## **Содержание**

Введение

1 Теоретические аспекты налоговой политики государства

1.1 Сущность налоговой политики

1.2 Нормативно-правовое регулирование налоговой политики

1.3 Методы оценки налоговой политики государства

1.4 Современные направления развития налоговой политики в РФ

2 Анализ налоговой политики государства на региональном уровне

2.1 Основные направления налоговой политики в Оренбургской области

2.2 Оценка деятельности Управления Федеральной налоговой службы Оренбургской области

## 2.3 Проблемы налоговой политики в регионе

3 Совершенствование налоговой политики на уровне региона

3.1 Основные направления по оптимизации налоговой политики

3.2 Рекомендации по улучшению собираемости налогов

Заключение

Список использованных источников

**Введение**

Налоговая политика, проводимая в Российской Федерации, не только обеспечивает формирование бюджетов всех уровней бюджетной системы, но является одним из действенных рычагов регулирования социально-экономических процессов. Стабилизация экономики и выполнение функций, отнесенных к компетенции субъектов Федерации, возможны при наличии эффективной региональной налоговой политики, соответствующей особенностям развития региона и экономической ситуации.

Наблюдающаяся в настоящее время чрезмерная централизация полномочий в сфере налогообложения на федеральном уровне значительно ограничивает самостоятельность субъектов Федерации в формировании ресурсов, необходимых для реализации собственных функций, и практически лишает их возможности управлять налоговой составляющей региональных бюджетов.

Практика предоставления федеральным законодательством налоговых льгот и изъятий объектов налогообложения по региональным и местным налогам приводит к необходимости все большего перераспределения финансовых ресурсов через межбюджетные трансферты, что является существенным дестимулирующим фактором обеспечения устойчивости региональных бюджетов.

Вместе с тем усиливается процесс дифференциации регионов России по уровню социально-экономического положения. По объему валового регионального продукта на душу населения минимальное и максимальное значение в субъектах Российской Федерации различалось в 2004 году в 73 раза, в 2007 году – в 105,4 раза.

Региональная налоговая политика, являющаяся рычагом воздействия на экономику регионов, как правило, не учитывает различий в социально-экономическом положении, рыночную специализацию, уровень накопленного производственного потенциала. Выбор ее инструментов осуществляется без должного научного обоснования и без увязки с результатами и перспективами социально-экономического развития регионов. Изменяющиеся хозяйственные связи оказывают значительное влияние на отраслевое соотношение налоговых поступлений в регионах, что требует его изучения и учета при разработке и реализации региональной налоговой политики. Особенно актуальны вопросы формирования эффективной региональной налоговой политики, обеспечивающей сохранение экономического потенциала, финансовой устойчивости, необходимого уровня бюджетной обеспеченности регионов Российской Федерации, которые обострились в условиях спада экономики.

В целях реализации активного инвестиционного развития регионов, формирования у них реальной заинтересованности в наращивании налогового потенциала, требуется скорректировать существующую в Российской Федерации региональную налоговую политику.

Степень научной разработанности проблемы. Вопросам формирования и реализации государственной налоговой политики посвящены работы отечественных ученых А.В. Аронова, С.В. Барулина, И.В. Горского, А.З. Дадашева, В.А. Кашина, С.П. Колчина, В.Г. Панскова, Г.Б. Поляка, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова и др. Рассмотрение и оценка отдельных элементов налоговой политики и налогово-бюджетного федерализма представлены в трудах Л.М. Архипцевой, Х.М. Богова, Д.Г. Бурцева, Е. Бухвальда, О.А. Мироновой, А.Б. Паскачева, Ф.Ф. Ханафеева.

Исследованию проблем регионального развития и региональной экономической и налоговой политики посвящены труды А.Г. Гранберга, Д.Ю. Дойхена, Н.Н. Мамыкиной, Т.Г. Морозовой.

Труды зарубежных авторов по проблемам формирования и реализации налоговой политики не нашли достаточного применения в данном исследовании, так как не учитывают особенности налогового и бюджетного законодательства России, межбюджетных отношений, особенностей хозяйствования.

Вопросы формирования государственной налоговой политики широко освещены в работах отечественных ученых. Вместе с тем, отсутствие системных исследований теории, методологии формирования региональной налоговой политики, учитывающей дифференциацию субъектов Российской Федерации по уровню социально-экономического развития, предопределило выбор темы дипломной работы, цель, задачи, структуру и направления исследования.

Целью данной дипломной работы является оценка налоговой политики государства на региональном уровне.

В дипломной работе ставились и решались следующие задачи:

- раскрыть теоретические аспекты налоговой политики государства на региональном уровне;

- провести анализ современной налоговой политики государства на региональном уровне;

- дать рекомендации по совершенствованию налоговой политики государства на региональном уровне.

Объект исследования - формирование и реализация региональной налоговой политики, учитывающей дифференциацию регионов в зависимости от его воспроизводственного потенциала, рыночной специализации хозяйства и уровня развития.

Предметом исследования является совокупность финансово-экономических отношений в сфере налоговой политики, направленной на оптимизацию процессов управления налогообложением в регионе, в том числе в условиях финансового кризиса.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные положения, содержащиеся в трудах ведущих отечественных ученых-экономистов в области теории налогообложения, государственной налоговой политики, управления региональной экономикой, налогового планирования и прогнозирования, налогового администрирования.

Информационной базой работы послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Оренбургской области по вопросам налогообложения, региональной политики, статистические данные Росстата, Управления Федеральной налоговой службы России по Оренбургской области, материалы периодической печати и официальных сайтов органов государственной власти Российской Федерации и Оренбургской области.

Методы исследования. Для доказательства выдвигаемых теоретических положений и при обосновании практических рекомендаций использовались диалектический метод познания, метод сравнительного анализа, экономико-статистические методы (наблюдения, группировки, сравнения), системный подход.

Практическая значимость полученных результатов состоит в том, что применение методических подходов и рекомендаций, предложенных автором, способствует достижению целей регионального развития как в условиях роста экономики, так и в условиях экономического кризиса. Результаты научного исследования могут быть использованы органами власти субъектов Российской Федерации при формировании концепций экономического развития регионов и основных направлений региональной налоговой политики.

## **1 Теоретические аспекты налоговой политики государства**

**1.1 Сущность налоговой политики**

## Налоги играют большую роль, но не только в формировании доходной части бюджета, но и в решении задач социально – экономического развития страны, ее стабильности и экономической безопасности. Меру реализации той или иной функции в налоговой системе обеспечивает реализуемая государством налоговая политика.

## Налоговая политика – составная часть социально – экономической политики государства, ориентированная на формирование такой налоговой системы, которая стимулирует накопления и рациональное использование национального богатства страны, способствует гармонизации интересов экономики и общества и тем самым обеспечивает социально – экономический прогресс общества. Проведение рациональной налоговой политики позволяет решать задачи:

## - обеспечения государства финансовыми ресурсами;

## - создания условий для регулирования экономики;

## - сглаживания неравенства в уровнях доходов населения.

## Доля налогов в валовом внутреннем продукте страны во многом определяет модель налоговой политики. Модель налоговой политики – это апробированный в практике ряда стран и доказавший свою результативность образец, тип налоговой политики, который может использоваться другими странами в качестве аналога. В мировой политике сложились три основные модели, которые используются странами, в зависимости от их экономического уровня (Таблица 1).

## Таблица 1 - Три основные модели налоговой политики

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование | Характеристика |
| 1 | 2 |
| Политика максимальных налогов | Она характеризуется установлением максимального числа налогов и повышением их ставок, сокращением количества льгот, что приводит к увеличению налогового бремени на экономику. Такая модель используется, как правило, в двух случаях. Во- первых, в чрезвычайные периоды (экономические кризисы, военные действия), когда необходимо существенно повысить мобилизацию финансовых ресурсов в государственный бюджет, увеличить объем государственных закупок и инвестиций в секторы экономики военного назначения, уменьшая при этом социальные расходы. Во- вторых, в мирное время, когда высокий уровень налоговой нагрузки сопровождается беспрецедентно высокими социальными расходами, как в развитых странах |
| Политика экономического развития | Для такой политики свойственно установление минимальной налоговой нагрузки на экономику. Снижение налоговых доходов бюджета сопровождается сокращением государственных инвестиций и значительным уменьшением социальных расходов. Существенно ослабляя налоговый прессинг на производителей и сохраняя определенный объем инвестиционных программ, данная политика ориентирована на стимулирование экономической активности бизнеса и используется, как правило, в период экономического оживления, чтобы всемерно способствовать увеличению темпов экономического роста. Подобной модели придерживались послевоенные Япония и Германия. В последнее десятилетие ее успешно реализуют страны, осуществляющие экспансию на мировые рынки – Китай, Индия, Бразилия и другие. |
| Политика разумных (оптимальных) налогов. | Она характеризуется определенным компромиссом между двумя, приведенными выше, моделями и достаточно сбалансированным уровнем налоговой нагрузки, позволяющей не подавлять развитие экономики и при этом поддерживать значительный объем социальных расходов. Такой политики, в основном, придерживаются высокоразвитые страны, уже достигнувшие пределов традиционного экономического роста. Они вынуждены поддерживать достаточный уровень социального обеспечения. Разумные налоги им необходимы, в первую очередь, для сохранения конкурентных позиций своих товаров на существующих мировых рынках и захвата приоритетного положения на вновь формирующихся рынках высокотехнологичной продукции. Повышение адресности налоговых преференций и регулирование отраслевой налоговой нагрузки позволяет им осуществлять структурную перестройку экономики в соответствии с перспективными потребностями мирового рынка: дестимулировать дальнейшее развитие устаревших производств и стимулировать развитие новизны |

## Налоговая политика реализуется через налоговый механизм. Он представляет собой систему правовых норм и организационных мер, определяющих порядок управления налоговой системой страны и ее функционирования. Фундаментом для построения налогового механизма является налоговое законодательство, устанавливающее конкретных субъектов, ответственных за реализацию функций управления налоговой системой страны; совокупность налогов и сборов, субъектный состав налоговых правоотношений; конкретные алгоритмы реализации функций этого механизма. Данные функции и их содержание обуславливаются сущностью и функциями самих налогов. Они ориентированы на обеспечение функционирования налоговой системы.

## Таблица 2 - Функции налогового механизма

|  |  |
| --- | --- |
| Функция управления | Организация деятельности государственных органов, непосредственно отвечающих за формирование процесса управления налоговой системой страны. Эта функция одна из важнейших. От того, насколько эффективно она реализуется, во многом зависит эффективность реализации остальных функций, которые зачастую даже рассматриваются как подфункции управления, а так же эффективность функционирования налогового механизма в целом . |
| Функция планирования | Состоит в организации деятельности финансовых и налоговых органов по определению на заданный период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет и мобилизации усилий для увеличения этих поступлений. |
| Функция регулирования | Выражается в организации деятельности финансовых и налоговых органов по оценке результатов изменения налогового законодательства и оперативному вмешательству в процесс обеспечения доходной части бюджета, а так же по предоставлению налогоплательщикам отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов и по применению налогоплательщиками льгот, вычетов, освобождений и других преференций. |
| Функция контролирования | Заключается в организации деятельности налоговых органов по регистрации налогоплательщиков и контролю за их финансово – хозяйственной деятельностью, а так же организации деятельности налоговых и правоохранительных органов по выявлению и пресечению нарушений налогового законодатель-ства. |
| Функция принуждения | проявляется в организации деятельности налоговых, правоохранительных и иных органов по принудительному исполнению обязанностей налогоплательщиков. |
| Функция информирования | Предполагает организацию деятельности налоговых и иных органов по доведению до налогоплательщиков информации о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления, сроках уплаты и другой информации, необходимой им для своевременного и полного исполнения своих обязанностей. |
| Функция консультирования | Заключается в организации деятельности финансовых и налоговых органов по разъяснению налогоплательщикам положений налогового законодательства, практическое применение которых вызывает у них затруднения. |

## При переходе к рынку российская налоговая система эволюционирует: она прошла уже несколько этапов развития и еще не является устоявшейся. Существует укрупненная классификация этапов современной налоговой реформы Российской Федерации:

## - 1 этап (1990- 1991) начальный или подготовительный этап - выработка и принятие пакета законов об отдельных налогах;

## - 2 этап (1991- 1998) становление налоговой системы;

## - 3 этап (1999- 2000) вступление в действие части первой Налогового кодекса РФ; определение общих принципов налогообложения.

## - 4 этап (2001- по настоящее время) вступление в действие части второй Налогового кодекса РФ; отработка отдельных налогов, регулируемых главами НК РФ [14].

## Так создается единая комплексная налоговая система во всем экономическом пространстве РФ. Исходя из теории налогов и функций налогов, определяется налоговая политика государства. При проведении налоговой политики могут разойтись фискальные интересы государственных органов и налогоплательщиков. Как достичь гармонизации интересов? Налоговая политика должна учитывать как интересы бюджета, так и интересы широких масс населения. Все заинтересованы в устойчивом развитии экономики высокими темпами, в развитии расширенного воспроизводства на основе передовых технологий, а так же в решении социальных проблем. Задачи налоговой политики государства заключаются в оптимальном соотношении финансирования народнохозяйственных отраслей, в «прозрачности» доходов и расходов бюджета.

Налоговая политика как совокупность научно обоснованных и экономически целесообразных тактических и стратегических правовых действий органов власти и управления способна обеспечить потребности воспроизводства и рост общественного богатства. Исходной установкой при проведении налоговой политики служит не только обеспечение правового порядка взыскания с налогоплательщиков налоговых платежей, но и проведение всесторонней оценки хозяйственно-экономических отношений, складывающихся под влиянием налогообложения. Следовательно, налоговая политика - это не автоматическое выполнение предписаний налоговых законов, а их совершенствование.

Налоговая политика, проводимая с расчетом на перспективу, - это налоговая стратегия, а на текущий момент - налоговая тактика. Тактика и стратегия незаменимы, если государство стремится к согласованию общественных, корпоративных и личных экономических интересов. Нередко тактические шаги, предпринимаемые руководством государства по координации налогообложения на текущий момент, экономически не обоснованы. Это не только препятствует реализации налоговой стратегии, но и деформирует весь экономический курс государства. Исходя из этого, с учетом прогнозов ученых, касающихся тенденций экономического развития, объективной действительности, состояния социального положения в обществе, разрабатываемая государством налоговая стратегия преследует, следующие задачи:

- экономические - обеспечение экономического роста, ослабление цикличности производства, ликвидация диспропорций в развитии, преодоление инфляционных процессов;

- социальные - перераспределение национального дохода в интересах определенных социальных групп путем стимулирования роста прибыли и недопущения падения доходов населения;

- фискальные - повышение доходов государства;

- международные - укрепление экономических связей с другими странами и регионами, преодоление неблагоприятных условий для платежного баланса.

Налоговая политика представляет собой комплекс мер в области налогового регулирования, направленных на установление оптимального уровня налогового бремени в зависимости от характера поставленных в данный момент макроэкономических задач.

Налоговая политика как специфическая область человеческой деятельности относится к категории надстройки. Между нею и экономическим базисом общества существует тесная взаимосвязь. С одной стороны, налоговая политика порождается экономическими отношениями; общество не свободно в выработке и проведении политики, последняя обусловлена экономикой. С другой стороны, возникая и развиваясь на основе экономического базиса, налоговая политика, как составная часть финансовой политики, обладает определенной самостоятельностью: у нее специфические законы и логика развития. В силу этого она может оказывать обратное влияние на экономику, состояние финансов. Это влияние может быть различно: в одних случаях посредством проведения политических мероприятий создаются благоприятные условия для развития экономики, в других - оно тормозится.

Научный подход к выработке налоговой политики предполагает ее соответствие закономерностям общественного развития, постоянный учет выводов финансовой теории. Нарушение этого важнейшего требования приводит к большим потерям в народном хозяйстве. Вся история нашего государства подтверждает это. Формирование налоговой политики и создание налоговой системы происходит одновременно с развитием параллельных блоков реформы - изменениями в системе собственности, ценообразования, реформированием банковской сферы, денежно-кредитной политики и т.п. Поэтому в любой конкретный временной промежуток каждый следующий шаг на пути создания системы налогообложения во многом определяется принятием конкретных решений по другим направлениям реформы.

На выбор конкретного варианта решения в области налоговой политики влияют следующие факторы:

- общая экономическая ситуация в стране, характеризующаяся темпами роста (падения) производства;

- уровень инфляции;

- кредитно-денежная политика государства;

- соответствие между сферой производства, находящейся под государственным контролем, и приватизированным сектором.

Следует также иметь в виду, что установление высокого уровня налогового изъятия с целью решения, прежде всего, фискальных задач и наполнения бюджета не может являться основой налоговой стратегии на сколько-нибудь продолжительный период. Использование принципа формирования налогов от доходной части бюджета с целью достижения его без дефицитности неизбежно ведет к установлению завышенных норм налогообложения. При этом игнорируется объективная зависимость между величиной налоговой ставки и ростом поступлений в бюджет. Совокупный уровень налогообложения не должен выходить за допустимые пределы, иначе он будет носить угнетающий и запретительный характер. Чрезмерный налоговый пресс провоцирует резкое сокращение базы налогообложения, поскольку препятствует созданию новых предпринимательских структур и обрекает на массовые банкротства уже существующие. В результате продолжается спад производства, а значит, резко сокращаются поступления в бюджет, что ставит под сомнение осуществимость антиинфляционной стратегии: иного выхода, кроме дополнительной эмиссии денег, в этих условиях не предвидится.

Таким образом, оптимальный уровень налогового изъятия предполагает такое совокупное бремя на юридических и физических лиц, при котором налоги не оказывают угнетающего воздействия на предпринимательскую и инвестиционную деятельность, а также на жизненный уровень населения, одновременно обеспечивая в необходимом объеме поступления в бюджет.

Бюджетные ограничения должны быть, с одной стороны достаточно жесткими и универсальными, чтобы не допустить поддержки (посредством излишней дифференциации) неконкурентоспособных предприятий и отраслей, закрепляющей существующую нерациональную структуру производства. С другой стороны, необходимо использовать налоговые методы в качестве рычага, влияющего на экономическое поведение хозяйственных субъектов и стимулирующего их производственную и инвестиционную деятельность.

В основе формирования налоговой политики лежат, таким образом, две взаимно увязанные методологические посылки: использование налоговых платежей для формирования доходной части бюджетов различных уровней и решение фискальных задач государства; использование налогового инструмента в качестве косвенного метода регулирования экономической деятельности. И если до недавнего времени считалось, что высокий уровень налогов и степень прогрессивности налоговых шкал соответствуют, как правило, высоким уровням развития экономики и социальной защищенности населения, то сейчас общей тенденцией в области налогообложения является снижение фактического налогового бремени на прибыль корпорации и доходы физических лиц.

Когда повышаются налоги, чистые доходы граждан снижаются. Каждый в отдельности должен работать больше, чтобы получить прежний уровень доходов, который он имел бы до повышения налогов. Обычно люди начинают искать дополнительное место работы вместо того, чтобы повышать продуктивность на своем основном рабочем месте. Это в свою очередь способно привести к снижению производительности труда, дополнительным увольнениям, росту безработицы. Даже, если иногда складывается впечатление, что работник трудится с большей отдачей, стараясь сохранить прежний уровень доходов после выплаты налогов, производительность труда его в действительности снижается, тормозя экономический рост страны в целом.

Если признать, что государство существует для обеспечения благоденствия его граждан, то государственная власть может выбирать одну из двух следующих стратегических линий: либо взимать высокие налоги и принимать на себя, соответственно, высокую ответственность за благополучие своих граждан, либо взимать низкие налоги, имея в виду, что граждане сами должны заботиться о своем благополучии, не уповая на поддержку государства. При этом важное значение имеет уровень потребностей населения (социальных и экономических), и в соответствии с этим на начальных этапах экономического развития государства тяготеют к относительно низким налогам, на более поздних же этапах, с развитием форм общественного потребления (образование, здравоохранение, коммунальные услуги и т.д.) происходит переход к более высоким ставкам налогообложения. Однако, в рамках этой общей тенденции, разные государства по-разному строят свою финансовую систему: одни считают возможным изымать в виде налогов (включая все виды налоговых и обязательных платежей, в том числе и взносы по социальному страхованию) до 50% всех доходов общества, исходя из концепции более высокой эффективности применения финансовых средств под контролем государственных структур, чем в руках частных лиц; другие не разделяют этой веры и ограничивают свои налоговые аппетиты всего лишь 25-30% (от ВВП).

