляющих его элементов, рассмотрена их роль в формировании налоговой базы региона.

На основе проведенного анализа существующей системы планирования налоговых поступлений разработана методика прогнозирования развития и использования налогового потенциала региона с целью стимулирования соответствующих отраслей народного хозяйства и повышения налоговой базы региона в условиях финансово-экономического кризиса.

В *четвертой*главе «Налоговое администрирование, его место и роль в реализации налоговой политики государства» дано авторское определение понятия «налоговое администрирование», его форм и методов, рассмотрены процедуры налогового администрирования и их автоматизация, определены методы повышения его эффективности.

В *пятой*главе «Налоговый контроль — важнейшая форма налогового администрирования», рассмотрены концептуальные принципы, понятия и реализация налогового контроля, определено влияние налогового контроля на уровень воспроизводства и динамику поступления налоговых платежей.

Особое внимание уделено механизму реформирования процедур налоговых проверок, в частности за счет развития взаимодействия государственных органов власти в сфере контроля за исполнением налогового законодательства, дана оценка действующей системы, сформулированы направления совершенствования, определены методология и методы досудебного урегулирования налоговых споров в налоговых органах.

В *заключении*обобщены основные результаты и выводы, вытекающие из проведенного исследования. Сформулированные по результатам исследования схемы налогообложения отражают реальные условия воспроизводства, изменение рыночной инфраструктуры, максимально обеспечивают баланс интересов государства и налогоплательщиков. Кроме того, они способствуют решению задач по оптимизации бюджетно-налогового механизма, как на территориальном, так и на федеральном уровнях.

## Сущность налоговой политики, ее качественные характеристики, социально экономическая значимость

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику — экономическую, социальную, экологическую, демографическую и др. При этом в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-экономических процессов используются финансово-кредитный и ценовой механизмы.

Финансово-бюджетная система включает отношения по поводу формирования и использования финансов государства — бюджета и внебюджетных фондов. Она призвана обеспечивать эффективную реализацию социальной, экономической, оборонной и других функций государства. Важнейшей «кровеносной артерией» финансово-бюджетной системы считаются налоги.

Налоги возникли вместе с товарным производством, разделением общества на классы и появлением государства, которому требовались средства на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды. «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства», — подчеркивал К. Маркс. В эпоху становления и развития капиталистических отношений значение налогов стало усиливаться: для содержания армии и флота, обеспечивающих завоевание новых территорий — рынков сырья и сбыта готовой продукции, казне требовались дополнительные средства.

Экономическая сущность налогов детально исследована в работах классиков экономической теории. Д. Рикардо писал: «Налоги составляют ту долю продукта и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда уплачиваются, в конечном счете, из капитала или из дохода страны» [13].

Исследованию проблем налогообложения посвящены труды многих российских ученых-экономистов. Так, А. Тривус считал, что «налог представляет собой принудительное изъятие от плательщика некоторого количества материальных благ без соответствующего эквивалента. Конечно, в некотором отношении эквивалентом являются те услуги, которые оказывает налогоплательщику государственная власть» [11].

А. Соколов утверждал, что «под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия ею расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики, без предоставления плательщикам его специального эквивалента» [120].

Как видно, все указанные авторы однозначно понимали и характеризовали сущность налогов. Следовательно, сущность налога составляет изъятие государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса. Взносы осуществляют основные участники производства валового внутреннего продукта:

— работники, своим трудом создающие материальные и нематериальные блага и получающие определенный доход;

— хозяйствующие субъекты, владельцы капитала, действующие в сфере предпринимательства.

За счет взносов, налогов, сборов, пошлин и других платежей формируются финансовые ресурсы государства. Экономическое содержание налогов выражается взаимоотношениями хозяйствующих субъектов и граждан, с одной стороны, и государства, с другой стороны, по поводу формирования государственных финансов.

## Развитие налогообложения в России

Представление о сущности налогов и их месте в экономической системе общества менялось по мере развития общественных отношений и, разумеется, Россия не была исключением из правил. Поэтому, рассматривать ретроспективу развития налоговых отношений в России необходимо не только с учетом особенностей развития общественно-экономических отношений в нашей стране, но и в контексте эволюции общественной и научной мысли в странах Европы, создававшей в процессе исторического развития основополагающие принципы экономического и политического устройства различных общественных формаций.

Налоги известны с древних времен как основной источник формирования государственных финансовых средств в той или иной форме; в форме казны или государственного бюджета, что в целом не меняло и не меняет по сегодняшний день их сути как обязательных платежей, изымаемых из части общественного продукта. Налогообложение всегда было свойственно всем без исключения государственным системам, независимо от их политического устройства и типа хозяйствования. Поэтому история налогообложении неотделима от истории человеческой цивилизации и является неотъемлемой частью мирового процесса развития института общественной, частной и государственной собственности на всех стадиях общественной эволюции при любых общественно-экономических формациях.