Итак, выделяют несколько типов налоговой политики государства:

Первый тип – политика максимальных налогов, характеризующаяся принципом «взять все, что можно». При этом государству уготована «налоговая ловушка», когда повышение налогов не сопровождается ростом государственных доходов.

Второй тип – политика разумных налогов, которая способствует развитию предпринимательства и производства, обеспечивая им благоприятный налоговый климат.

Третий тип – налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите.

**1.2 Нормативно-правовое регулирование налоговой политики**

Государственное регулирование – функция управления, обеспечивающая равновесное состояние институциональных образований экономической системы. Одной из форм регулирования является нормативно-законодательная деятельность государства.

Нормативно-правовое регулирование налоговой политики осуществляется с помощью налогового законодательства, являющегося инструментом государственной налоговой политики, элементом налоговой системы. Именно, налоговое законодательство устанавливает пределы и формы вмешательства государства в рыночную экономику посредством налогов. Налоги, тщательно продуманное и развитое налоговое законодательство являются одним из основных средств, с помощью которых государство воздействует на экономические процессы, защищает от издержек рыночного хозяйствования. В этой связи налоговое регулирование становится одной их основных форм государственного регулирования, особенно в условиях кризиса. А налоги становятся тем самым фактором, позволяющим преодолеть или минимизировать негативные последствия кризиса, выйти из кризиса.

Налоговое законодательство непременно должно быть максимально понятным и доступным для абсолютного большинства налогоплательщиков во-первых, для того, чтобы избежать совершения неумышленных налоговых правонарушений, во-вторых, это значительно облегчит работу государственных налоговых инспекций, в-третьих, повысит правовую защищенность налогоплательщика [12].

Первым законодательным актом, положившим начало системному формированию налоговой системы в условиях российской экономики, был Закон РФ от 27.12.91 года № 2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ», который содержал официальное определение понятия налоговой системы как совокупности налогов, сборов и других платежей, взимаемых в установленном порядке. Этот закон в настоящее время утратил силу в связи с принятием НК РФ.

По мнению специалистов, за последние годы в области налогового и бюджетного законодательства создана необходимая правовая база для решения поставленных стратегических задач руководством страны. За период проведения масштабной налоговой реформы, проводимой с 1998 г. можно отметить, что в России закончено формирование основ современной налоговой системы государства с рыночной экономикой [15<http://www.businesspress.ru/newspaper/article_mId_36_aid_445206.html>].

Согласно ст. 2 НК РФ «законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения».

В настоящее время федеральное налоговое законодательство состоит из нескольких уровней:

1) статьи 8, 57, 75, 104 Конституции РФ - основного закона, имеющего непосредственное действие на территории РФ;

2) Налоговый кодекс РФ и «принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах» (п. 1 ст. 1 НК РФ);

3) Бюджетный кодекс РФ;

4) Постановления правительства РФ, Указы президента РФ;

5) методические указания, Письма, Приказы Министерства финансов и ФСН РФ.

Согласно ст. 8 Конституции РФ «в Российской Федерации гарантируется единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности». Пункт 3 ст. 75 Конституции РФ устанавливает, что «система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом». Как следует из приведенных статей Конституции РФ, основой осуществления налоговой политики является единство финансовой политики государства и надлежащее закрепление основных направлений налоговой политики в правовых актах высшей юридической силы. В данном случае речь идет о «разработке государством единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих условия формирования бюджетов Федерации и территорий при поддержании баланса прав и интересов всех участников финансовых отношений».

Нормативность современного выражения государственной налоговой политики определяется отнесением к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов установления общих принципов налогообложения и сборов в стране [1].

Согласно ст. 57 Конституции РФ «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют» (ст. 57). Отметим, что нормы данной статьи Конституции защищает интересы всех налогоплательщиков от необоснованного увеличения тяжести налогообложения. Законы, вводящие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков (например, повышающие ставки налогов, отменяющие льготы), обратной силы не имеют, то есть применяется закон, который действовал в момент, когда произошел какой-либо случай или факт.

Защите материальных интересов налогоплательщиков в значительной степени служат также ст. 104 Конституции, в которой говорится, что «законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты… могут быть внесены только при наличии заключения Правительства Российской Федерации».

Основным нормативно-правовым документом, регламентирующим налоговую компетенцию всех участников налоговых отношений, а также официальные подходы и принципы к построению налоговой системы Российской Федерации, является Налоговый кодекс.

Основные начала государственной налоговой политики определены в ст. 3 Налогового кодекса РФ. Они состоят из следующих принципов:

- каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы;

- законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения;

- при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости;

- налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из политических, идеологических, этнических, конфессиональных и иных различий между налогоплательщиками;

- не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала;

- налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными;

- недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав;

- не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или денежных средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия законной деятельности налогоплательщика;

- ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не обладающие установленными Налоговым кодексом РФ признаками налогов или сборов;

- акты законодательства о налогах и (или) сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в какой сумме он должен платить;

- все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Таким образом, основные направления налоговой политики, разрабатываемые и реализуемые Правительством РФ, вбирают в себя общие принципы и нормы государственного управления финансами (оздоровление и усиление финансового контроля, обеспечение мер по планированию и координации финансовой деятельности, обеспечение финансовых обязательств и гарантий государства и т.д.), которые содержатся в соответствующих федеральных законах, указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ и международных соглашениях. Эти акты практически устанавливают основы правового регулирования государственной политики по координации финансовой деятельности и налоговой политики.

Налоговый кодекс, как и большинство кодифицированных российских актов, строится на основе деления на общую и особенную части.

Общая часть не устанавливает непосредственно налогового режима в России, прямо не определяет ни налоговых ставок по отдельным налогам, ни конкретных правил исчисления налоговой базы каждого отдельного налога, не затрагивает льгот по налогам и не предлагает решения многих других важных вопросов. Все это получило свое законодательное закрепление во второй части Налогового кодекса РФ.

Что касается общей части, то не следует недооценивать ее значения, поскольку именно первая часть НК РФ выступила тем федеральным законом, который устанавливает «общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации» [2], на которых базируется вся налоговая система. В этой же части «определены общие правила и процедуры, которыми должны руководствоваться все участники налоговых правоотношений, их права и обязанности, а также те процессуальные нормы, которые должны обеспечивать эти права и обязанности» [12].

В общей части НК РФ раскрывает само понятие законодательства о налогах и сборах, определяет систему налогов и сборов в РФ, устанавливает правовой статус налогоплательщиков и налоговых органов и их ответственность, содержит общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Кроме этого, здесь подробно регулируются порядок налоговой отчетности и налогового контроля, а также порядок обжалования актов налоговых органов.

В целом, общая часть представляет собой «комплексный нормативный акт, который содержит не только материальные, но и процессуальные нормы (например, глава «Налоговый контроль») [13].

Вторая часть налогового кодекса РФ посвящена определению порядка введения и взимания конкретных налогов. Именно особенная часть Налогового кодекса устраняет существовавшую ранее многочисленную группу законов и подзаконных актов, касающихся отдельных видов налогов. В настоящее время во второй части регулируются такие федеральные налоги, как налог на добавленную стоимость (глава 21), [акцизы](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_2.html#p1634) (глава 22),  [налог на доходы физических лиц](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_3.html#p2749) (глава 23),  [налог на прибыль организаций](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_5.html#p4394) (глава 25),  [сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_6.html#p7710) (глава 25.1), [водный налог](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_7.html#p8100) (глава 25.2), [государственная пошлина](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_8.html#p8392) (глава 25.3),  [налог на добычу полезных ископаемых](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_9.html#p9274) (глава 26); региональные налоги и сборы -  [транспортный налог](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_16.html#p11355) (глава 28),  [налог на игорный бизнес](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_17.html#p11605) (глава 29), [налог на имущество организаций](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_18.html#p11697) (глава 30); местные налоги -  [земельный налог](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_20.html#p11894) (глава 31) . Кроме этого, в особенной части налогового кодекса устанавливаются и некоторые виды специальных налоговых режимов, таких как система налогообложения [для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_11.html#p9694) (глава 26.1), [упрощенная система налогообложения](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_12.html#p10096) (глава 26.2),  [система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_13.html#p10686) (глава 26.3), [система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции](http://www.consultant.ru/popular/nalog2/3_14.html#p11114) (глава 26.4).

Что касается налоговой компетенции органов власти разного уровня, то она в настоящее время заключается в следующем [2]:

- Налоговый кодекс (т. е. федеральный уровень) устанавливает исчерпывающий перечень налогов: федеральных, региональных и местных;

- региональные и местные органы власти имеют право вводить или не вводить установленные Налоговым кодексом соответственно региональные и местные налоги (должны быть приняты соответствующие законы или нормативно-правовые акты);

- Налоговый кодекс устанавливает основные элементы налоговых обязательств по региональным и местным налогам;

- региональные и местные органы власти имеют право устанавливать свои ставки (в пределах разрешенных), порядок и сроки уплаты налогов и могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Структура налоговой системы определена ст. 13 НК. Получается, что наиболее ценные с доходной точки зрения налоги закреплены за федеральным уровнем.

Следует заметить, что не все налоги и сборы, действующие на данный момент, урегулированы налоговым кодексом, что предполагает продолжение процесса совершенствования законодательства. До сих пор Налоговый кодекс продолжает формироваться, так как возникают новые экономические отношения, чему способствует влияние финансового кризиса на экономику стран, в том числе и России, соответственно меняются взгляды на те или иные вопросы. Это позволяет сделать вывод о том, что и в дальнейшем Налоговый кодекс ожидают многочисленные изменения и дополнения.

Налоговая политика должна быть нацелена на решение двух основных задач – модернизация российской экономики и обеспечение необходимого уровня доходов бюджетной системы в кризисный период. Налоговая система российского государства рассматривается не только как фактор стимулирования экономики, но и как фактор бюджетной устойчивости, в связи с чем мы включили в состав нормативно-законодательных актов, регулирующих налоговую политику РФ, Бюджетный кодекс РФ. Бюджетный кодекс РФ регламентирует список федеральных и региональных налогов и сборов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, доходы от которых поступают соответственно в федеральный бюджет РФ (ст. 50 БК РФ) и в бюджеты субъектов Российской Федерации (ст. 56 БК РФ); устанавливает ставки, по которым указанный налог зачисляется в федеральный бюджет (ст. 50 БК РФ); устанавливает полномочия субъектов Российской Федерации по установлению нормативов отчислений от федеральных и региональных налогов и сборов в местные бюджеты (ст. 58 БК РФ); регламентирует налоговые доходы бюджетов поселений (ст. 61 БК РФ), налоговые доходы муниципальных районов (ст. 61.1 БК РФ), бюджетов городских округов (ст. 61.2 БК РФ) от федеральных налогов и сборов, в том числе налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, и местных налогов, устанавливаемых представительными органами поселений в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах; устанавливает полномочия муниципального района по установлению нормативов отчислений от федеральных, региональных и местных налогов и сборов в бюджеты поселений (ст. 63 БК РФ).

Согласно ст. 1 НК РФ на федеральном уровне вопросы, относящиеся к законодательству о налогах и сборах, могут регулироваться только федеральным законом. Так, с 1 января 2010 г. вступил в силу Федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ (за исключением отдельных положений), который регулирует отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов, а гл. 24 НК РФ «Единый социальный налог» утратила силу (ч. 2 ст. 24 Федерального закона от 24.07.2009 № 213-ФЗ); Федеральным законом от 29.12.2009 № 383-ФЗ внесен ряд поправок в часть первую НК РФ, которые смягчают условия привлечения лиц к уголовной ответственности за совершение преступлений, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах; Федеральным законом от 17.12.2009 № 318-ФЗ внесены изменения в ст. 152 НК РФ, регулирующую особенности налогообложения при перемещении товаров через таможенную границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления и т.п.

В то же время, ст. 4 НК РФ допускает существование и применение в определенных случаях и при определенных условиях помимо законов иных нормативно правовых актов, регулирующих вопросы налогообложения. К ним относятся нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах (ст. 4 НК РФ). При этом акты Правительства РФ, министерств и ведомств являются источниками налогового права, однако не входят в состав законодательства о налогах и сборах, то есть являются подзаконными актами

Не секрет, что российское налоговое законодательство не отличается стабильностью. Многие действующие нормы противоречивы, и это не способствует их единому толкованию. В связи с этим все большую актуальность приобретает разъяснительная работа, которую проводят Минфин России и Федеральная налоговая служба, используя в качестве нормативных актов методические указания и письма.

Минфин России вырабатывает государственную политику и осуществляет нормативно-правовое регулирование в налоговой сфере. Этими полномочиями финансовое ведомство было наделено Указом Президента РФ от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» (п. 15). Так, когда на практике возникали проблемы при расчете увеличенного срока подачи документов для подтверждения права на применение нулевой ставки НДС, Минфин России в Письме № 03-07-08/76 от 31.03.2009 разъяснил, что 90-дневный период исчисляется именно в календарных днях, так как продлевается срок, предусмотренный именно в таких днях. Поэтому, по мнению финансового ведомства, увеличенный срок для подтверждения права на применение нулевой ставки НДС в указанный период был равен 270 календарным дням. Данная ситуация возникла в связи с тем, что в соответствии с п. 9 ст. 165 НК РФ для подтверждения нулевой ставки НДС установлен срок в 180 календарных дней с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов. Федеральным законом от 26.11.2008 № 224-ФЗ данный срок был продлен на 90 дней в отношении товаров, помещенных под соответствующий таможенный режим в период с 1 июля 2008 г. по 31 декабря 2009 г. (в Федеральный закон от 05.08.2000 № 118-ФЗ была введена ст. 27.3). При этом в ст. 27.3 Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ не уточнялось, какие именно имеются в виду дни - рабочие или календарные. По правилам п. 6 ст. 6.1 НК РФ срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если он не установлен в календарных. Но в ст. 27.3 Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ указания на календарные дни не было.

Или, например, когда вступил в силу Федеральный закон от 28.11.2009 № 282-ФЗ, которым внесены изменения в п. 3 ст. 204 НК РФ, возник вопрос о сроках уплаты акцизов, так как акцизы за декабрь 2009 г. организации и предприниматели уплачивают уже в 2010 г. Минфин России в Письмах от 22.12.2009 № 03-07-15/1/6, от 18.01.2010 № 03-06-07/06, от 18.01.2010 № 03-07-06/07, от 18.01.2010 № 03-07-06/06 разъяснил, что акцизы за декабрь 2009 г. необходимо уплатить единовременно не позднее 25 января 2010 г., поскольку Федеральный закон от 28.11.2009 № 282-ФЗ вступил в силу с 1 января 2010 г. и после этой даты должны применяться новые правила.

Таким образом, нормативные акты Министерства Финансов РФ разъясняют условия и порядок применения норм о налогах и сборах, введенных либо измененных федеральными законами РФ.

ФНС России находится в ведении Минфина России и исполняет функции по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов (п. 3 ст. 9 НК РФ и п. 1 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506). Так, Письмом ФНС РФ от 04.02.2010 № ШС-22-3/86@ «По вопросу применения налога на добавленную стоимость при оказании услуг по предоставлению в аренду недвижимого имущества» разъяснен порядок исчисления НДС с сумм арендной платы, состоящей из постоянной и переменной частей. При передаче в аренду недвижимости арендная плата может состоять из основной (постоянной) части, соответствующей стоимости переданной в аренду площади, и дополнительной (переменной) части, состоящей, в том числе, из компенсационной выплаты на компенсацию затрат арендодателя по содержанию предоставленных помещений. В письме ФНС РФ сообщается, в частности, что в этом случае налоговая база по НДС определяется из суммы арендной платы, состоящей из указанных частей (постоянной и переменной). В счете-фактуре, выставляемом арендодателем, заполняется либо одна строка, где указывается единая стоимость услуги, либо две строки с указанием отдельно постоянной и переменной частей. На основании данного счета-фактуры арендатором производится налоговый вычет по приобретенной услуге по аренде недвижимости.

Отметим, что Конституционный суд в Определении от 05.11.2002 № 319-О указал, что «акты, издаваемые, в частности, Минфином России и ФНС РФ, не должны ограничивать права и возлагать на налогоплательщиков дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом».

На этом, в общем-то, можно было бы и закончить перечисление актов, составляющих в настоящее время налоговое законодательство, т. к. формально выше были перечислены все их виды. Однако, на наш взгляд, сегодня нельзя не сказать о таких видах актов, которые, хотя и не являются нормативными, но имеют к ним самое непосредственное отношение и самым непосредственным образом влияют на практику их применения, а именно - о Постановлениях Конституционного Суда РФ, Постановлениях Пленума и Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ, Постановлениях Пленума Верховного Суда РФ по вопросам применения налогового законодательства.

Дело в том, что именно в указанных судебных актах высшие судебные инстанции РФ определяют, как именно суды должны применять те или иные нормы налогового законодательства. Более того. Постановления Конституционного суда РФ носят окончательный характер, подлежат непосредственному применению, в том числе судами, даже если они устанавливают иные правила, чем те, которые установлены в законодательстве. В настоящее время существует достаточное количество Постановлений КС РФ на предмет соответствия Конституции РФ тех или иных норм налоговых законов, в которых определенные нормы признаны неконституционными и судам предписано по иному подходить к рассмотрению тех или иных споров.

На региональном уровне нормативно-правовое регулирование налоговой политики осуществляется как федеральным законодательством, так и муниципальными законодательными и нормативными актами. Так, в Оренбургской области основные положения взимания транспортного налога установлены [Законом Оренбургской области «О транспортном налоге» от 16.11.2002 № 322/66-III-ОЗ (в редакции Закона Оренбургской области от 01.11.2008 № 2529/518-IV-ОЗ)](http://81.177.5.185/html/common/zakonTr2009.doc); сбор налога на имущество регулируется Законом Оренбургской области «О налоге на имущество организаций от 26 ноября 2003 г. № 613 ((в ред. Закона Оренбургской области от 7 ноября 2008 года № 2530/539-IV-ОЗ); в целях уменьшить влияние мирового кризиса на доходы и налоговую нагрузку предприятий Оренбургской области был принят Закон Оренбургской области от 06.07.2009 № 3022/654-IV-ОЗ «Об оценке эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот»; перечень мероприятий по обеспечению поступлений налоговых и других обязательных платежей в консолидированный бюджет Оренбургской области на 2010–2012 годы, проводимых органами исполнительной власти области утвержден Постановлением Правительства Оренбургской области от 04.12.2009 № 603-П; [ставки и сроки уплаты земельного налога с физических лиц на 2010 год по территориям Оренбургской области](http://81.177.5.185/html/common/SvodZem2010.xls) установлены Решением Оренбургского городского совета от 10.10.2008 г. № 677(в ред. Постановления от 26.08.09 № 918).

Таким образом, на региональном уровне также наблюдается многоуровневая система нормативно-правового регулирования налоговой политики. Первый уровень представляют Законы Правительства области, принятые в соответствии с НК РФ, второй – Постановления Правительства области, регламентирующие ставки и сроки уплаты налогов в федеральный и местные бюджеты, а также другие вопросы в сфере налоговых отношений; третий уровень представляют Решения Оренбургского городского совета (например, [Решение Оренбургского городского Совета от 24 ноября 2007 г. № 379 «О едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности»](http://www.r56.nalog.ru/document.php?id=219253&topic=56_74)), [Приказы министерства финансов Оренбургской области](http://www.minfin.orb.ru/../budget/pravo_info/prikaz/prikaz21ot20100324.rar) (например, [Приказ министерства финансов Оренбургской области от 19 ноября 2008 года № 63](http://www.minfin.orb.ru/../budget/pravo_info/prikaz/prikaz63ot20081119.rar) «Об утверждении порядка заключения соглашений о мерах по повышению эффективности использования бюджетных средств и увеличению поступлений налоговых и неналоговых доходов местного бюджета, а также осуществления контроля за их использованием» (в ред. [Приказ министерства финансов Оренбургской области от 15 декабря 2009 года № 68](http://www.minfin.orb.ru/../budget/pravo_info/prikaz/prikaz68ot20091215.rar))) и т.д.

По вопросу действия актов законодательства о налогах и сборах во времени необходимо знать, что любой федеральный закон обладает юридической силой, если он принят Государственной Думой Федерального Собрания, одобрен Советом Федерации, подписан Президентом Российской Федерации и опубликован в «Российской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации».

**1.3 Методы оценки налоговой политики государства**

В сложившихся условиях актуализируются задачи оценки эффективности действующей налоговой политики государства и отыскания путей ее оптимизации. Решение их предполагает множество различных подходов, среди которых, в частности, можно отметить качественный метод оценки эффективности.

Качественный метод оценки эффективности налоговой политики государства заключается в упорядочении и совершенствовании всего налогового законодательства. Необходимо прежде всего отказаться от практики начисления налогов на затраты (в настоящее время именно таким образом изымается налог на добавленную стоимость) и перейти к схеме, предусматривающей уплату налогов по мере поступления средств на счет предприятия. Уже этих двух моментов в действующей системе налогового регулирования достаточно, чтобы разрушить вполне нормальную экономическую структуру.

Однако этот подход, направленный на “расшивку” всей системы бухгалтерского учета для изменения самого механизма изъятия налогов, не предполагает методов макроанализа.

В противовес ему количественные методы оценки эффективности налоговой политики государства нацелены на определение максимально рациональных налоговых ставок в рамках действующего налогового механизма. Для оценки налоговой политики государства существует несколько подходов. Самые распространённые из них:

− оценка общей налоговой нагрузки в различных модификациях (доля налогов в ВВП, теория А. Лаффера, модели полных ставок). Данный подход имеет ряд существенных недостатков, ограничивающих его практическое использование;

− анализ налогообложения, состоящий из таких методов анализа, как временной и структурный анализ, трендовый анализ, анализ относительных коэффициентов, а также пространственный, факторный, исторический и международный анализ. Однако, здесь оценка налоговой политики производится только для целей государства;

− анализ системы количественных и качественных показателей, подразумевающий формирование, расчёт и анализ специальной системы показателей. При этом процесс анализа связан с обработкой большого объёма информации.

Оценить эффективность налоговой политики государства можно с разных позиций, а именно с позиции экономического субъекта (источника налогообложения) и государства (получателя налогов).

С точки зрения юридических и физических лиц, оценка эффективности налоговой политики государства не представляет научного интереса, так как здесь действует прямолинейная и примитивная логика: чем больше налоговых изъятий, тем хуже.

При оценке налоговой политики с точки зрения государства возможны два аспекта анализа: оценка эффективности налоговой политики, влияющей на производственную активность экономической системы и на наполненность доходной части государственного бюджета. Как правило, эти две оценки вступают в противоречие, и налоговая политика, эффективная с точки зрения второго критерия, может быть совершенно неэффективной с точки зрения первого. Кроме того, даже в рамках каждого из этих критериев налоговая политика может иметь неоднозначный результат, т. е. в развитии исследуемых процессов имеются точки перегиба. Именно нелинейная зависимость объемов производства и налоговых поступлений от налогового бремени и есть предмет изучения, когда оценивается эффективность налоговой политики.

В качестве примера метода оценки эффективности налоговой политики государства рассмотрим основные аспекты метода, используемого ФНС РФ, а именно «Методика анализа системы количественных и качественных показателей, подразумевающий формирование, расчёт и анализ специальной системы показателей».

Для оценки эффективности налоговой политики с точки зрения экономической политики требуется определить показатели, характеризующие налоговое бремя, условия налогообложения, сложность налоговой системы, рассчитать их значения в динамике. Кроме того, следует принимать во внимание состояние общеэкономических показателей, характеризующих развитие ВВП по отраслям и регионам, предпринимательства, приток инвестиций, благосостояние населения, состояние и структуру налоговой задолженности. Соответственно и показатели могут быть разделены с известной долей условности на две группы.

По мнению А. Л. Коломиец, первую группу составляют показатели, характеризующие «внутреннее» строение самой налоговой системы.

Вторую - показатели влияния налогов на социально-экономические процессы, налоговую нагрузку (таблица 3).

Таблица 3 - Методические особенности расчета налоговых показателей

|  |  |
| --- | --- |
| Цель, для которой рассчитываются показатели | Расчет |
| Оценка выполнения бюджета | Оценка выполнения бюджета |
| Оценка влияния изменений в налоговом законодательстве на величину налоговых платежей | Оценка влияния изменений в налоговом законодательстве на величину налоговых платежей |
| Отслеживание хода реализации налоговых преобразований для нужд ведения системы национальных счетов | Учет системы показателей, отражающих сумму налоговых платежей, относящихся только к деятельности отчетного периода (начисленных или уплаченных, не включая штрафы, пени, доначисления по результатам проверок) |

К важнейшим показателям эффективности налоговой политики государства безусловно относятся общий налоговый режим и налоговое бремя. Если налоговая система следует классическим принципам своего построения (равенство, нейтральность, простота, удобство и др.), то тем самым она способствует созданию благоприятных условий для производства. Важно и то, на что расходуются собираемые налоги: структура бюджетных расходов (и не в меньшей мере, чем их объем) накладывает отпечаток на реальное налоговое бремя и несомненно должна учитываться при разработке налоговой политики.

Методика оценки тяжести налогового бремени отношением всех уплачиваемых налогов к выручке от реализации разработана Департаментом налоговой политики Минфина РФ.

Налоговое бремя - в широком смысле - общая сумма уплачиваемых налогов.

Налоговое бремя - в узком смысле - уровень экономических ограничений, создаваемых отчислением средств на уплату налогов и отвлечением их от других возможных направлений использования.

Распределение налогового бремени между налогоплательщиками опирается на принцип налогообложения получаемых благ и на принцип платежеспособности.

Налоговое бремя в целом можно характеризовать в двух аспектах: с позиций фактически сложившегося уровня и с точки зрения расчетного бремени, то есть бремени, закладываемого налоговой политикой (рисунок 1).

При расчете налогового бремени как в целом по стране, так и по регионам, важно обеспечить сопоставимость используемых в расчетах показателей. Принимая во внимание то обстоятельство, что в числителе дроби использованы суммы налогов и налоговых платежей от реально действующего сектора экономики, значение ВВП и ВРП следует скорректировать на объем оборота теневого сектора экономики.

Налоговое бремя

Налоговое бремя страны в целом



Сумма уплаченных всеми плательщиками налогов в текущем году

ВВП текущего года

Налоговое бремя региона



Сумма налогов, уплаченных регионом в текущем периоде

ВРП текущего года

Налоговое бремя юридических лиц

Налоговая нагрузка издержек производства

Налоговая нагрузка

прибыли

Налоговая нагрузка совокупного дохода



Себестоимость



Прибыль



Налоги, относимые в себестои-мость

Налоги, уплачен-

ные за счет прибыли

Совокупный доход

УСН, ЕНВД

1) платежи за использование недрами;

2) налог на добычу полезных ископаемых;

3) платежи за пользование лесным фондом;

4) плата за пользование водными объектами;

5) плата за нормативные и сверхнормативные выбросы и сбросы вредных веществ и размещение отходов;

6) земельный налог;

7) государственная пошлина;

8) единый социальные налог (с 1.01.10 отменен);

9) таможенная пошлина и таможенные сборы;

10) лицензионные сборы

1) налог на прибыль предприятий и организаций;

2) налог на игорный бизнес;

3) налог на имущество организаций;

4) сбор за использование наименования «Россия» и «Российская Федерация»

и т.д.

Рисунок 1 - Система расчета показателя налогового бремени

Применительно к юридическим лицам рекомендуется определять несколько показателей налоговой нагрузки, так как налоги имеют различные источники покрытия, одни из них относятся на себестоимость, другие покрываются за счет прибыли предприятия, третьи перекладываются на покупателей.

Оценка эффективности налоговой политики связана не только с разработкой оценочных показателей, но и с определением методологии их расчета. Поэтому прежде чем перейти к рассмотрению системы показателей оценки эффективности налоговой политики, следует остановиться на порядке расчета показателей налоговых платежей.

Действующая методология определения сумм налоговых платежей ориентирована на оценку выполнения бюджета. В налоговой отчетности, в статистике финансов учитываются фактически поступившие за отчетный период налоги. При этом к налоговым платежам отчетного периода относятся все налоговые поступления этого периода независимо от того, по результатам деятельности какого периода они были начислены. Решающим фактором является поступление денежных средств в данном периоде.

Согласно принятой Федеральной налоговой службой методологии, к налоговым доходам, наряду с налогами и сборами, относятся также пени и штрафы. В результате этого налоговые платежи отчетного периода включают в себя вместе с авансовыми платежами по начисленным в отчетном периоде налогам и суммы погашения кредиторской задолженности по налоговым платежам (в том числе и просроченным), а также суммы погашения пеней и штрафов, начисленных как в отчетном, так и в предыдущих отчетных периодах.

Для оценки влияния изменений в налоговом законодательстве на величину налоговых платежей и другие экономические показатели необходимо знать сумму начисленных налогов именно в анализируемом периоде.

В налоговой отчетности, в частности, в форме № 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» имеются сведения о величине начисленных налоговых платежей за год. Но согласно принятой методологии расчета этого показателя по графе «Начислено по расчетам (декларациям) текущего года» приводятся данные о начисленных к уплате суммах налогов и иных обязательных платежей по налоговым расчетам текущего года, а также по уточненным расчетам «к доплате» или «к уменьшению», в том числе за предыдущие годы, и доначисленные суммы платежей по результатам документальных проверок. По этой причине, как считает А.Л. Коломиец, имеющиеся в налоговой отчетности показатели сумм начисленных налоговых платежей не могут быть использованы для достаточно точной оценки выполнения налоговой политики.

В связи с этим, А. Л. Коломиец предлагает для целей отслеживания хода реализации налоговой политики, также как и для нужд ведения системы национальных счетов, наряду с действующей в настоящее время системой показателей налоговых платежей, ориентированной на характеристику доходов бюджета, организовать учет системы показателей, отражающих суммы налоговых платежей, относящихся только к деятельности отчетного периода. По его мнению, в эту сумму не должны включаться штрафы и пени. Налоговые платежи должны отражать сумму налогов (начисленных или уплаченных) только по результатам деятельности отчетного периода. Переходящие остатки предыдущих периодов, также как и доначисления по результатам проверок, не должны учитываться.

На уровне отчетности предприятий эти показатели имеются. В частности, в состав бухгалтерской отчетности входят расчеты по каждому виду налогов, где содержатся строки, по которым указываются суммы соответствующего налога, подлежащие уплате в отчетном периоде по результатам деятельности этого периода. В платежных поручениях, оформляемых в связи с перечислением денежных средств в бюджет, предприятия обязаны указывать не только вид платежа, но и период, к которому они относятся. Так из общей суммы перечисляемых налоговых платежей должны быть выделены: налог, относящийся к текущему отчетному периоду; налог, уплачиваемый за предыдущий период; сумма погашаемых штрафов и пеней; сумма доначислений по результатам проверок. Таким образом, необходимая для оценки эффективности налоговой реформы информация имеется. Задача состоит в том, чтобы организовать ее сводный учет, с тем чтобы иметь соответствующие данные как в разрезе отдельных регионов и отраслей, так и в целом по экономике.

Отметим, что в настоящее время нет единой классификации экономики по отраслям. В статистических сборниках при характеристике отраслевой структуры ВВП выделяются одни отрасли, в налоговой отчетности - другие. Это обстоятельство затрудняет проведение отраслевого анализа, и в частности, расчет налогового бремени по отраслям. Необходима единая отраслевая классификация экономики, используемая как в статистике, так и в налоговой отчетности.

По мнению А. Л. Коломиец, оценка эффективности налоговой политики и (или) ее отдельных блоков состоит в последовательном сопоставлении расположенных во времени состояний налоговой системы и мере ее приближения к заданным целям на базе опорных показателей, представленных в Приложении А.

Эта система показателей состоит из двух групп. Первую группу составляют показатели, характеризующие саму налоговую систему. Вторую - показатели влияния налогов на социально-экономический процесс.

Выбор социально-экономических показателей для анализа обусловливается его целями и неизбежно будет варьироваться в зависимости от уровня, масштабов и перспектив стоящих задач. С макроэкономической точки зрения наиболее значимым для оценки эффективности налоговой политики представляется исследование связи предложенных опорных налоговых показателей с основными характеристиками развития производства и социальной сферы.

Среди производственных показателей можно указать (помимо уже задействованных при расчетах налогового бремени) на динамику и структуру основного капитала и инвестиций, на прибыль и ее использование, региональные и отраслевые пропорции и т.д.

Из показателей социального развития - все главные характеристики уровня жизни: доходы, заработная плата, потребление, сбережения и др.

Предложенные А. Л. Коломиец показатели (Приложение А) в целом достаточно полно характеризуют налоговый режим и в этом смысле представляют основу для комплексного анализа хода реализации налоговой политики.

**1.4 Современные направления развития налоговой политики в РФ**

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (далее – Основные направления налоговой политики) разработаны Минфином России в рамках цикла подготовки проекта федерального бюджета на очередной период.

Помимо решения задач в области бюджетного планирования Основные направления налоговой политики позволяют участникам налоговых отношений определить ориентиры в налоговой сфере на трехлетний период, что должно способствовать стабилизации и определенности условий ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации. Несмотря на то, что Основные направления налоговой политики не являются нормативным правовым актом, этот документ представляет собой основание для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, которые разрабатываются в соответствии с предусмотренными в нем положениями. Такой порядок приводит к увеличению прозрачности и прогнозируемости налоговой политики государства.

В ходе обсуждения мер налоговой политики в период экономического кризиса одним из самых актуальных является вопрос о том, насколько меры в области налогового стимулирования экономики способны создать предпосылки для преодоления кризисных явлений. Необходимо ли создавать стимулы для экономического роста с помощью мер налогового стимулирования (т.е. снижения налогов для всей экономики или отдельных ее секторов) либо приоритетными являются меры бюджетной поддержки, а налоговая нагрузка, являющаяся источником ресурсов для бюджетных расходов, должна оставаться неизменной? Различные страны по-разному отвечают на этот вопрос, однако представляется, что подобный выбор в Российской Федерации уже сделан – основной «антикризисный налоговый пакет» был принят в конце 2008 года. В ближайшие годы антикризисные меры будут реализовываться путем осуществления бюджетной политики.

«Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 годы», одобренные Правительством Российской Федерации), предусматривали внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

а) совершенствование налога на прибыль организаций;

б) совершенствование налога на добавленную стоимость;

в) индексация ставок акцизов;

г) совершенствование налога на доходы физических лиц;

д) введение налога на недвижимость взамен действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц;

е) совершенствование налога на добычу полезных ископаемых;

ж) совершенствование налогообложения в рамках специальных налоговых режимов;

з) международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен.

По указанным направлениям в 2008-2009 гг. был принят целый ряд решений. Большая часть из этих решений была принята в качестве антикризисных мер налогового стимулирования, отчет о которых, в том числе их бюджетная оценка, отражены в одобренной Правительством Российской Федерации Программе антикризисных мер Правительства Российской Федерации на 2009 год.

В период 2010 – 2012 годов предлагается внесение изменений в законодательство и уточнение ранее заявленных подходов к проведению налоговой реформы по вопросам:

- совершенствования налогового контроля за использованием трансфертных цен в целях налогообложения;

- создания института консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций;

- совершенствования порядка учета в налоговых органах организаций и физических лиц, оптимизации взаимодействия, в том числе посредством передачи документов в электронном виде, между налоговыми органами и банками, органами исполнительной власти, местными администрациями, другими организациями, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с налоговым администрированием.

Помимо этого планируется внесение изменений в действующее законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям.

В части налога на прибыль организаций следует отметить, что в 2008 году была, по сути, проведена масштабная реформа налога на прибыль организаций, которая помимо снижения налоговой ставки, принятия иных решений, в значительной степени относилась к изменению системы начисления амортизации. Поэтому в ближайшие годы необходимо оценить результаты проведенных преобразований, а также (в случае необходимости) внести отдельные изменения в Кодекс, направленные на корректировку установленного порядка. При этом указанная реформа начисления амортизации не завершена так, как предусматривалось в «Основных направлениях налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов». В Кодексе закреплен нелинейный метод начисления амортизации, который основан на начислении амортизации методом убывающего остатка не пообъектно, а на всю стоимость амортизационной группы. Вместе с тем, в связи с краткими сроками принятия подобного решения реформа начисления амортизации в налоговых целях не была доведена до конца – речь идет о пересмотре принципов построения амортизационных групп.

Предлагается в ближайшие годы пересмотреть подходы к классификации основных средств на группы и определению норм амортизации для этих групп, для чего возможно использование предложений, разработанных Министерством финансов Российской Федерации в ходе подготовки проекта Кодекса во второй половине 90-х годов.

Следует отметить, что в ходе анализа правоприменительной практики возникает все больше вопросов, связанных с недостатками законодательного регулирования отдельных аспектов применения налога на прибыль организаций. Эти вопросы также должны быть решены в ближайшее время в ходе работы по совершенствованию налогового законодательства.

Должны быть внесены изменения в законодательство о налогах и сборах, направленные на сокращение возможностей минимизации налогообложения, связанных с переносом на будущее убытков поглощаемых (реорганизуемых) или приобретаемых компаний. Отсутствие ограничений создает на рынке искаженные стимулы, направленные на приобретение неэффективного бизнеса без последующего его развития.

В 2010 году необходимо решить вопрос нормативного регулирования отнесения процентов по долговым обязательствам на расходы, учитываемые при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Законодательство о налогах и сборах не устанавливает особенностей налогообложения налогом на прибыль организаций таких операций, что создает для налогоплательщиков значительные риски. В связи с этим требуется установить НК РФ правила налогообложения налогом на прибыль организаций таких операций, в том числе:

- правила определения налоговой базы при совершении договоров займа, в том числе по займам, срок возврата по которым не определен или определен моментом востребования;

- правила налогообложения дивидендов, процентов и иного распределения по ценным бумагам, полученных заемщиком, в том числе в случаях, когда одной из сторон сделки является нерезидент.

Принимая во внимание нестабильность на финансовых рынках, требуют уточнения установленные статьей 280 Кодекса правила определения рыночных цен ценных бумаг для налога на прибыль организаций.

Также предполагается рассмотреть целесообразность уточнения правил текущей переоценки отдельных видов финансовых инструментов срочных сделок (опционов) в целях налога на прибыль организаций для профессиональных участников фондового рынка.

В рамках разработки концепции создания в Российской Федерации мирового финансового центра в 2009 – 2010 годах будут дополнительно рассмотрены вопросы, связанные с налогообложением доходов «стратегических» акционеров. В частности, предполагается снять ограничение в 500 млн. рублей, необходимое для применения нулевой ставки налога на прибыль организаций при налогообложении дивидендов, получаемых российскими «стратегическими» акционерами, то есть лицами, владеющими более 50 процентами акций организации, выплачивающей дивиденды.

Предполагается уточнить порядок определения налоговой базы налоговым агентом по доходам от долевого участия для организаций, получающих доходы от долевого участия в российских организациях. В частности, предполагается установить, что при определении налоговой базы для таких организаций не учитываются доходы, указанные в пунктах 1 и 3 статьи 275 Кодекса, а при определении суммы налога учитывается общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей дивидендов, а не только налогоплательщиков – получателей дивидендов, как это предусмотрено в настоящее время.

С 2010 года будет усовершенствован механизм учета для целей налогообложения расходов организаций на освоение природных ресурсов.

В частности, в настоящее время статьей 261 НК РФ установлен особый порядок признания расходов на освоение природных ресурсов, к которым относятся расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых. При этом расходы на строительство и ликвидацию разведочной скважины на месторождениях нефти и газа, которая оказалась непродуктивной, относятся на расходы, связанные с расходами на освоение природных ресурсов, то есть уменьшают налоговую базу в текущем периоде, не формируя первоначальную стоимость объекта основных средств, которым является такая скважина.

Вместе с тем при поиске и оценке месторождений полезных ископаемых налогоплательщики несут затраты, связанные со строительством и ликвидацией иных скважин (опорных, параметрических, структурных, поисково-оценочных, водозаборных), которые необходимы, в частности при поиске и оценке месторождений углеводородного сырья. В связи с тем, что перечисленные виды скважин прямо не перечислены в НК РФ, в целях исключения различных трактовок законодательных норм предлагается соответствующим образом уточнить пункт 1 статьи 261 НК РФ.

Также предполагается внести в законодательство о налогах и сборах иные изменения, направленные на уточнение порядков:

- признания расходов, связанных с участием в конкурсе, по результатам которого не заключено лицензионное соглашение на пользование недрами;

- ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов;

- отнесения на расходы разовых платежей за пользование недрами.

Начиная с 2010 года должна быть введена в действие новая редакция статьи 275.1 НК РФ, направленная на уточнение порядка налогообложения прибыли налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств.