В Древней Руси, как таковая, финансовая система начала складываться с конца IX в. в период объединения древнерусских племен и земель, когда разрозненные древнерусские племена и земли были объединены вокруг Киева князем Олегом в результате многочисленных походов его дружины. Князь Олег, сказал: «Это будет мать русским городом», и повелел начать строить новые города и платить дань ему. Таким образом, дань явилась первым и основным регулярным фискальным сбором [143].

Со временем характер обложения данью как контрибуции только с побежденных народов изменяется и постепенно приобретает роль систематического прямого налога, который уплачивался мехами, продуктами питания и ремесленными изделиями. Дань взималась повозом, когда она привозилась в Киев, а также полюдьем, когда князья или его дружины сами ездили за нею. В том числе, единицей обложения данью в Киевском государстве служил «дым», определявшийся количеством печей и труб в каждом хозяйстве.

Косвенные налоги взимались в форме торговых и судебных пошлин. Надо сказать, что в современном восприятии дань и другие виды контрибуций не являются налогами. Понятие налог впервые было употреблено в отечественной литературе лишь в 1765 г. А.Я. Поленовым в работе «О крепостном состоянии крестьян в России» [194], а вошло в практический оборот лишь во второй половине XIX в. Это понятие в данном контексте употребляется лишь для того, чтобы подчеркнуть истоки современных налогов.

## Налоговая составляющая в формировании бюджетов различных уровней

В истории человечества не было государственного образования, которое смогло бы обойтись без налогов в той или иной форме. Являясь инструментом изменения экономической жизни, налоги, в свою очередь, и сами менялись под воздействием социальных факторов (смена общественного строя). Русский мыслитель Николай Тургенев в своем труде «Опыт теории налогов» писал: «...дурные системы налогов были одною из причин, как видно из истории, что нидерландцы сделались независимыми от Испании, швейцарцы — от Австрии, фрисландцы — от Дании и, наконец, казаки — от Польши. На возмущение североамериканских колоний против Англии дурная система финансового управления относительно иностранной торговли имела решительное влияние». Он отмечал, что именно налоговые и финансовые неурядицы, неискусное собирание денег с народа подавали повод к восстаниям, революциям и иным общественным потрясениям.

Развитие методов взимания налогов у налогоплательщиков можно условно поделить на три этапа. На первом этапе (от древних времен до начала средневековья) общественные образования — государства не имеют четкой структуры финансовых органов для определения и сбора налогов у населения. Государство определяет, сколько оно хочет получить налоговых доходов, а сбором занимаются власти города или общины. На втором этапе (начало XVI в. — конец XIX в.) некоторые государства берут на себя часть функций по взиманию налогов — устанавливают квоты обложения, осуществляют контроль за сбором налогов. На третьем (современном) этапе все функции по управлению налоговой системой берет на себя государство. Именно оно решает вопросы о введении новых налогов, установлении ставок, порядка и сроков уплаты. Региональные и местные власти в этой системе выступают самостоятельно только в пределах, определенных государством.

Основы ныне действующей налоговой системы Российской Федерации заложены в 1992 г., когда был принят большой пакет федеральных законов об отдельных видах налогов. За последние годы произошли серьезные изменения в этой области.

Основные положения о налогах и сборах в Российской Федерации определены ст. 57 Конституции РФ и Налоговым кодексом РФ, первая часть которого введена в действие с 1 января 1999 г. Каждое предприятие, осуществляя свою деятельность, уплачивает налоги и сборы в соответствующие бюджеты. Налоги — один из самых значительных элементов в общей структуре расходов предприятия, поэтому любое изменение налоговой системы сразу же оказывает влияние на его деятельность. В связи с этим огромное значение имеет то, каким образом организован анализ расчетов с бюджетом, насколько быстро компания способна реагировать на изменения в налоговой системе.

Нельзя забывать и о том, что, выполняя свою фискальную функцию, налоги являются самой значительной статьей дохода в бюджете Российской. Федерации-Налоги и сборы следует рассматривать не только в разрезе расходов предприятия, но и как важнейший источник доходов государства. Величина налогового бремени, зависит от того, насколько велико количество функций, осуществляемых государством: оборона, охрана общественного порядка, здоровье и благополучие граждан и др. Каждый налогоплательщик должен понимать, что он в первую очередь платит за свое благополучие и благополучие своих близких, а уклонение от уплаты налогов — это воровство и у государства, и у самих себя.