Предполагается отказаться в налоговом учете от переоценки полученных и выданных авансов и задатков, выраженных в иностранной валюте. В этом случае доходы, расходы, а также стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, оплаченных в порядке предварительной оплаты в иностранной валюте, при применении метода начисления будут определяться по курсу Центрального Банка Российской Федерации, действующему на дату перечисления суммы аванса (в части, приходящейся на аванс или задаток).

В части налога на добавленную стоимость предполагается продолжить работу по его совершенствованию, с тем чтобы этот налог оставаясь одним из наиболее важных источников доходов бюджета, не являлся слишком обременительным для налогоплательщиков с точки зрения администрирования.

В плановом периоде предполагается продолжить работу по оптимизации перечня документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки, по мере осуществления мероприятий по реализации Концепции создания системы контроля вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, одобренной распоряжением Правительства Российской Федерации от 7 марта 2008 г. № 228-р, и создания указанной системы.

В целях совершенствования процедуры возмещения налога будет рассмотрен вопрос о внесении в НК РФ изменений, направленных на сокращение сроков возмещения при осуществлении отдельных операций, облагаемых налогом по нулевой ставке. В частности, предполагается установить особый порядок возмещения налога, при котором решение о возмещении будет приниматься налоговыми органами до прекращения камеральной проверки налоговой декларации и документов, на основании которой налог предъявлен к возмещению.

Следует рассмотреть вопрос о возможности при расчете пропорции, используемой для определения сумм налога, принимаемых к вычету, либо учитываемых в стоимости приобретаемых клиринговыми организациями товаров (работ, услуг), не учитывать сделки с ценными бумагами, финансовыми инструментами срочных сделок, иные сделки, по которым такие клиринговые организации являются сторонами сделок в целях осуществления их клиринга, а также сделки, совершаемые клиринговыми организациями в целях обеспечения исполнения обязательств участников клиринга.

Целесообразно внесение изменений в порядок оформления счетов-фактур, а также решение вопроса о возможности оформления счетов-фактур с отрицательными показателями (кредит-счетов) с целью урегулирования порядка применения налоговых вычетов.

В целях снижения издержек налогоплательщиков по исполнению налогового законодательства будет рассмотрен вопрос о внесении изменений в законодательство в отношении незначительных нарушений правил заполнения счета-фактуры. Указанные изменения должны определить, при незаполнении или неверном заполнении каких показателей счет-фактура может быть признан несоответствующим установленным требованиям.

В ближайшее время не планируется существенных изменений в акцизном налогообложении. Вместе с тем, планируется внести ряд поправок, направленных на уточнение действующего порядка налогообложения с целью повышения его эффективности:

1) с учетом отсутствия индексации ставок акцизов на нефтепродукты в течение ряда лет порядок уплаты акциза потерял свою актуальность – в настоящее время нет необходимости фактического предоставления отсрочки налогоплательщикам акцизов на срок до 20 дней. В связи с этим, начиная с 1 января 2010 года, предлагается отказаться от данного порядка, установив единую дату уплаты налога – не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем;

2) необходимо также внести поправки, позволяющие устранить причины завышения суммы акциза, подлежащей налоговым вычетам, то есть возмещаемой из бюджета: неправомерная замена товаров, используемых в качестве сырья; возврат производителю реализованных им подакцизных товаров покупателем; утрата (недостачи) в процессе производства и хранения до момента реализации налогоплательщиком произведенных им подакцизных товаров; уничтожение бракованных подакцизных товаров;

3) Предполагается уточнить нормы, регламентирующие представление банковской гарантии (поручительства банка), при осуществлении налогоплательщиками реализации подакцизных товаров на экспорт;

4) предполагается внести поправки в ст. 202 и 203 НК РФ, так как здесь установлены взаимоисключающие нормы, касающиеся порядка зачета суммы превышения налоговых вычетов над исчисленной суммой акциза. С целью устранения имеющихся противоречий предполагается уточнить порядок возмещения (путем зачета или возврата) суммы превышения налоговых вычетов над исчисленной суммой акциза, а также порядок возмещения акцизов (подтверждения правомерности освобождения от уплаты акцизов) при экспорте подакцизных товаров;

5) предполагается осуществлять ежегодную индексацию ставок акцизов с учетом реально складывающейся экономической ситуации.

В части налога на доходы физических лиц планируется внести следующие изменения:

1) для упрощения работы, связанной с декларированием доходов налогоплательщиков, предполагается освободить от представления налоговой декларации физических лиц, у которых налоговых обязательств перед бюджетом не возникает, однако для реализации права на освобождение от налога на доходы физических лиц (получение разного рода налоговых вычетов) требуется представление налоговой декларации. Также предполагается упрощение порядка заполнения налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц, причем не только за счет изменений в законодательстве о налогах и сборах, но и путем издания более простых и понятных инструкций и рекомендаций для налогоплательщиков по ее заполнению.

2) в среднесрочной перспективе необходимо уточнить определение налогового резидентства физических лиц, целесообразно предоставление возможности определения налогового резидентства на основании центра жизненных интересов физического лица;

4) в рамках концепции создания в Российской Федерации международного финансового центра предполагается внести целый ряд изменений в законодательство о налогах и сборах в части уплаты налога на доходы физических лиц, направленных на оптимизацию порядка налогообложения физических лиц при совершении ими операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок;

5) будет продолжена работа по уточнению в законодательном порядке перечня доходов, освобождаемых от налогообложения, установленных статьей 217 Кодекса.

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2009-2011 годах» указывается на необходимость принятия главы НК, регулирующей взимание налога на жилую недвижимость граждан. Указанная мера была предусмотрена и Основными направлениями налоговой политики на 2009 и плановый период 2010 и 2011 годов. Для введения налога на недвижимость необходимы разработка и принятие таких документов, как методика кадастровой оценки недвижимости, методика проверки результатов кадастровой оценки недвижимости, проведение работ по кадастровой оценке объектов недвижимости и информационному наполнению государственного кадастра недвижимости.

С включением в Кодекс главы, регулирующей налогообложение недвижимости, налог на недвижимость может быть введен в тех субъектах Российской Федерации, где проведен кадастровый учет объектов недвижимости и утверждены результаты кадастровой оценки объектов недвижимости.

В части Налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), взимаемого при добыче углеводородного сырья (нефти и природного газа), предлагается в целях рационального использования энергетических ресурсов и обоснованного снижения налоговой нагрузки на нефтедобывающую отрасль экономики в части НДПИ, а также создания стимулов для разработки месторождений с высоким уровнем затрат, ввести «налоговые каникулы» при добыче нефти на новых месторождениях, расположенных в Черном и Охотском морях, до достижения накопленного объема добычи на участке недр 20 млн. тонн для Черного моря и 30 млн. тонн – для Охотского моря; для разработки малых месторождений предполагается ввести понижающие коэффициенты при добыче нефти; предлагается продолжить работу по созданию налоговых и финансовых стимулов для утилизации попутного нефтяного газа, а также рассмотреть вопрос об отмене нулевой ставки с фактических потерь нефти и налогообложении добытой нефти на устье скважины с созданием соответствующих систем учета нефти и попутного газа.

С 1 января 2010 г. предполагается изымать с использованием ставки налога на добычу полезных ископаемых, которая будет ежегодно индексироваться в соответствии с динамикой внутренних цен на газ.

Будет активизирована работа по совершенствованию налогообложения добычи полезных ископаемых, не относящихся к углеводородному сырью, с целью применения специфической ставки налога на добычу полезных ископаемых к добыче различных видов твердых полезных ископаемых, а также уточнения действующих норм законодательства о налогах и сборах в части определения налоговой базы, количества добытых полезных ископаемых и расходов на их добычу.

В частности, начиная с 2010 года предполагается перейти на взимание налога на добычу полезных ископаемых по углю на основании специфических налоговых ставок, дифференцированных в зависимости от вида угля. В качестве самостоятельных видов полезных ископаемых будут выделены антрацит, уголь коксующийся, уголь бурый и уголь за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого, при этом для каждого вида угля будут установлены специфические налоговые ставки, что отражает наличие принципиально различных рынков угля с отличающимся уровнем цен.

В качестве существенного нововведения, позволяющего учесть при налогообложении затрат налогоплательщика на обеспечение безопасности труда при добыче угля предполагается установить возможность применения налогового вычета к исчисленной сумме налога в размере затрат, произведенных в целях обеспечения безопасности труда на участках недр с высоким уровнем метанообильности и склонностью угольных пластов к самовозгоранию.

В целях стимулирования рационального использования водных объектов хозяйствующими субъектами необходимо изменение действующих в настоящее время ставок водного налога, поскольку они не направлены на создание мотивации хозяйствующих субъектов в рациональном использовании водных объектов. Однако при этом необходимо иметь в виду, что сфера применения водного налога постепенно сокращается, поэтому данный налог перестает иметь системообразующий характер.

В рамках проведения налоговой политики в среднесрочной перспективе необходимо обеспечить такое положение, при котором с учетом того обстоятельства, что специальные налоговые режимы – это исключение из общего режима налогообложения, не будет расширена область их применения.

В целях снижения налоговой нагрузки на экономических агентов в условиях экономического кризиса и с учетом замены единого социального налога на страховые взносы, предлагается повысить, начиная с 2010 года сроком на 3 года, порог предельной величины доходов, позволяющей организации (индивидуальному предпринимателю) применять упрощенную систему налогообложения, до 60 млн. руб. в год. Одновременно законодательство о налогах и сборах будет предусматривать положения, предотвращающие злоупотребления использованием упрощенной системы налогообложения путем дробления бизнеса, создания компаний-сателлитов и прочих способов для целей получения необоснованной налоговой выгоды.

Продолжится работа по регламентированию применения упрощенной системы налогообложения на основе патента; по уточнению перечня видов предпринимательской деятельности, которые могут быть переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также физических показателей, используемых для исчисления этого налога. Применение данного налогового режима будет ограничено сферой предпринимательской деятельности, относящейся к микробизнесу.

Для совершенствование порядка изменения срока уплаты налога и иные вопросы налогового администрирования предполагается:

- помимо перечисленных в настоящее время в статье 64 НК РФ оснований предоставления отсрочки (рассрочки) предлагается предусмотреть и иные основания, не устанавливая их исчерпывающего перечня;

- установить полномочия ФНС России определять наличие угрозы возникновения несостоятельности (банкротства) хозяйствующего субъекта в результате единовременной уплаты причитающихся налогов, пеней, штрафов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по результату анализа его финансового состояния в соответствии с методическими указаниями о порядке проведения такого анализа. Одновременно с этим необходимо определить такой порядок и федеральный орган исполнительной власти, ответственный за подготовку методических указаний;

- уточнить такое основание для предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога, как «задержка заинтересованному лицу финансирования из бюджета», «недофинансирование». При этом в целях недопущения образования недоимки, начисления пеней и применения налоговых санкций предлагается учитывать обстоятельства, когда получателю бюджетных средств не перечислены бюджетные средства, необходимые для своевременного исполнения им обязанности по уплате налогов и сборов;

- уточнить Перечень сезонных отраслей и видов деятельности, применяемый для целей налогообложения, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 6 апреля 1999 г. № 382, в соответствии с которым отсрочка (рассрочка) может предоставляться на основании подпункта 5 пункта 2 статьи 64 НК РФ;

- увеличение размера инвестиционного налогового кредита, предоставляемого заинтересованной организации при проведении этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, с 30% до 100% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования.;

- расширить перечень оснований и сроки предоставления инвестиционного налогового кредита для резидентов вновь создаваемых зон территориального развития в Российской Федерации;

- в целях повышения оперативности принятия решений предлагается уполномочить руководителей налоговых органов по субъектам Российской Федерации предоставлять отсрочки по уплате налога на небольшие сроки (до 1 месяца) в пределах одного финансового года. При этом предполагается установить, что такая отсрочка может быть предоставлена налогоплательщику один раз в течение календарного года. Также необходимо в рамках установления ФНС России порядка предоставления отсрочек (рассрочек) разграничить уровни принятия таких решений;

- повышение эффективности процедур досудебного обжалования в части сроков рассмотрения жалоб, их продления в случае представления налогоплательщиком ранее не представлявшихся документов;

- урегулирование подачи налогоплательщиками уточненных налоговых деклараций, приводящих к уменьшению суммы уплаченного налога, относящихся к прошлым налоговым периодам, превышающим глубину проведения налоговой проверки.

В связи с принятыми решениями о проведении пенсионной реформы начиная с 1 января 2010 года единый социальный налог был заменен страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование и обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Основными направлениями совершенствования государственной пошлины являются оптимизация перечня юридически значимых действий, совершаемых государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами и (или) должностными лицами, уполномоченными в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

В рамках работы по совершенствованию взимания государственной пошлины предусматривается:

- уточнение действующих размеров государственной пошлины за совершение юридически значимых действий и оптимизация размеров государственной пошлины за вновь вводимые юридически значимые действия,

- разграничение полномочий федеральных органов государственной власти, их территориальных органов, а также находящихся в их ведении федеральных государственных учреждений и федеральных государственных унитарных предприятий по совершению на платной основе юридически значимых действий и оказанию связанных с ними государственных услуг.

В целях повышения налоговой автономии органов власти субъектов Российской Федерации, а также создания возможностей для повышения доходов региональных бюджетов, предполагается с 2010 года внести следующие изменения в главу 28 Кодекса:

1) Предоставить право органам власти субъектов Российской Федерации устанавливать ставки транспортного налога также в зависимости от года выпуска транспортного средства, а также его экологического класса;

2) Увеличить средние ставки транспортного налога, установленные статьей 361 Кодекса в два раза, при этом сохранив действующий в настоящее время минимальный уровень налоговых ставок, разрешив органам власти субъектов Российской Федерации уменьшать данные ставки не в пять, а в десять раз. Такой порядок позволит региональным властям, при желании, не повышать налоговую нагрузку на владельцев транспортных средств, либо увеличить ставки транспортного налога на отдельные категории с целью пополнения бюджетных доходов.

В рамках совершенствования налога на имущество организаций будет рассмотрен вопрос о целесообразности временного освобождения от налога на имущество организаций вновь вводимых объектов транспортной инфраструктуры, строительство которых осуществлялось в том числе за счет средств федерального бюджета. При этом необходимо учитывать, что подобная мера может привести к временному снижению доходов бюджетов субъектов Российской Федерации от данного налога.

**2 Анализ налоговой политики государства на региональном уровне**

**2.1 Основные направления налоговой политики в Оренбургской области**

Согласно Посланию Президента РФ налоговая политика, проводимая в стране, должна быть нацелена на решение двух основных задач – модернизацию экономики и обеспечение необходимого уровня доходов бюджетной системы. В соответствии с Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов, разработанными Минфином России и одобренными Правительством РФ 25 мая 2009 г., приоритеты государства в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее – создание эффективной налоговой системы, сохранение сложившегося к настоящему моменту налогового бремени. В связи с этим, основные направления налоговой политики, которые будут реализовываться в стране в 2010–2012 годах, не предполагают изменений существующей системы, однако отдельные корректировки в порядок исчисления ряда налогов, в том числе и на уровне регионов, вносятся.

Так, с 2010 года зачисление налога на прибыль организаций в размере 100 процентов установленного норматива для регионов будет производиться в доход областного бюджета.

В то же время для повышения заинтересованности органов местного самоуправления в стимулировании малого бизнеса и увеличения на этой основе доходов местных бюджетов, с 2010 года в казну муниципальных районов и городских округов будет зачисляться налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения (в части, подлежащей зачислению в бюджет области).

Определяя основные направления бюджетной и налоговой политики Оренбургской области на 2009-2011 годы, Правительство области исходило из реальной обстановки, сложившейся в экономике страны и области в связи с проблемами мировой финансовой системы, которая в настоящее время переживает самый сложный период. В последние годы наблюдается ряд негативных тенденций - значительное снижение цен на сырьевые товары, повышение стоимости кредитных ресурсов и, как следствие, замедление темпов роста производства, свертывание инвестиционных программ. Ситуация осложнилась тем, что негативные процессы, на начальном этапе затронувшие лишь фондовые рынки, в настоящее время коснулись практически всех мировых экономик. Замедление экономического роста снизило потребление энергоносителей, других сырьевых ресурсов, что привело к резкому падению цен на них. Вследствие этого на предприятиях нефтяной и газовой отраслей наблюдается снижение доходов не только в конце 2008 года, но и в 2009 году. А это в Оренбургской области основные налогоплательщики. Здесь необходимо отметить, что Федеральным законом от 30.11.2009 № 284-ФЗ внесены изменения в ст. 376 НК РФ, предусмотренные Антикризисной программой Правительства РФ. Предусмотрено, что с 1 января 2010 года станет другим порядок уплаты налога в отношении имущества, входящего в Единую систему газоснабжения (ЕСГС). Распределение и уплата налога в отношении данного имущества будет производиться в бюджеты субъектов РФ относительно не только недвижимого, но и движимого имущества. Налог будет исчисляться и уплачиваться в целом по субъекту РФ. До 2010 года налог за движимое имущество, входящее в ЕСГС, уплачивался в доход бюджета г. Москвы, а за недвижимое - в доход бюджетов субъектов РФ, в которых расположены объекты недвижимого имущества, входящие в ЕСГС.

В сложившейся ситуации губернатор Оренбургской области А. А. Чернышев, в своем выступлении на заседании Законодательного Собрания области “Об основных направлениях бюджетной и налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 -2011 годов” 19 ноября 2009 г. пояснил, что «органы власти всех уровней, налоговые организации должны делать всё необходимое, чтобы исключить рост задолженности платежей в бюджет. Возникающие проблемы надо решать оперативно, с учетом интересов и бюджета, и налогоплательщика. Никаких послаблений в своевременной и полной уплате налогов в бюджет не должно быть». В дальнейшем он определил данную задачу как одну из приоритетных направлений налоговой политики области.

Рассмотрим основные направления деятельности Правительства и налоговых ведомств Оренбургской области в 2008-2009 гг. в сфере налоговой политики.

В целях создания налоговых стимулов для осуществления инвестиционной деятельности в области, начиная с 2008 г., осуществляется применение пониженной ставки по налогу на прибыль организаций в размере 13,5 процента налогоплательщиками, заключившими с Правительством Оренбургской области инвестиционные договоры.

Кроме того, в рамках совершенствования налоговой политики, проводимой в Оренбургской области, а также в целях поддержки организаций-инвесторов и предпринимательства у нас приняты законы: «О ставке налога на прибыль организаций отдельным категориям налогоплательщиков на 2010 год», который предусматривает снижение ставки налога на прибыль на 4 процентных пункта, для организаций, инвестирующих средства в свое развитие, и «Об установлении налоговой ставки для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения», в соответствии с которым для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка снижена с 15 до 10 процентов.

Принятые за последние пять лет меры по совершенствованию специальных налоговых режимов, таких, как упрощенная система налогообложения, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности позволили в значительной степени снизить налоговую нагрузку на малый бизнес и сельскохозяйственных товаропроизводителей. Это, безусловно, способствовало развитию производства, расширению инвестиционной деятельности. Указанные меры создали стимул для перехода субъектов предпринимательской деятельности на специальные налоговые режимы, в том числе и из сферы «теневого» бизнеса. В связи с этим в 2009 году наблюдалось некоторое увеличение поступлений единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и единого сельскохозяйственного налога.

В Оренбургской области в 2010 году и плановых 2011-2012 гг. предполагается сохранить все ныне действующие фонды. Объем средств, направляемых из областного бюджета на выравнивание бюджетной обеспеченности муниципальных образований, только на 2010 год составит 4,2 млрд. рублей. В плановом периоде (в 2011–2012 годах) объем указанных средств будет индексироваться ежегодно на 10 процентов.

В 2009 г. согласно Бюджетному кодексу Российской Федерации, отчисления в областной бюджет от налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья составляли 5 процентов. Но, начиная с 2010 года, налога на добычу углеводородного сырья полностью будет поступать в федеральный бюджет, в результате чего потери областного бюджета превысят 2 млрд. рублей.

Часть выпадающих доходов по налогу на добычу полезных ископаемых субъектам Российской Федерации будет возмещена из федерального бюджета в виде дотации на поддержку мер по обеспечению сбалансированности региональных бюджетов: в 2010 году в объёме 60%, в 2011 году – 40%, а в 2012 году – 20%. Объем указанной дотации, причитающейся в 2010 году Оренбургской области, составит 1 231 млн. рублей.

Муниципальным образованиям планируется выделять субсидии из областного фонда софинансирования на выполнение закрепленных за органами местного самоуправления полномочий, а также иные межбюджетные трансферты на те же цели. Доля межбюджетных трансфертов в составе расходов областного бюджета в 2010 году оценивается в размере 52 процентов, то есть более половины от всех расходов. Помимо прямой финансовой помощи, за местными бюджетами законодательно, на долгосрочной основе закрепляются дополнительные доходные источники. В частности, сельскохозяйственный налог, зачисляемый в настоящее время в областной бюджет (по нормативу 30%), начиная с 2009 года, уже зачисляется в бюджеты поселений; с 2009 г. передается часть транспортного налога по нормативу 70% в бюджет муниципальных районов: 35% - в районный бюджет, 35% - в бюджеты поселений; в городских округах - 70% в бюджет города. А, начиная с 2010 года, транспортный налог, будет в полном объеме зачисляться в местные бюджеты по месту его мобилизации: в бюджеты городских округов – по нормативу 100 процентов, а поступивший на территории района – по нормативам 50 процентов – в районный и 50 процентов – в бюджеты соответствующих городских и сельских поселений.

Кроме того, в целях повышения налоговой автономии органов власти субъектов РФ, а также создания возможностей для повышения доходов региональных бюджетов Федеральным законом от 28.11.2009 № 282-ФЗ «О внесении изменений в главы 22 и 28 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» предусматривается изменение порядка повышения субъектами Российской Федерации средних налоговых ставок по транспортному налогу, установленных гл. 28 «Транспортный налог».

Законодательным (представительным) органам власти субъектов РФ предоставлена возможность с 1 января 2010 года повышать или понижать средние ставки транспортного налога в 10 раз.

Учитывая, что автомобильный транспорт является одним из основных источников загрязнения окружающей среды, с целью стимулирования обновления парка транспортных средств органам власти субъектов РФ предоставлено также право устанавливать ставки транспортного налога в зависимости от года выпуска транспортного средства и его экологического класса.

Как сказал А. А. Чернышев, губернатор Оренбургской области в своем выступлении на заседании Законодательного Собрания области “Об основных направлениях бюджетной и налоговой политики на 2010 год и на плановый период 2011 -2012 годов” 16 декабря 2009 г., «в сложных экономических условиях мы должны продемонстрировать желание и умение сконцентрировать наши силы на том, чтобы поддержать уже достигнутый уровень жизни населения и своевременно адекватно реагировать на внешние вызовы». Именно этому должны способствовать бюджетная и налоговая политика Оренбургской области.

**2.2 Оценка деятельности Управления Федеральной налоговой службы Оренбургской области**

Анализ деятельности Управления Федеральной налоговой службы Оренбургской области мы провели на основании данных Налогового паспорта региона, который является действенным инструментом для определения реальной базы по основным видам налогов и категориям налогоплательщиков и помогает разработке конкретных мер по увеличению собираемости налогов и пополнению доходной части бюджетов всех уровней; способствует проведению рациональной налоговой политики, обеспечению требуемых налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации, созданию более объективных межбюжетных отношений.

В соответствии с предложенной выше системой показателей оценку государственной политики в сфере налогообложения целесообразно начать с показателя, характеризующего динамику и структуру налогоплательщиков (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей) в Оренбургской области (таблица 4). Данные для анализа представлены Управлением Федеральной налоговой службы Оренбургской области (Приложение Б,В).

Таблица 4 – Динамика и структура налогоплательщиков (юридических лиц) в Оренбургской области за 2007-2009 гг.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Налогоплательщики | 2007 г. | | 2008 г. | | 2009 г. | | Абсолютное  Изменение (+,-) | Изменения  в структуре (+,-), % |
| количество | удельный вес, % | количество | удельный вес, % | количество | удельный вес, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Индивидуальные предприниматели | 97361 | 21,67 | 86608 | 16,98 | 78553 | 13,03 | -18808 | -8,64 |
| Крестьянские (фермерские) хозяйства) | 4223 | 0,94 | 3372 | 0,66 | 2946 | 0,49 | -1277 | -0,45 |
| Юридические лица | 347802 | 77,39 | 420039 | 82,36 | 521528 | 86,49 | 173726 | 9,09 |
| Всего | 449386 | 100 | 510019 | 100 | 603027 | 100 | 153641 | Х |

Расчеты в таблице 4 показали, что в 2009 г. по сравнению с 2007 г. количество индивидуальных предпринимателей снизилось на 18808 чел. (с 97361 ИП в 2007 г. до 78553 ИП в 2009 г.), количество крестьянских (фермерских) хозяйств снизилось на 1277 хозяйств (с 4223 в 2007 г. до 2946 крестьянских хозяйств в 2009 г.). В то же время количество юридических лиц выросла на 173726 юр. лиц (с 347802 в 2007 г. до 521528 юр. лиц в 2009 г.)

Данные изменения в динамике связаны не только с желанием налогоплательщиков изменить организационно-правовую форму своей деятельности, но и с некоторыми особенностями в законодательстве РФ. Так, по обязательствам, связанным с предпринимательской деятельностью, индивидуальный предприниматель отвечает на общих основаниях, т.е. всем принадлежащим ему имуществом (ст.20 ГК РФ). В то время как ответственность учредителя (участника) ТОО или акционера АО по обязательствам организации является ограниченной, лишь в пределах стоимости неоплаченной части вклада в уставный капитал ТОО (принадлежащих акционеру акций АО). Новые правила, введенные Федеральным законом от 21.07.2005 № 114-ФЗ с 1 июля 2006 г., о том, что осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, осуществляется только организациями (юридическими лицами) и только при наличии соответствующих лицензий и при условии предварительной оплаты поставляемой алкогольной продукции (то есть индивидуальные предприниматели исключены из субъектов, имеющих право осуществлять данную деятельность) также повлияло на рост регистрируемых юридических лиц, так как данный вид деятельности является одним из самых доходных, и основная масса налогоплательщиков, планирующих продажу продуктов питания и алкогольной продукции в розницу, изначально регистрировались как юридические лица.

В целом по области количество налогоплательщиков, зарегистрированных в МНС, увеличилось на 153641 налогоплательщиков, что указывает на рост деловой активности населения Оренбургской области.

Структура налогоплательщиков по Оренбургской области представлена на рисунке 2.



а) структура налогоплательщиков по Оренбургской области в 2007 г.



б) структура налогоплательщиков по Оренбургской области в 2008 г.



в) структура налогоплательщиков по Оренбургской области в 2009 г.

Рисунок 2 - Структура налогоплательщиков по Оренбургской области в 2007-2009 гг.

Таким образом, в структуре налогоплательщиков по Оренбургской области за весь исследуемый период наблюдается значительное преобладание юридических лиц – 77,39% в 2007 г., 82,36% - в 2008 г. и 86,49% в 2009 г. Увеличение доли юридических лиц составило 9,09% (таблица 4).

Наименьшая доля принадлежит крестьянским (фермерским) хозяйствам: 0,94% в 2007 г., 0,66% в 2008 г. и 0,49% в 2009 г. В динамике наблюдается снижение их доли на 0,45% (таблица 4). Также уменьшился удельный вес индивидуальных предпринимателей – на 8,64% (таблица 4), который в структуре налогоплательщиков составлял в 2007 г. – 21,67%, в 2008 г. – 16,98%, в 2009 г. – 13,03%.

С учетом того, что Оренбургский край считается территорией сельскохозяйственного значения в структуре народного хозяйства за счет благоприятных погодных условий и обширных площадей сельскохозяйственных угодий, мизерная доля крестьянских (фермерских) хозяйств указывает на нерациональную экономическую и налоговую политику Правительства Оренбургской области в данной сфере.

Далее по методике А. Л. Коломиец следует оценить налоговую нагрузку налогоплательщиков Оренбургской области на основании данных Налогового паспорта региона за 2007-2009 гг. (Приложение Г, Д, Е).

Сводная таблица показателей налоговой нагрузки представлена в Приложении Ж.

Анализ показателей позволил сделать следующие выводы. По сравнению с 2007 г. в 2009 г.:

- налоговая нагрузка по платежам в консолидированный бюджет РФ снизилась по всем налогам, за исключением налога на прибыль и налога на доходы физических лиц – на 5,9%. По налогу на прибыль нагрузка выросла на 0,9%, по НДФЛ – на 0,3%. Наибольшее снижение налоговой нагрузки наблюдается по налогу на добавленную стоимость – 5,7% и по акцизам – 0,2%. По остальным налогам снижение налоговой нагрузки составило не более 0,1%;

- налоговая нагрузка по платежам в федеральный бюджет РФ снизилась по всем налогам, за исключением налога на прибыль – на 6,6%. Рост налогового бремя по налогу на прибыль составил 0,3%. Наибольшее снижение налоговой нагрузки наблюдается по НДС – 5,7% и по налогу на добычу полезных ископаемых – 0,9%. По остальным налогам и акцизам снижение налоговой нагрузки составило не более 0,1%;

- по поступлениям в консолидированный бюджет субъекта РФ наблюдается рост налоговой нагрузки в целом на 0,7%. При этом рост налогового бремя по налогу на прибыль организаций составил 0,6%, по НДФЛ – 0,3%; снижение по акцизам составило 0,2%.

Таким образом, изменения в налоговом законодательстве снизили нагрузку налогоплательщиков по платежам в бюджет федерации, и повысили по поступлениям в бюджет субъекта. Данный факт можно интерпретировать как повышающий эффективность региональной налоговой политики государства.

Для наглядности изобразим анализируемые показатели графически (рисунок 3).

Рисунок 3 – Динамика налоговой нагрузки налогоплательщиков Оренбургской области за 2007-2009 гг.

Из рисунка видно, что наибольшая нагрузка на налогоплательщиков приходится по платежам по налогу на добычу полезных ископаемых в консолидированный, а также в федеральный бюджет РФ. Стабильно высокая (но не настолько) нагрузка по налогу на прибыль также в консолидированный, а также в федеральный бюджет РФ. Нагрузка по налогу на НДС высокая в 2007 и 2008 гг., в то время как в 2009 г. составляет всего 0,6%.

Снижение налоговой нагрузки по основным налогам характеризует региональную налоговую политику государства положительно. В условиях кризиса данный фактор является одним из наиболее важных для налогоплательщиков.

Далее для оценки эффективности налоговой политики государства в Оренбургской области проанализируем динамику и структуру налоговых доходов бюджетов, также используя для анализа данные Налогового паспорта региона (Приложение И, К, Л).

Таблица 5 – Поступления основных администрируемых доходов по Оренбургской области в консолидированный бюджет РФ за 2007-2009 гг. в структуре консолидированного бюджета РФ

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | | 2008 г. | | 2009 г. | | Абсолютное  Изменение (+,-) | Изменения  в структуре (+,-), % |
| количество | удельный вес, % | количество | удельный вес, % | количество | удельный вес, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| ВСЕГО ПО АДМИНИСТРИРУЕМЫМ ДОХОДАМ | 93 426,27 | 100,0 | 106 156,70 | 100,0 | 129 163,40 | 100,0 | 35 737,13 | 0 |
| Налог на прибыль организации | 14 627,80 | 15,7 | 23 142,26 | 21,8 | 27 182,16 | 21,0 | 12 554,36 | 5,3 |
| Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет | 3 164,04 | 3,4 | 3 881,00 | 3,7 | 4 746,23 | 3,7 | 1 582,19 | 0,3 |
| Налог на доходы физических лиц | 8 505,76 | 9,1 | 11 195,45 | 10,5 | 14 860,30 | 11,5 | 6 354,54 | 2,4 |
| Налог на добавленную стоимость на товары, реализуемые на территории РФ | 14 645,73 | 15,7 | 11 631,56 | 11,0 | 2 259,92 | 1,7 | -12 385,81 | -14 |
| Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ,  в том числе | 1 996,48 | 2,1 | 3 208,95 | 3,0 | 2 507,97 | 1,9 | 511,49 | - 0,2 |
| Продолжение таблицы 5 | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| на спирт этиловый (в т.ч. этиловый спирт-сырец) из всех видов сырья | 28,94 | 0,0 | 93,56 | 0,1 | 2,53 | 0,0 | -26,41 | 0 |
| на спиртосодержащую продукцию | 0,04 | 0,0 | -0,01 | - | 0,00 | 0,0 | -0,04 | 0 |
| на алкогольную продукцию | 137,06 | 0,1 | 116,30 | 0,1 | 2,37 | 0,0 | -134,69 | -0,1 |
| на табачную продукцию | 0,00 | 0,0 | 0,00 | 0,0 | 0,00 | 0,0 | 0,00 | 0 |
| на нефтепродукты | 1 567,60 | 1,7 | 2 774,02 | 2,6 | 2 225,83 | 1,7 | 658,23 | 0 |
| на автомобили легковые и мотоциклы | 0,00 | 0,0 | 0,00 | 0,0 | 0,10 | 0,0 | 0,10 | 0 |
| Налог на имущество физических лиц | 28,79 | 0,0 | 61,99 | 0,1 | 79,27 | 0,1 | 50,48 | 0,1 |
| Налог на имущество организаций | 2 241,81 | 2,4 | 2 583,28 | 2,4 | 3 339,65 | 2,6 | 1 097,84 | 0,2 |
| Транспортный налог | 421,48 | 0,5 | 412,69 | 0,4 | 692,24 | 0,5 | 270,76 | 0 |
| Налог на игорный бизнес | 339,45 | 0,4 | 373,64 | 0,4 | 368,65 | 0,3 | 29,20 | -0,1 |
| Земельный налог | 615,66 | 0,7 | 888,10 | 0,8 | 1 299,56 | 1,0 | 683,90 | 0,3 |
| Налог на добычу полезных ископаемых | 45 139,32 | 48,3 | 46 809,99 | 44,1 | 69 564,06 | 53,9 | 24 424,74 | 5,6 |
| Водный налог | 581,59 | 0,6 | 628,79 | 0,6 | 644,92 | 0,5 | 63,33 | -0,1 |
| Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов | 0,03 | 0,0 | 0,35 | 0,0 | 0,03 | 0,0 | 0,00 | 0 |
| Единый налог, взимаемый в связи с применением УСН | 418,37 | 0,4 | 613,51 | 0,6 | 895,10 | 0,7 | 476,73 | 0,3 |
| Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности | 503,14 | 0,5 | 538,64 | 0,5 | 595,36 | 0,5 | 92,22 | 0 |
| Единый сельскохозяйственный налог | 6,86 | 0,0 | 16,36 | 0,0 | 46,43 | 0,0 | 39,57 | 0 |
| Остальные налоги и сборы | 189,96 | 0,2 | 170,14 | 0,2 | 81,56 | 0,1 | -108,40 | -0,1 |

Расчеты, проведенные в таблице 5, показали, что в динамике наблюдается рост поступлений в консолидированный бюджет РФ по налогу на добычу полезных ископаемых – на 5,6%; по налогу на прибыль – на 5,3%; по налогу на доходы физических лиц – на 2,4%, по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет – на 0,3%; по земельному налогу – на 0,3%; по Единому налогу, взимаемому в связи с применением УСН – на 0,3%; по налогу на имущество организаций и физических лиц – соответственно на 0,2% и 0,1%. По остальным налогам и по акцизам наблюдается снижение поступлений. При этом в динамике наибольшее снижение наблюдается по НДС на товары, реализуемые на территории РФ – на 14%.

Изобразим поступления в консолидированный бюджет РФ за 2007-2009 гг. в структуре консолидированного бюджета РФ графически (рисунок 4).



а) структура поступлений в консолидированный бюджет РФ по Оренбургской области в 2007 г.



б) структура поступлений в консолидированный бюджет РФ по Оренбургской области в 2008 г.



в) структура поступлений в консолидированный бюджет РФ по Оренбургской области в 2009 г.

Рисунок 4 - Структура поступлений в консолидированный бюджет РФ по Оренбургской области в 2007-2009 гг.

Таким образом, наибольшее поступление в бюджет происходит за счет платежей по налогу на добычу полезных ископаемых. В структуре их доля составляет в 2007 г. – 48,3%, в 2008 г. -44,1 %, в 2009 г. -53,9%. Налог на прибыль в организации в структуре консолидированного бюджета РФ занимает по величине доли второе место и составляет в 2007 г. – 15,7%, в 2008 г. – 21,8%, в 2009 г. – 21,0%.

Наименьшая доля в структуре поступлений (0,00%) принадлежит сборам за пользование объектами водных биологических ресурсов, единому сельскохозяйственному налогу.

Таблица 6 – Поступления основных администрируемых доходов по Оренбургской области в федеральный бюджет РФ за 2007-2009 гг. в структуре консолидированного бюджета РФ

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | | | 2008 г. | | 2009 г. | | Абсолютное  Изменение (+,-) | Изменения  в структуре (+,-), % |
| количество | удельный вес, % | | количество | удельный вес, % | количество | удельный вес, % |
| 1 | 2 | 3 | | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| ВСЕГО ПО АДМИНИСТРИРУЕМЫМ ДОХОДАМ | 65 775,28 | 129,7 | | 68 116,42 | 103,6 | 81 864,22 | 100,0 | 16 088,94 | -29,7 |
| Налог на прибыль организации | 3 828,08 | 118,7 | | 6 374,69 | 166,5 | 7 349,57 | 9,0 | 3 521,49 | -109,7 |
| Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет | 3 164,04 | 114,2 | | 3 881,00 | 122,7 | 4 746,23 | 5,8 | 1 582,19 | -108,4 |
| НДС на товары, реализуемые на территории РФ | 14 645,73 | 119,8 | | 11 631,56 | 79,4 | 2 259,92 | 2,8 | -12385,81 | -117 |
| Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ, в том числе | 641,53 | 112,8 | | 1 156,39 | 180,3 | 894,96 | 1,1 | 253,43 | -111,7 |
| на спирт этиловый (в т.ч. этиловый спирт-сырец) из всех видов сырья | 14,47 | 105,4 | | 46,78 | 323,3 | 1,38 | 0,0 | -13,09 | -105,4 |
| на спиртосодержащую продукцию | 0,02 | 64,5 | | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,0 | -0,02 | -64,5 |
| на табачную продукцию | 0,00 | 0,0 | | 0,00 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,00 | 0 |
| на нефтепродукты | 627,04 | 108,9 | | 1 109,61 | 177,0 | 80,2 | 1,1 | -546,84 | -107,8 |
| на автомобили легковые и мотоциклы | 0,00 | 0,0 | 0,00 | | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,00 | 0 |
| Налог на добычу полезных ископаемых | 42 827,64 | 135,8 | 44 368,83 | | 103,6 | 148,6 | 80,5 | -42 679,04 | -55,3 |
| Водный налог | 581,59 | 149,6 | 628,79 | | 108,1 | 102,6 | 0,8 | -478,99 | -148,8 |
| Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов | 0,03 | 97,1 | 0,05 | | 128,6 | 57,8 | 0,0 | 57,77 | -97,1 |
| Остальные налоги и сборы | 86,63 | 577,8 | 75,12 | | 86,6 | 74,1 | 0,1 | -12,53 | -577,7 |

Расчеты, проведенные в таблице 6, показали, что в динамике наблюдается снижение поступлений в федеральный бюджет РФ налога на добавленную стоимость на товары, реализуемые на территории РФ – на 12 385,81 млн. руб.; по налогу на добычу полезных ископаемых – на 42 679,04 млн. руб.; по водному налогу – на 478,99 млн. руб. и по остальным налогам и сборам – на 12,53 млн. руб.

По остальным налогам поступления выросли, при этом наибольший рост наблюдается по налогу на прибыль организации - на 3 521,49 млн. руб.

Изобразим структуру поступлений в федеральный бюджет РФ за 2007-2009 гг. в структуре консолидированного бюджета РФ графически (рисунок 5).

а) структура поступлений в федеральный бюджет РФ по Оренбургской области в консолидированном бюджете РФ в 2007 г.



б) поступления в федеральный бюджет РФ по Оренбургской области в структуре консолидированном бюджете РФ в 2007 г.



б) поступления в федеральный бюджет РФ по Оренбургской области в структуре консолидированном бюджете РФ в 2008 г.



в) поступления в федеральный бюджет РФ по Оренбургской области в структуре консолидированном бюджете РФ в 2009 г.

Рисунок 5 - Структура поступлений в федеральный бюджет РФ по Оренбургской области в 2007-2009 гг. в консолидированном бюджете РФ

Таким образом, в структуре консолидированного бюджета РФ наибольшую долю поступлений в федеральный бюджет РФ имеют в 2007 г. платежи по остальным налогам и сборам, по водному налогу; в 2008 г. налогу на прибыль организаций; в 2009 г. – по налогу на добычу полезных ископаемых.

Оценка налоговой политики Оренбургской области выявила следующие недостатки:

- преобладание в структуре налогоплательщиков юридических лиц, что указывает на недостаточную работу с крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и индивидуальными предпринимателями;

- поступления в консолидированный бюджет в основном идут за счет добычи полезных ископаемых и налогу на прибыль организаций, что указывает на недостаточную работу с налогоплательщиками по остальным видам налогов.

В целом, деятельность Правительства и налоговых ведомств Оренбургской области в сфере налоговой политике эффективна.

**2.3 Проблемы налоговой политики в регионе**

При формировании налоговой политики органы власти субъектов Федерации сталкиваются с рядом проблем, среди которых автором особо выделены ограниченный инструментарий региональной налоговой политики, определение категорий налогоплательщиков или видов экономической деятельности, предоставление налоговых льгот для которых будет иметь экономический и социальный эффект.

Несмотря на совершенствование налоговой политики российского государства, выраженное в снижении налоговой нагрузки на экономику, осуществлении важных мероприятий по упрощению налоговой системы страны путем установления закрытого перечня налогов, сокращении числа и унификации налоговых баз, правил и порядка уплаты конкретных налогов, формирование региональной налоговой политики на долгосрочный период еще не закончено. В системе региональных налоговых отношений имеются значительные проблемы, многие из которых не решены.

До настоящего времени не решены многие принципиальные теоретические и практические вопросы налогообложения. К ним относятся и многочисленные проблемы налогового администрирования, исчисления и уплаты конкретных видов налогов. Нет единой позиции по вопросу целесообразности дальнейшего снижения налоговой нагрузки, нет конкретных решений по вопросу налогового стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности в регионе, по налогообложению недвижимости. При осуществлении попыток стимулирования налогоплательщиков Оренбургской области нет четко определенной системы. Проводимые мероприятия разрознены и не позволяют добиваться существенного изменения сложившегося положения в инновационном развитии экономики. Нет четкой позиции в решении важнейшего для региона вопроса налогообложения малого и среднего бизнеса.

Практика применения налогового законодательства серьезно осложняется недостаточной нормативно-правовой базой, приводящей к решению проблем недоработки налогового законодательства на уровне прецедентного судебного права, в том числе и в Оренбургской области.

Приведенные проблемы налоговой политики региона серьезно влияют на ее налоговый климат, нарушают систему доходов бюджета, ухудшают инвестиционную привлекательность, затрудняют инновационное развитие.

Вторая группа проблем, исследованных в работе, состоит в том, что проводимая налоговая политика Оренбургской области не в полной мере учитывает условия, в которых находится экономика региона. Практически значимым представляется решение поставленной задачи – оценки параметров функционирования налоговой системы посредством исследования показателя налоговой нагрузки и выявления налогового потенциала экономики региона.

По определению автора, «налоговый потенциал» в широком смысле – это совокупный объем налогооблагаемых ресурсов территории, а в более узком смысле – представляет собой максимально возможную сумму поступлений налогов и сборов, исчисленных в условиях действующего законодательства.

На величину налогового потенциала территории оказывают влияние множество факторов, как объективных, так и субъективных. К первым относятся действующее налоговое законодательство, уровень развития экономики региона, его отраслевая структура, уровень и динамика действующих цен, объем и структура экспорта и импорта и т.д. Субъективными факторами считаются состояние региональной налоговой политики, количество предоставляемых льгот и отсрочек и др.

Без точной оценки налогового потенциала нереальна разработка органами власти проектов бюджетов различных уровней на предстоящий период, поскольку она играет важную роль в совершенствовании процесса планирования бюджетных доходов.

Третья группа проблем, исследуемых в дипломной работе, состоит в том, что в проводимой государственной региональной налоговой политике фискальный подход к вопросам организации налогового контроля считается преобладающим. Ориентация системы налогового контроля в основном на мобилизацию дополнительных средств в бюджет не в полной мере отражает как внутреннюю суть налогового контроля, так и его место в экономической и финансовой системе. В современных реалиях контроль выступает не только в роли фискального инструмента, он, главное, должен выполнять регулятивную функцию, направленную на развитие экономики региона посредством приведения в равные условия участников экономической деятельности. Именно такое понимание налогового контроля делает его инструментом долгосрочной налоговой политики.

От уровня организации налогового контроля, его эффективности зависит возможность достижения стратегических и тактических целей налоговой политики.

Налоговый контроль следует рассматривать как систему управления налоговыми отношениями, функционирующую в рамках правового пространства и регламентирующую организацию поступления денежных средств в интересах как региона, так и государства, а также меры ответственности за налоговые правонарушения как функциональный элемент системы управления налоговыми отношениями.

Проведенные исследования и анализ текущего состояния контрольной работы, возможностей Управления ФНС по Оренбургской области по его осуществлению позволяют сделать вывод о том, что он должен выступать не только в роли фискального инструмента, но и быть встроенным в экономику регулятором. Данное утверждение базируется на следующих посылках:

1) налоговый контроль как один из важнейших инструментов налоговой политики неизбежно имеет высокую долю субъективизма и считается орудием в руках государства, причем орудием, за счет которого стараются достичь не только экономических (финансовых) результатов;

2) от того, насколько система организации налогового контроля не субъективна (т.е. насколько низка степень влияния целей конкретных лиц или групп), зависит уровень развития общества и экономики. Если государство выстраивает систему налогового контроля на принципах равенства всех перед законом, а также, если за счет налогового контроля не достигаются политические цели, налоговый контроль может быть рассмотрен с точки зрения встроенного рыночного механизма, основной задачей которого определено создание равных условий хозяйствования и недопущение неконкурентных преимуществ;

3) стратегическая задача налогового контроля, как и налоговой политики в целом, должна пониматься как максимальное привлечение налогоплательщиков к самостоятельной (добровольной) уплате всех налогов и сборов.

Такое понимание налогового контроля основано на следующих ограничениях и аргументах:

а) за счет поступлений от мероприятий налогового контроля можно обеспечить не более 5–7% средств бюджетов различных уровней (данная тенденция прослеживается как в целом по Российской Федерации, так и в Оренбургской области), причем тенденция явно такова, что этот показатель только снижается. Даже весьма значительные доначисления последних лет были сопряжены с существенными проблемами взыскания доначисленных платежей, а общий уровень взыскания хотя и имеет тенденцию к повышению (сейчас это порядка 45%), но даже его положительная динамика отстает от показателей роста поступлений налогов и сборов, т.е. добровольно уплачиваемых сумм;

б) основным эффектом контрольной работы следует признать не собственно доначисления по выездным и камеральным проверкам, а уровень текущей собираемости налогов. Данный принцип означает, что налогоплательщик тогда полностью и своевременно уплачивает все установленные налоги, когда осознает уровень риска неблагоприятных последствий налогового контроля. Таким образом, из полностью фискального инструмента налоговый контроль переходит в сферу регулятора, наличие которого побуждает (иногда понуждает) самостоятельно уплачивать налоги и сборы;

в) масштабными и полноценными мероприятиями налогового контроля, а под таковыми на сегодня понимают только выездные проверки, могут быть охвачены не более 4—5% налогоплательщиков (а за последние годы в Оренбургской области этот показатель, так называемый охват проверками, снизился до 3—4%). Отсюда вытекает, что полномасштабный контроль – это мера вынужденная и точечная, должна применяться только в случаях существенного нарушения налогового законодательства. Более того, для получения должного эффекта применение ВНП должно быть тщательно спланировано, проанализировано и рационально организовано.

При этом для достижения контролем как регулятором своих целей необходима высокая открытость налоговых администраций по пропаганде вопросов соблюдения законодательства, когда в качестве примеров неблагоприятных последствий выставляются случаи крупных доначислений, раскрытия схем минимизации и налоговых махинаций.

Чем больше общество знает об усилиях и успехах налоговых служб, тем большее число хозяйствующих субъектов будет стремиться избегать налогового контроля, причем избегать не путем усложнения схем и изобретением все новых путей ухода от уплаты налогов, а напротив, открытостью и полным погашением налоговых обязательств;

г) на сегодняшний день наиболее перспективным направлением контроля считается мониторинг налогоплательщика с выявлением зон налогового риска, и при превышении в этих зонах определенных пороговых критериев – проведение полномасштабных контрольных мероприятий.

Понимаемый таким образом налоговый контроль должен быть максимально мягок и не заметен по отношению к добросовестным налогоплательщикам, в отношении же недобросовестных меры реагирования должны быть жесткими и незамедлительными. Если налоговый контроль организован на таких принципах, то он может выступать как внесенный в экономку регулятор (встроенный регулятор). Естественно, что для того чтобы контроль стал именно встроенным регулятором, необходима независимость налоговой службы в принятии решений, как о назначении контрольных мероприятий, так и по их результатам. Именно такие принципы организации налогового контроля могут стать основой проведения эффективной налоговой политики.

Четвертая группа проблем состоит в отсутствии эффективной системы мер, способной за счет организации налогового администрирования стать серьезным фактором усиления действующей налоговой политики Оренбургской области. Особый упор необходимо делать на современные системы управления налоговыми отношениями. В обязательном порядке эта система должна иметь четкую обратную связь с налогоплательщиками, для скорейшего реагирования на постоянно меняющиеся условия функционирования.

Несмотря на серьезные результаты, уже достигнутые налоговыми органами Оренбургской области как по сбору средств в бюджет, так и совершенствованию механизмов контроля и взимания налогов, уровень этих достижений все еще остается недостаточным. Именно поэтому необходимо на первый план ставить организацию налогового процесса, которая включает в себя целый комплекс целей и задач – от автоматизации и компьютеризации работы налогового инспектора до апробации новых методов контроля и работы с налогоплательщиками.

На уровень организации налогового администрирования оказывает влияние ряд факторов объективного и субъективного характера. В Оренбургской области выявлены следующие причины, оказывающие негативное влияние на эффективность налогового администрирования и усложняющие работу его субъектов в современных условиях.

Основной задачей налоговых органов считается ведение эффективного налогового администрирования, направленного на повышение уровня собираемости налогов, оптимизацию структуры налогообложения и самосовершенствование. Само понятие «налоговое администрирование» можно определить как управление процессом взаимодействия между участниками налоговых правоотношений.

При более глубоком рассмотрении процесса реформирования системы администрирования, становится очевидным, что воздействие на определенные участки внутренней работы налогового органа нельзя считать решением проблемы. Необходима целая система мер, представляющая собой взаимосвязь как внутренних, так и внешних факторов, направленных на построение такого сложного организма как государственная налоговая система. Такая система должна быть способна изыскивать внутренние резервы и критично и адекватно оценивать результаты собственной деятельности.

Начальным этапом планирования системных преобразований должен стать анализ состояния и тенденции развития ряда основополагающих внутренних факторов, способных повлиять на эффективный ход общего процесса реформирования. В ходе исследования автор пришел к выводу, что к таким факторам следует отнести следующие:

1) субъективный фактор, отражающий оценку возможности и готовности сотрудников принимать участие в процессе усовершенствования на основании уровня профессиональной подготовки, способности адаптироваться к работе в новых условиях; уровня компьютерной грамотности и желания его повышения; индивидуальные, психологические особенности человека, ориентация в определенном направлении деятельности, расположение в структурном подразделении и т.д.;

2) информационно-технический фактор основывается на проведении анализа обеспеченности техническими средствами, определении необходимого и достаточного уровня технической оснащенности каждого рабочего места. Фактор направлен на развитие локальной вычислительной сети, объединяющий налоговые органы всех уровней в единую информационно-техническую систему и определение оптимальности использования технических средств с точки зрении минимизации затрат на их содержание и максимизации повышения производительности труда инспектора при их использовании;

3) организационный фактор заключается в оптимизации организационных структур налоговых органов, способных удовлетворять и гибко реагировать на изменения как внешней среды, так и функционирования налогового органа. Группировка и оптимальное распределение процедур и функций между структурными подразделениями. Определение процесса взаимодействия между структурными подразделениями и четкое выполнение данного процесса. Постоянный контроль за свойственностью функций тому или иному подразделению. Проведение анализа выполнения каждой функции на предмет оптимальности. Организация процесса постоянного усовершенствования структуры в целом и каждой функции отдельно. Доведение до налогоплательщиков новых принципов функционирования учреждения;

4) институциональный фактор – определение кадровой политики учреждения по закреплению функций работников и подразделений с закреплением их статусов; установление определенных норм и правил как внутри учреждения, так и при взаимодействии с другими учреждениями налоговой администрации; определение порядков взаимодействия инспекции с другими лицами и организациями; упорядочивание подчиненности в соответствии с требованиями вышестоящих организаций и определение статусов каждой из организаций систем.

Охарактеризованные факторы признаны взаимодополняющими компонентами взаимосвязанных системных процессов администрирования и не должны рассматриваться как отдельные ступени оптимизации работы налоговых органов. Например, при определении количества сотрудников подразделения УФНС Оренбургской области оптимальный результат будет получен только после всестороннего анализа выполнения какой-либо функции, установления свойственности функции данному подразделению, определения необходимого уровня автоматизации, профессиональной подготовки и компьютерной грамотности сотрудников, затрат на обучение и переподготовку сотрудников.

Обобщая изложенное, отметим, что неотъемлемой частью проводимой налоговой политики должно стать совершенствование принципов налогового администрирования. Существенное внимание должно уделяться мерам по совершенствованию налогового администрирования, направленным, с одной стороны, на пресечение практики уклонения от налогообложения путем исправления имеющихся недоработок в законодательстве о налогах и сборах, и с другой – на безусловное обеспечение законных прав налогоплательщиков. Необходимо продолжить линию усиления защиты налогоплательщиков от неправомерных требований налоговых органов и создания для налогоплательщиков более комфортных условий для уплаты налогов и сборов. В основном это касается правоприменительной практики и процедурных вопросов. Конечной целью проводимых преобразований в части реформирования системы администрирования должно стать снижение административной нагрузки в налоговой сфере, негативно влияющей на преимущества относительно низкой налоговой нагрузки в стране.

**3 Совершенствование налоговой политики на уровне региона**

**3.1 Основные направления по оптимизации налоговой политики**

На сегодняшний день стоит задача организационно-законодательного формирования региональной налоговой политики, адекватной стратегическим целям развития страны, обеспечивающей надёжное финансовое существование территорий, их реальную заинтересованность в увеличении доходной базы, реализации инвестиционного развития.

В целях формирования в России современной региональной налоговой политики предлагается:

- расширить состав налогов, закреплённых за регионами и муниципальными образованиями, что автоматически приведёт к увеличению налоговой компетенции;

- увеличить объём налоговой компетенции по специальным налоговым режимам;

- укреплять финансовые основы деятельности регионов и муниципальных образований, чтобы появлялась реальная заинтересованность в наращивании и укреплении налогового потенциала, формирования современной региональной налоговой политики.

При этом следует учитывать специфику конкретных условий деятельности регионов, их географического положения, отраслевой специфики, налогового потенциала, использовать методы сценарного планирования и прогнозирования при выработке концепции налоговой политики, производить увязку государственных и региональных стратегических целей развития и использования адекватного налогового механизма для их достижения.

С учетом вышесказанного и на основе анализа и обобщения теоретических, правовых и организационных аспектов региональной налоговой политики в Оренбургской области в настоящем исследовании уточнены основные требования к ее содержанию.

Первая группа требований включает необходимость учета проблем и особенностей регионального развития. Теоретические исследования проблем регионального развития показывают, что развитие региона происходит неравномерно. Согласно модели Будвиля, всегда существуют так называемые «локомотивы экономики», наиболее стабильные и динамично развивающиеся отрасли, которые представляют собой «полюсы развития», то есть отрасли, характерные для данного региона. В связи с этим в работе показано, что основные инструменты налоговой политики региона должны быть использованы для поддержки и развития отраслей, которые являются точками роста (отраслями рыночной специализации региона).

Вторая группа требований обусловлена федеративным устройством России и объемом компетенции региональных властей в сфере налогообложения. Региональная налоговая политика реализуется на территории отдельно взятого региона, не нарушая при этом единства экономического пространства и единства бюджетной и налоговой системы Российской Федерации. Налоговая политика, реализуемая на субфедеральном уровне, должна соответствовать основным направлениям региональной политики, в числе которых: достижение экономически и социально оправданного уровня комплексности и рационализации структуры хозяйства регионов, повышение ее жизнеспособности в рыночных условиях. Основные инструменты налоговой политики региона должны находиться в двух пересекающихся плоскостях: регулирующая, направленная на укрепление отраслей рыночной специализации региона, и фискальная, направленная на удовлетворение публичных интересов. В зависимости от уровня социально-экономического развития региона, его типа необходимо различное сочетание инструментов регулирования и фиска.

Третья группа требований определена необходимостью обеспечения конституционного принципа единства экономического пространства, который обусловливает также обеспечение единой финансовой политики, включающей в себя и единую налоговую политику, единство налоговой системы, равное налоговое бремя. Региональная налоговая политика, должна соответствовать основным направлениям общегосударственной налоговой политики. Это два стратегических направления: отказ от увеличения номинального налогового бремени в среднесрочной перспективе при условии поддержания сбалансированности бюджетной системы; унификация налоговых ставок, повышение эффективности и нейтральности налоговой системы за счет внедрения современных подходов к налоговому администрированию, пересмотра налоговых льгот. Задачи снижения налогового бремени решаются, в основном, на общегосударственном уровне, а региональные власти могут лишь незначительно влиять на ход этого процесса. Что касается унификации налоговых ставок, это направление на региональном уровне не может быть признано эффективным. В работе показано, что необходим иной подход к выбору инструментов региональной налоговой политики. Дифференциация налоговых ставок – один из немногих инструментов регулирования экономики региона, уровня доходов различных категорий налогоплательщиков, создания стимулов для экономического роста.

Выше перечисленные группы требований к содержанию региональной налоговой политики государства позволили уточнить и дополнить методическую основу формирования и реализации региональной налоговой политики, которая должна учитывать: приоритеты и организационный механизм налоговой политики региона; особенности социально-экономического положения региона и его рыночную специализацию, не нарушая при этом единое экономическое пространство.

Для оптимизации региональной налоговой политики в Оренбургской области в дипломной работе сформулирован алгоритм ее формирования с учетом требований системного подхода:

1) постановка целей;

2) качественная и количественная оценка параметров системы;

3) разработка модели принятия решения;

4) оптимизация системы;

5) решение проблемы управления.

Основные проблемы Оренбургской области в сфере налоговой политики заключаются в неэффективной оценке налогового потенциала региона. На первом этапе для четкой локализации проблем и постановки соответствующих целей налоговая политика региона должна быть проанализирована как ретроспективно, так и перспективно. Определение налогового потенциала территории в существенной мере может способствовать формированию устойчивой нормативной базы плановых органов региональных служб по налогам и сборам, в свою очередь, предоставляющей им широкую возможность для объективизации и рационализации процесса получения наиболее приемлемых для социально-экономического развития региона объемов налоговых поступлений, повышения стимулирования налогоплательщиков.

Без точной оценки налогового потенциала нереальна разработка органами власти проектов бюджетов различных уровней на предстоящий период, поскольку она играет важную роль в совершенствовании процесса планирования бюджетных доходов.

Нами разработан метод оценки параметров функционирования налоговой системы посредством исследования показателя налоговой нагрузки и выявления налогового потенциала экономики региона. Суть предлагаемого метода оценки налогового потенциала регионов заключается в расчете суммы бюджетных платежей, которые могут быть собраны в регионе, при условии среднего уровня налоговых усилий и при одинаковом составе налогов и ставки налогообложения во всех регионах. Имея данные по фактически собранным налогам и сборам и по их налоговым базам, можно рассчитать объем поступлений по региону. Именно эта величина и принимается за меру налогового потенциала региона.

Для каждого региона оценка потенциала включает определение всех статей доходов местного бюджета, построение единой классификации статей доходов разных регионов, определение состава стандартной (нормативной) налоговой базы и репрезентативной (средней) ставки налогообложения, а также расчет налогового потенциала региона.

В условиях России, когда основными налоговыми источниками доходов региональных бюджетов служат отчисления от федеральных налогов, а базы значительной части остальных налогов определяются преимущественно федеральными законами, применение данного метода не будет трудоемким. При этом необходимо только решить вопрос выбора налоговых баз (количество видов налоговых поступлений), включаемых в расчеты потенциально налогооблагаемых ресурсов регионов. Учитывая различную значимость налогов для бюджетной системы Российской Федерации, считаем целесообразным ограничиться налогом на прибыль, НДС, акцизами, НДФЛ и налогом на имущество предприятий.

В дальнейшем, по мере совершенствования межбюджетных отношений в Российской Федерации, подъема производства и расширения налоговых баз все большее значение будет приобретать проблема адекватного соответствия налоговых поступлений от различных секторов экономики их налоговому потенциалу.

Для определения налогового потенциала «в узком смысле» – для расчета налоговых ресурсов регионов с учетом их реальных возможностей и существующей практики формирования налоговых баз может применяться Метод репрезентативной налоговой системы (РНС).

Предлагаемый метод предполагает использование в рамках подхода репрезентативной налоговой системы регрессионного анализа. Его преимущество – сокращение потребности в данных для измерения налогового потенциала; необходима лишь информация о совокупных доходах по региону и небольшой набор переменных, используемых в качестве косвенных измерителей налоговых баз регионов. При использовании регрессионного анализа отпадает необходимость в группировке доходных статей по налоговым компонентам и создании собственной налоговой базы для каждого компонента налоговой системы. Включение большего количества переменных повышает точность регрессионного варианта РНС за счет более эффективного анализа данных.

Для оценки налогового потенциала регионов с помощью предлагаемого регрессионного анализа посредством оптимальных оценок случайных факторов *b*1, *b*2,..., *bm* используется уравнение следующего вида:

*yj* = *X1j · B*1 + *X*2*j* · *B*2 + *Xmj* · *Bm* + *Ej, j* = 1, 2, + *n*, (1)

где *yj* – фактически собранные в регионе платежи в бюджет;

*Xj* – показатели налоговой базы, косвенно или непосредственно отражающие величину совокупной налоговой базы данного региона или отдельных ее компонентов;

*m* – число рассматриваемых регионов;

*Ej* – случайная ошибка измерений.

Таким образом, можно рассчитать возможные доходы региона по известным характеристикам его налоговой базы, которые можно интерпретировать как налоговый потенциал региона.

Возможные отклонения фактических значений бюджетных поступлений от рассчитанных с помощью модели объясняются различной результативностью работы налоговых органов.

Преимуществом регрессионного метода, позволяющего осуществить отбор совокупности экономических характеристик, в максимальной степени влияющих на потенциальные налоговые доходы, является его меньшая трудоемкость в сравнении с расчетным методом РНС и большая объективность, поскольку регрессионное уравнение само выдает информацию о зависимостях между фактическими поступлениями и налоговыми базами в ходе процедуры статистической оценки.

Данный метод особенно эффективен для целей среднесрочного и долгосрочного прогнозирования, поскольку он представляет собой некую модификацию рассмотренных ранее методов для случаев, когда не представляется возможным оценить в полной мере совокупность налоговых ресурсов и налоговых баз по каждому из налогов, принимаемых во внимание при расчете потенциала.

Для практического расчета целесообразно использовать относительно небольшой набор взаимосвязанных экономических характеристик, определяющих на величину бюджетных доходов объем промышленного и сельскохозяйственного производства, продажи населению товаров и услуг, денежные доходы населения, стоимость основных производственных фондов.

Недостатком предлагаемого регрессионного метода прогнозирования является его сложность. К тому же полученные показатели налогового потенциала регионов могут значительно различаться в зависимости от используемого набора экономических характеристик. Поэтому рациональный выбор тех или иных показателей налогового потенциала требует проведения дополнительного анализа. Кроме того, количество точек наблюдения, используемых в уравнении регрессии, равно количеству регионов, а результаты регрессионной оценки тем точнее, чем больше точек наблюдения. Однако в условиях Российской Федерации эта проблема стоит не так остро, поскольку регионов достаточно много.

На втором этапе осуществлена формулировка комплекса целей. Далее конечная цель структурирована, расчленена на подцели, построено дерево целей.

Построение дерева целей позволило определить полный комплекс целей и подцелей, сумма которых соответствует формулируемой задаче.

В общем виде дерево целей региональной налоговой политики Оренбургской области в авторском видении представлено на рисунке 6.

Функциональные цели первого уровня, выделенные автором, соответствуют основным функциям налогов:

- фискальной;

- распределительной;

- регулирующей;

- контрольной.

Фискальная функция — основная функция налогообложения. Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов — формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления его собственных функций.

Распределительная (социальная) функция налогов состоит в перераспределении общественных доходов (происходит передача средств в пользу более слабых и незащищенных категорий граждан за счет возложения налогового бремени на более сильные категории населения).

Регулирующая функция направлена на достижение посредством налоговых механизмов тех или иных задач налоговой политики государства.

Суть контрольной функции налогов состоит в том, чтобы налогоплательщики (юридические и физические лица) своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги.

2. Повышение конкурентоспособности и рост деловой активности хозяйствующих субъектов

3. Обеспечение эффективности налогового контроля

1. Формирование бюджетных доходов

1.2. Недопущение роста недоимки по налогам

3.2. Внедрение эффективной системы предпроверочного анализа

3.1. Совершенствование

системы налогового администрирования

2.1. Создание благоприятных условий для расширения экономической деятельности

2.2. Налоговое регулирование деловой активности

1.1.2 Неукоснительное исполнение федерального законодательства с отстаиванием интересов региона

1.2.1. Целенаправленная работа с недоимщиками по погашению накопленной задолженности по налогам и сборам

1.2.2 . Проведение разъяснительной работы с налогоплательщиками

2.1.1. Дифференциация ставок региональных налогов в зависимости от уровня доходов различных категорий налогоплательщиков

3.1.1. Активизация выявления налогооблагаемой базы по имущественным налогам и паспортизации всех объектов

3.1.2. Выполнение и учет 100 % объектов налогообложения

3.2.1. Сравнительный анализ информации о деятельности налогоплательщика с сопоставимыми показателями деятельности аналогичных предприятий

3.2.2. Оценка рисков получения налогоплательщиком необоснованной недоимки

2.2.1. Последовательное снижение налоговой нагрузки

2.2.2. Поддержка и стимулирование развития малого предпринимательства

2.1.2. Дифференциация ставок региональных налогов в зависимости от категории объекта налогообложения

1.1.1. Принятие оперативных мер в случае существенного снижения поступлений по сравнению с предыдущим периодом

1.1. Обеспечение сбалансированности бюджета

Рисунок 6 - Дерево целей региональной налоговой политики

Цели региональной налоговой политики

На основе дерева целей выявлены мероприятия, необходимые для реализации конечной цели. Проведенные исследования позволили автору разработать модель управления налогообложением в регионе (рисунок 7), которая с позиций системного подхода может рассматриваться как один из компонентов более сложной системы регионального управления налогообложением в государстве. Все цели построенного дерева учитывают региональную специфику и имеют реальное содержание.

2

- формирование бюджетных доходов;

- повышение конкурентоспособности и рост деловой активности субъектов экономики;

- обеспечение эффективности налогового контроля

1.

Управление налогообложением в регионе

3

Блок обработки данных

6

ЛПР:

выбор оптимальной стратегии и типа управления

7

Методы управления:

-экономический

-административный

4

Активный банк данных

5.

Общая оценка показателей региона как результата налоговой политики региона

I

II

8

Показатели текущего состояния системы

9

Экономические

10

Социальные

11

Анализ изменений параметров системы под воздействием налогового механизма

Рисунок 7 - Модель управления налогообложением в регионе

Разработанная модель состоит из блоков управляющей (I) и управляемой (II) систем. Управляющая система формирует цель (блок 1) и задачи (подцели) (блок 2). Принцип управления отражается в анализе изменения состояний. Общая оценка экономических и социальных показателей производится в блоке 5, информация с которого передается лицу, принимающему решение (ЛПР) (блок 6). Основным результатом деятельности ЛПР является сопоставление текущего состояния параметров системы с эталонными для данного региона значениями и выработка типа управления и управляющего воздействия.

Для управления налогообложением в регионе и формирования и реализации региональной налоговой политики автором предложено использовать показатели, представленные в таблице 7.

Таблица 7 - Показатели текущего социально-экономического положения региона

|  |  |
| --- | --- |
| Экономические показатели | Социальные показатели |
| уровень валового регионального продукта | среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников по видам экономической деятельности |
| поступление налогов и сборов в бюджетную систему |
| задолженность по платежам в бюджет | просроченная задолженность по заработной плате |
| степень зависимости бюджета области от финансовой помощи |
| показатель налоговой нагрузки на экономику региона в целом и по отраслям | денежные доходы на душу населения |
| объем инвестиций в основной капитал за счет всех источников финансирования | потребительские расходы на душу населения |
| доля инвестиций в ВРП | численность населения с доходами ниже прожиточного минимума |
| численность малых предприятий (МП) | соотношение доходов 10 процентов наиболее и 10 процентов наименее обеспеченного населения |
| доля продукции МП в общем объеме ВРП |
| индекс физического объема производства по видам экономической деятельности | уровень зарегистрированной безработицы |
| уровень рентабельности |

Разработанный в рамках настоящего исследования механизм реализации региональной налоговой политики базируется на компетенции региональных органов власти и управления. При недостаточности предложенных мер для достижения экономического роста региона возможна подготовка предложений для реализации их на федеральном уровне, включая процедуру внесения изменений в налоговое законодательство.

Для стабильно развивающихся видов экономической деятельности, которые являются традиционными отраслями рыночной специализации Оренбургской области, на основании анализа социально-экономического положения Оренбургской области и результатов региональной налоговой политики сформулирован ряд рекомендаций, учитывающих особенности развития Оренбургской области.

Промышленный характер развития области требует, в первую очередь, стимулирования отраслей специализации посредством налогообложения. В качестве таких мер предлагается следующее.

Либерализация режима налогообложения прибыли включает механизм целевого использования высвобождающихся средств в результате снижения ставки налога на прибыль, зачисляемого в региональный бюджет, с 18 до 13,5%. Он заключается в резервировании сумм «налоговой экономии» на инвестиционных депозитных счетах (ИДС) в Управлениях Федерального казначейства по субъектам Федерации (или на счетах целевого бюджетного инвестиционного фонда).

Схема функционирования ИДС представлена на рисунке 8. Сумма «налоговой экономии» аккумулируется на инвестиционных депозитных счетах (на лицевых счетах в УФК). Оплата оборудования, приобретаемого для производственных нужд, должна осуществляться с этих счетов. Преимущества предложенной схемы заключаются в следующем. Для региона это возможность получения относительно дешевого источника финансовых ресурсов для финансирования текущих расходов регионального бюджета, что особенно важно в условиях экономического спада.

Очевидными преимуществами для налогоплательщиков являются возможность накопления средств на приобретение оборудования для основного производства при одновременной защите средств от инфляции; снижение рисков, связанных с налоговым контролем в связи с мероприятиями по оптимизации налогообложения и достижению уровней рентабельности и налоговой нагрузки ниже рекомендованных ФНС России; сокращение трудовых и материальных затрат на организацию и ведение раздельного учета прибыли, полученной в ходе реализации инвестпроекта.

налогоплательщик

2% в федеральный бюджет РФ

(полностью)

13,5% в бюджет Оренбургской области

(по льготной ставке)

4,5 %

4,5 %

4,5 %

4,5 %

оплата производственного оборудования

уплата налога на прибыль в бюджет (счет 41010)

администрация области

процентная ставка

отчет о целевом использовании средств с ИДС

УФК

инвестиционный депозитный счет

Рисунок 8 - Схема использования налоговой экономии для финансирования капитальных вложений производственного характера

Дифференциация налоговых ставок по налогу на имущество (таблица 8).

Таблица 8 - Схема применения дифференцированных ставок налога на имущество организаций

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Первоначальная стоимость имущества, руб. | Ставка налога, % | Срок действия льготы |
| до 5 000 000 | 0,1 | 1 год |
| от 5 000 000 до 10 000 000 | 0,6 | 2 года |
| свыше 10 000 000 | 1,1 | 3 года |

Новация предлагаемой схемы заключается в следующем:

* дифференциация ставок по налогу на имущество организаций преследует две цели: во-первых, поддержка отраслей специализации региона, во-вторых, создание условий для режима льготного налогообложения имущества субъектов малого и среднего бизнеса на региональном уровне;
* одновременно используются два уровня дифференциации: по стоимости имущества и по сроку действия льготы. Для промышленных регионов, к которым относится Оренбургская область, это является оправданным, так как позволить использовать льготы по налогу на имущество не только крупным инвесторам, но и субъектами малого и среднего бизнеса, иным налогоплательщикам, осуществляющим инвестиционную, инновационную деятельность, а также деятельность, связанную с реализацией национальных проектов.

Оптимизация ставок транспортного налога позволит максимально проявить его стимулирующую функцию. Для реализации этого инструмента нами рекомендуется скорректировать применение налоговых ставок по грузовым автомобилям, используемым в производстве (таблица 9).

Таблица 9 - Схема оптимизации ставок транспортного налога

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Мощность двигателя | Ставка налога, руб. | Срок действия льготы |
| Грузовые автомобили с мощностью двигателя | | |
| до 100 л.с | 10 | - |
| свыше 100 до 150 л.с. | 16 | - |
| свыше 150 до 200 л.с. | 10 | 1 год |
| свыше 200 до 250 л.с. | 13 | 2 года |
| свыше 250 л.с. | 17 | 3 года |

Нами предлагаются следующие новации:

* оптимизация ставок транспортного налога по двум уровням: по мощности транспортного средства и по сроку применения льготной шкалы;
* оптимизация суммы транспортного налога, который заключается в установлении дополнительных условий и ограничений для применения льготной шкалы и повышенных ставок налога в случае несвоевременной постановки на учет в ГИБДД приобретенных транспортных средств.

Указанные мероприятия предлагаются для следующих категорий налогоплательщиков:

* для отраслей рыночной специализации региона;
* для видов экономической деятельности, имеющих наивысшую рейтинговую оценку;
* для субъектов малого предпринимательства;
* для организаций, осуществляющих научно-исследовательские, конструкторские работы независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, при условии, что указанные виды работ составляют не менее 70% в общей сумме доходов организации, полученных в налоговом (отчетном) периоде;
* для налогоплательщиков, реализующих национальные проекты на территории региона.

Оценка экономического эффекта от реализации предлагаемых мероприятий нами проведена в части налога на прибыль организаций (зачисляемого в региональный бюджет) и налога на имущество организаций.

С учетом допущений, принятых в работе для оценки эффекта от использования налоговых льгот, сумма налога на имущество организаций, которая потенциально поступит в областной бюджет через три года составит 2168143,53 руб.

В ходе реализации этого направления налоговой политики будут достигнуты и другие результаты, в частности, рост налоговых баз, наращивание налогового потенциала, рост занятости населения с одновременным ростом располагаемых денежных доходов населения. В конечном итоге это является одной из ступеней для достижения конечной цели региональной налоговой политики, дифференцированной в зависимости от социально-экономического положения региона.

**3.2 Рекомендации по улучшению собираемости налогов**

В настоящее время в условиях реструктуризации экономики изменяются нормативно-правовые документы и организационные структуры управления, регулирующие процесс сбора налогов в регионе. Наряду с этим усиливаются тенденции виртуализации экономики, открывающие новые возможности налогоплательщикам для неуплаты налогов на территории Российской Федерации.

В связи с этим необходима адекватная система управления, позволяющая осуществлять полный сбор государственных налогов в регионах и обеспечивать их своевременное поступление в соответствующие бюджеты. Следует также использовать действенные организационные и экономические механизмы управления процессом сбора налогов, позволяющие повысить результативность данной деятельности, развивать функции координации деятельности организационных структур управления, различных ведомств, департаментов и управлений, обеспечивающих процесс сбора налогов, повышать уровень их интеграции, способности гибко и адекватно реагировать на изменения окружающей среды.

Нуждается в научном осмыслении и разработке управленческих решений ситуация, способная повлиять на негативное стремление субъектов хозяйствования к недобросовестной налоговой конкуренции, способствующей их выживанию и развитию за счет государства. Положительный эффект может принести обобщение позитивной практики и особенностей использования методов целенаправленного воздействия субъектов управления на составляющие процесса сбора налогов, позволяющее в условиях экономической нестабильности реального сектора экономики решать проблемы сбора налогов и оказывать влияние на рост региональной экономики.

Решение этих проблем как в научном, так и в практическом плане является, на наш взгляд, важной народнохозяйственной задачей. Оно возможно при разработке научно обоснованных подходов к формированию региональной политики управления процессом сбора налогов, позволяющей выделять приоритеты целенаправленного воздействия на основные процессы, играющие определяющую роль в сборе налогов, обеспечивать на этой основе наполнение государственного бюджета и создавать дополнительные возможности повышения жизненного уровня населения.

Поиск и обоснование путей рационального решения важной народнохозяйственной задачи, развитие концепции сбора налогов, а также выявление направлений целенаправленного воздействия данного процесса на региональную экономику могут быть достигнуты путем решения следующих конкретных задач:

- исследование сущности и социально-экономического содержания процесса сбора налогов в регионе в условиях реструктуризации экономики для выявления его составляющих и особенностей управления данным процессом;

- изучение состояния и специфики системы управления, обеспечивающей сбор налогов в регионе, с целью оценки адекватности ее организационного устройства функциям управления, требующимся для сбора налогов;

- анализ экономических результатов сбора налогов в регионах для оценки результативности функционирования системы управления данным процессом и разработки мер по ее совершенствованию;

- формирование региональной политики управления процессом сбора налогов с целью создания более благоприятных условий для функционирования субъектов хозяйствования и выделения приоритетов целенаправленного воздействия на основные процессы, играющие определяющую роль в сборе налогов;

- координация функций организационных структур управления различных ведомств, обеспечивающих процесс сбора налогов, с целью их интеграции, преобразования, придания им гибкости и способности адекватно реагировать на изменения экономической среды;

- разработка организационных и экономических механизмов управления процессом сбора налогов с целью повышения результативности данной деятельности;

- организация контроля как инструмента воздействия государства на недобросовестных налогоплательщиков и обеспечения за счет этого более высоких объемов сборов налогов.

По нашему мнению, имеются следующие пути решения важной народнохозяйственной задачи и целенаправленного воздействия процесса сбора налогов на региональную экономику:

- формирование региональной политики управления процессом сбора налогов, способствующей обеспечению благоприятных условий для функционирования субъектов хозяйствования и выделение приоритетов целенаправленного воздействия на процессы, играющие определяющую роль в сборе налогов;

- координация функций управления организационных структур различных ведомств, обеспечивающих процесс сбора налогов, а также их интеграция, придание им способности адекватно реагировать на изменения экономической среды;

- разработка организационных и экономических механизмов, регулирующих процесс управления сбором налогов и повышающих результативность данной деятельности;

- обоснование и использование современных инструментов, форм контроля, способных целенаправленно воздействовать на недобросовестных налогоплательщиков и обеспечивать более высокие сборы налогов.

Сбор налогов является необходимой деятельностью государства, осуществляемой в рамках реализации налоговой политики и направленной на решение экономических и социальных проблем населения.

Эффективность сбора налогов в регионах во многом предопределяется той политикой государства, которую оно реализует в этой сфере деятельности и из которой вытекают все приоритеты, методы, технологии управления и результаты.

В настоящее время политика сбора налогов и технологии управления построены на идее борьбы с «неплательщиками налогов». Разработанные под такую политику законы, сформированные организационные структуры управления, подготовленные кадры и созданная налоговая система позволяют налоговым органам практически в любой ситуации обнаруживать уклонение от уплаты налогов и насчитывать любые суммы пени и штрафов. При этом законодательство ориентировано преимущественно на обоснование этих штрафов, а не на четкие и паритетные «правила игры» с региональными субъектами хозяйствования.

До настоящего времени не достигнуто должное взаимодействие субъектов хозяйствования и государства в процессе сбора налогов и последующего их использования для решения социальных проблем населения, и налоговая система не рассматривается как своего рода «общественный договор».

Социологические исследования показывают, что российские граждане - налогоплательщики воспринимают налоги как ничем не обоснованные поборы со стороны государственных институтов власти, налоговые органы - как противников, а государство в целом - как обузу. В связи с этим и рядом других причин в России значительная часть населения воспринимает уход от налогов как абсолютно нормальное и оправдываемое явление, хотя, по сути, это противоречит этическим нормам и исконным традициям народа.

Политика общественного договора подразумевает согласие обеих сторон, то есть налогоплательщики должны быть убеждены и согласны платить налоги, а не вынуждены, как это обстоит сейчас. Законодательные нормы сначала должны рассматриваться с точки зрения честного плательщика налогов, и если возникают ситуации, в которых та или иная норма затрудняет нормальную хозяйственную деятельность плательщика, она должна отвергаться независимо от того, насколько эта норма затрудняет уход от налогообложения.

В настоящее время отношения между обществом и государственными органами управления, обеспечивающими сбор налогов, являются фискальными, а должны быть партнерскими. Насилие необходимо заменить добровольным сотрудничеством. Все иные подходы в стратегическом плане менее перспективны, чем обеспечение процесса сбора налогов на основе партнерских отношений между обществом и государством.

По нашему мнению, необходима такая политика управления процессом сбора налогов, которая обеспечивала бы достижение определенных приоритетов общества в вопросах установления налогового предела для субъектов хозяйствования. Такой налоговый предел может быть установлен расчетным путем в процентах от валового внутреннего продукта и ориентирован на стимулирование развития реального сектора экономики, на экономию государственных расходов и на приоритетное решение наиболее важных социальных проблем населения.

По своей сути, сбор налогов - это процесс, включающий ряд взаимосвязанных, взаимообусловленных составляющих и действий, направленных на получение искомого результата. Это достаточно сложный вид деятельности исполнительных органов власти, осуществляемый на базе совокупности законов и нацеленный на выполнение налогоплательщиками своих обязательств перед государством и обществом в части уплаты налогов.

Управление процессом сбора налогов осуществляется рядом государственных организационных структур на базе действующего законодательства, Указов Президента Российской Федерации и Правительства РФ. Это прежде всего МНС России, Минфин России, ГТК России, МВД России, ФСНП России и КФМ России. Каждая из названных структур реализует свои специфические, специализированные функции управления через подведомственные им организации на федеральном, региональном, межрегиональном и муниципальном уровнях управления.

Основное целенаправленное воздействие на налогоплательщиков по сбору налогов осуществляется МНС России. Непосредственно сбором налогов занимаются налоговые инспекции регионов - основное звено в системе, организующей, осуществляющей данный вид деятельности и управляющей им в рамках своей компетенции. Основные задачи и функции управления структурных подразделений центрального аппарата МНС России корреспондируются с деятельностью, выполняемой подведомственными им структурами.

Сбор налогов является инструментом, с помощью которого возможно оказывать целенаправленное воздействие на те или иные составляющие экономического развития регионов. Исходя из действующей практики следует, что он включает ведение базы данных Государственного реестра налогоплательщиков; прием, ввод в базу данных и проверку бухгалтерской и налоговой отчетности, а также иных сведений от налогоплательщиков; информирование плательщиков о результатах таких проверок; применение санкций за нарушения налогового законодательства, выявленные на этом этапе работы, и информирование об этом плательщиков. В него входят ведение лицевых счетов налогоплательщиков; выявление недоимок и переплат, их взаимозачеты, возврат излишне уплаченных сумм налогов; начисление пени; информирование плательщиков о результатах этой работы. Важными составляющими процесса сбора налогов являются налоговые проверки со всеми присущими им процедурами: от выбора объекта до оформления постановления о наложении санкций по их результатам, а также процедуры взыскания в бюджет задолженности по налогам и сборам, по финансовым и административным санкциям за нарушения налогового законодательства. Завершается процесс сбора налогов составлением отчетности о результатах работы, анализом его достижений, подведением итогов и выработкой системы мер по управлению выявленными резервами.

Все составляющие процесса сбора налогов тесно связаны между собой, поскольку они взаимодействуют с одними и теми же субъектами отношений - налогоплательщиками и государством в лице налогового органа. Кроме того, действия всех организационных структур управления, проявляющиеся в той или иной мере в каждом из названных процессов, подчинены решению одной общей задачи: сбору налогов.

Управление процессом сбора налогов - это целенаправленное приложение знаний, опыта, методов и средств для достижения поставленных целей. Для реализации этих требований необходимо найти оптимальное сочетание между целями, сроками, затратами, качеством управленческой деятельности и другими характеристиками.

Управление процессом сбора налогов должно подчиняться четкой логике, которая связывает между собой различные области знаний и элементы целенаправленного воздействия на объект. В качестве объекта управления может выступать в целом процесс сбора налогов как инструмент управления экономикой региона. В зависимости от целей управления в качестве объекта могут выступать и его составляющие.

Таким образом, у процесса управления может быть как одна, так и несколько целей. При этом следует иметь в виду, что конкретная цель управления процессом сбора налогов особо актуальна тогда, когда она становится объектом рассмотрения проблем расхождения желаемого и действительного результата сбора налогов. Однако действительное определение цели зависит не только от желания - субъективной стороны, но и от реальных объективных возможностей субъектов хозяйствования, налогоплательщиков - физических лиц, государства.

Взаимосвязь объективного и субъективного в процессе сбора налогов лежит в основе целеполагающей деятельности человека и общества. Когда процесс сбора налогов серьезно затруднен и состояние дел напоминает сложную системную ситуацию, то целесообразно устанавливать иерархию целей управления, причем достижение более конкретных из них служит средством реализации общей цели.

Для управления процессом сбора налогов необходимы соответствующие законы, методы или рычаги, инновационные технологии, организационные структуры с функциями, адекватными реальным процессам сбора налогов, а также высококвалифицированный персонал, наделенный соответствующими полномочиями.

Сбор налогов проходит различные стадии в соответствии с реализацией его составляющих, необходимость управления которыми предполагает использование различных действий в виде процессов управления. Процессы управления сбором налогов обычно выполняются специалистами, от квалификации, профессионализма и этического уровня которых во многом зависят ожидаемые результаты.

Стадии управления сбором налогов могут быть разбиты на ряд основных групп, реализующих различные функции управления:

- стадия анализа состояния дел со сбором налогов;

- стадия инициации принятия решения о начале сбора налогов;

- стадия планирования - определение целей и показателей успеха, а также организационных схем их достижения;

- стадия исполнения - координация людей, административных, финансовых и материальных ресурсов для выполнения намеченного плана;

- стадия принятия решений о необходимости применения корректирующих воздействий; стадия корректирующих воздействий, их согласование, утверждение и применение; стадия завершения - формализация выполнения процесса сбора налогов.

**Заключение**

В результате проведённых исследований, можно сделать следующие основные выводы.

Налоговая политика – составная часть социально – экономической политики государства, ориентированная на формирование такой налоговой системы, которая стимулирует накопления и рациональное использование национального богатства страны, способствует гармонизации интересов экономики и общества и тем самым обеспечивает социально – экономический прогресс общества.

Налоговая политика на уровне региона рассматривается автором дипломной работы каксовокупность мероприятий, проводимых региональными органами власти в области региональных налогов, а также в области налоговых льгот и налоговых ставок по федеральным налогам в тех пределах, которые установлены федеральным законодательством в рамках проведения единой государственной налоговой политики и направленных на создание благоприятного налогового климата и повышение налогового потенциала региона.

Проведение рациональной налоговой политики позволяет решать задачи:

- обеспечения государства финансовыми ресурсами;

- создания условий для регулирования экономики;

- сглаживания неравенства в уровнях доходов населения.

В настоящее время налоговая политики России направлена в сторону соблюдения баланса интересов государства и налогоплательщиков за счет снижения налоговой нагрузки на экономику и снижения административной нагрузки на налогоплательщика. Однако снижение налоговой нагрузки за счет отмены отдельных налогов и снижение налоговых ставок, которое приводит к снижению налоговых поступлений в бюджет, требует формирования соответствующего налогового администрирования, способного обеспечить эффективное функционирование налоговой системы.

В настоящее время федеральное налоговое законодательство состоит из нескольких уровней: Конституция РФ; Налоговый кодекс РФ и федеральные законы о налогах и сборах»; Бюджетный кодекс РФ; Постановления правительства РФ, Указы президента РФ; методические указания, Письма, Приказы Министерства финансов и ФСН РФ.

На региональном уровне также наблюдается многоуровневая система нормативно-правового регулирования налоговой политики. Первый уровень представляют Законы Правительства области, принятые в соответствии с НК РФ, второй – Постановления Правительства области, регламентирующие ставки и сроки уплаты налогов в федеральный и местные бюджеты, а также другие вопросы в сфере налоговых отношений; третий уровень представляют Решения Оренбургского городского совета, [Приказы министерства финансов Оренбургской области](http://www.minfin.orb.ru/../budget/pravo_info/prikaz/prikaz21ot20100324.rar) и т.д.

К методам оценки налоговой политики государства относятся: качественный метод оценки эффективности налоговой политики государства; количественные методы оценки эффективности налоговой политики государства, в том метод оценки общей налоговой нагрузки в различных модификациях (доля налогов в ВВП, теория А. Лаффера, модели полных ставок); метод анализа налогообложения, состоящий из таких методов анализа, как временной и структурный анализ, трендовый анализ, анализ относительных коэффициентов, а также пространственный, факторный, исторический и международный анализ; метод анализа системы количественных и качественных показателей, подразумевающий формирование, расчёт и анализ специальной системы показателей.

В качестве примера метода оценки эффективности налоговой политики государства в дипломной работе рассмотрена методика анализа системы количественных и качественных показателей, подразумевающий формирование, расчёт и анализ специальной системы показателей.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов разработаны Минфином России в рамках цикла подготовки проекта федерального бюджета на очередной период. Они предполагают изменения законодательства по следующим направлениям: совершенствование налога на прибыль организаций; совершенствование налога на добавленную стоимость; индексация ставок акцизов; совершенствование налога на доходы физических лиц; введение налога на недвижимость взамен действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц; совершенствование налога на добычу полезных ископаемых; совершенствование налогообложения в рамках специальных налоговых режимов; международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен.

В период 2010 – 2012 годов предлагается внесение изменений в законодательство и уточнение ранее заявленных подходов к проведению налоговой реформы по вопросам совершенствования налогового контроля за использованием трансфертных цен в целях налогообложения; создания института консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций; совершенствования порядка учета в налоговых органах организаций и физических лиц, оптимизации взаимодействия, в том числе посредством передачи документов в электронном виде, между налоговыми органами и банками, органами исполнительной власти, местными администрациями, другими организациями, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с налоговым администрированием.

Основные направления налоговой политики в Оренбургской области идентичны направлениям государственной налоговой политики. Можно выделить деятельность по снижению роста задолженности платежей в бюджет. снижению ставки по налогу на прибыль организаций в размере 13,5 процента налогоплательщиками, заключившими с Правительством Оренбургской области инвестиционные договоры и т.п.

В Оренбургской области в 2010 году и плановых 2011-2012 гг. предполагается сохранить все ныне действующие фонды. Объем средств, направляемых из областного бюджета на выравнивание бюджетной обеспеченности муниципальных образований, только на 2010 год составит 4,2 млрд. рублей. В плановом периоде (в 2011–2012 годах) объем указанных средств будет индексироваться ежегодно на 10 процентов.

Муниципальным образованиям планируется выделять субсидии из областного фонда софинансирования на выполнение закрепленных за органами местного самоуправления полномочий, а также иные межбюджетные трансферты на те же цели.

Анализ деятельности Управления Федеральной налоговой службы Оренбургской области, как главного проводника налоговой политики государства в регионе, показал, что в целом по области количество налогоплательщиков, зарегистрированных в МНС, увеличилось на 153641 налогоплательщиков, что указывает на рост деловой активности населения Оренбургской области.

В структуре налогоплательщиков по Оренбургской области за весь исследуемый период наблюдается значительное преобладание юридических лиц – 77,39% в 2007 г., 82,36% - в 2008 г. и 86,49% в 2009 г. Увеличение доли юридических лиц составило 9,09% . С учетом того, что Оренбургский край считается территорией сельскохозяйственного значения в структуре народного хозяйства за счет благоприятных погодных условий и обширных площадей сельскохозяйственных угодий, мизерная доля крестьянских (фермерских) хозяйств указывает на нерациональную экономическую и налоговую политику Правительства Оренбургской области в данной сфере.

Налоговая нагрузка по платежам в консолидированный бюджет РФ снизилась по всем налогам, за исключением налога на прибыль и налога на доходы физических лиц – на 5,9%. По налогу на прибыль нагрузка выросла на 0,9%, по НДФЛ – на 0,3%. Наибольшее снижение налоговой нагрузки наблюдается по налогу на добавленную стоимость – 5,7% и по акцизам – 0,2%. По остальным налогам снижение налоговой нагрузки составило не более 0,1%.

Налоговая нагрузка по платежам в федеральный бюджет РФ снизилась по всем налогам, за исключением налога на прибыль – на 6,6%. Рост налогового бремя по налогу на прибыль составил 0,3%. Наибольшее снижение налоговой нагрузки наблюдается по НДС – 5,7% и по налогу на добычу полезных ископаемых – 0,9%. По остальным налогам и акцизам снижение налоговой нагрузки составило не более 0,1%; по поступлениям в консолидированный бюджет субъекта РФ наблюдается рост налоговой нагрузки в целом на 0,7%. При этом рост налогового бремя по налогу на прибыль организаций составил 0,6%, по НДФЛ – 0,3%; снижение по акцизам составило 0,2%.

Таким образом, снижение налоговой нагрузки по основным налогам характеризует региональную налоговую политику государства положительно. В условиях кризиса данный фактор является одним из наиболее важных для налогоплательщиков.

Анализ динамики и структуры налоговых доходов бюджетов показал, что в динамике наблюдается рост поступлений в консолидированный бюджет РФ по налогу на добычу полезных ископаемых – на 5,6%; по налогу на прибыль – на 5,3%; по налогу на доходы физических лиц – на 2,4%, по ЕСН, зачисляемому в федеральный бюджет – на 0,3%; по земельному налогу – на 0,3%; по Единому налогу, взимаемому в связи с применением УСН – на 0,3%; по налогу на имущество организаций и физических лиц – соответственно на 0,2% и 0,1%. По остальным налогам и по акцизам наблюдается снижение поступлений. При этом в динамике наибольшее снижение наблюдается по НДС на товары, реализуемые на территории РФ – на 14%.

Наибольшее поступление в бюджет происходит за счет платежей по налогу на добычу полезных ископаемых. В структуре их доля составляет в 2007 г. – 48,3%, в 2008 г. -44,1 %, в 2009 г. -53,9%. Налог на прибыль в организации в структуре консолидированного бюджета РФ занимает по величине доли второе место и составляет в 2007 г. – 15,7%, в 2008 г. – 21,8%, в 2009 г. – 21,0%.

Наименьшая доля в структуре поступлений (0,00%) принадлежит сборам за пользование объектами водных биологических ресурсов, единому сельскохозяйственному налогу.

Наблюдается снижение поступлений в федеральный бюджет РФ налога на добавленную стоимость на товары, реализуемые на территории РФ – на 12 385,81 млн. руб.; по налогу на добычу полезных ископаемых – на 42 679,04 млн. руб.; по водному налогу – на 478,99 млн. руб. и по остальным налогам и сборам – на 12,53 млн. руб. По остальным налогам поступления выросли, при этом наибольший рост наблюдается по налогу на прибыль организации - на 3 521,49 млн. руб.

В структуре консолидированного бюджета РФ наибольшую долю поступлений в федеральный бюджет РФ имеют в 2007 г. платежи по остальным налогам и сборам, по водному налогу; в 2008 г. налогу на прибыль организаций; в 2009 г. – по налогу на добычу полезных ископаемых.

Оценка налоговой политики Оренбургской области выявила следующие недостатки:

- преобладание в структуре налогоплательщиков юридических лиц, что указывает на недостаточную работу с крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и индивидуальными предпринимателями;

- поступления в консолидированный бюджет в основном идут за счет добычи полезных ископаемых и налогу на прибыль организаций, что указывает на недостаточную работу с налогоплательщиками по остальным видам налогов.

В целом, деятельность Правительства и налоговых ведомств Оренбургской области в сфере налоговой политике эффективна.

При формировании налоговой политики органы власти субъектов Федерации сталкиваются с рядом проблем, среди которых автором особо выделены следующие: многочисленные проблемы налогового администрирования, исчисления и уплаты конкретных видов налогов; нет единой позиции по вопросу целесообразности дальнейшего снижения налоговой нагрузки, нет конкретных решений по вопросу налогового стимулирования инновационной и инвестиционной деятельности в регионе, по налогообложению недвижимости и т.п. Вторая группа проблем состоит в том, что проводимая налоговая политика Оренбургской области не в полной мере учитывает условия, в которых находится экономика региона. Практически значимым представляется решение поставленной задачи – оценки параметров функционирования налоговой системы посредством исследования показателя налоговой нагрузки и выявления налогового потенциала экономики региона. Третья группа проблем состоит в том, что в проводимой государственной региональной налоговой политике фискальный подход к вопросам организации налогового контроля считается преобладающим. Ориентация системы налогового контроля в основном на мобилизацию дополнительных средств в бюджет не в полной мере отражает как внутреннюю суть налогового контроля, так и его место в экономической и финансовой системе. Четвертая группа проблем состоит в отсутствии эффективной системы мер, способной за счет организации налогового администрирования стать серьезным фактором усиления действующей налоговой политики Оренбургской области. Особый упор необходимо делать на современные системы управления налоговыми отношениями. В обязательном порядке эта система должна иметь четкую обратную связь с налогоплательщиками, для скорейшего реагирования на постоянно меняющиеся условия функционирования.

В целях формирования в России современной региональной налоговой политики предлагается:

- расширить состав налогов, закреплённых за регионами и муниципальными образованиями, что автоматически приведёт к увеличению налоговой компетенции;

- увеличить объём налоговой компетенции по специальным налоговым режимам;

- укреплять финансовые основы деятельности регионов и муниципальных образований, чтобы появлялась реальная заинтересованность в наращивании и укреплении налогового потенциала, формирования современной региональной налоговой политики.

При этом следует учитывать специфику конкретных условий деятельности регионов, их географического положения, отраслевой специфики, налогового потенциала, использовать методы сценарного планирования и прогнозирования при выработке концепции налоговой политики, производить увязку государственных и региональных стратегических целей развития и использования адекватного налогового механизма для их достижения.

Для оптимизации региональной налоговой политики в Оренбургской области в дипломной работе сформулирован алгоритм ее формирования с учетом требований системного подхода: постановка целей; качественная и количественная оценка параметров системы; разработка модели принятия решения; оптимизация системы; решение проблемы управления.

На первом этапе для четкой локализации проблем и постановки соответствующих целей налоговая политика региона должна быть проанализирована как ретроспективно, так и перспективно. Нами разработан метод оценки параметров функционирования налоговой системы посредством исследования показателя налоговой нагрузки и выявления налогового потенциала экономики региона. На втором этапе осуществлена формулировка комплекса целей. Далее конечная цель структурирована, расчленена на подцели, построено дерево целей. На основе дерева целей выявлены мероприятия, необходимые для реализации конечной цели. Проведенные исследования позволили автору разработать модель управления налогообложением в регионе, которая с позиций системного подхода может рассматриваться как один из компонентов более сложной системы регионального управления налогообложением в государстве. Все цели построенного дерева учитывают региональную специфику и имеют реальное содержание.

**Список использованных источников**

1. Конституция Российской Федерации (12 декабря 1993г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
2. Гражданский кодекс РФ, часть первая: Федеральный закон от 30 ноября 1994г.. №51-ФЗ; часть вторая: Федеральный закон от 26 января 1996г.. №14-ФЗ; часть третья: Федеральный закон 26 ноября 2001г. №146-ФЗ [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
3. Бюджетный кодекс РФ. Федеральный закон от 31 июля 1998г. №145-ФЗ (с изм. и доп. От 23.12.2004г.) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
4. Налоговый кодекс РФ, часть первая: Федеральный закон от 31 июля 1998г. №147-ФЗ; часть вторая: Федеральный закон от 5 августа 2000г. №117-ФЗ [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
5. Закон Оренбургской области от 06.07.2009 № 3022/654-IV-ОЗ «Об оценке эффективности предоставляемых (планируемых к предоставлению) налоговых льгот». [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
6. Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 – 2010 годы, одобренные Правительством Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. № 8). [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>.
7. Астапов, К.Л. Новые тенденции в бюджетной и налоговой политике [Текст] / К. Л. Астапов // Финансы. – 2009. - №11
8. Афанасьев, С.Г. Перспективы развития в бюджетной и налоговой политике [Текст] / С. Г. Афанасьев // Финансы. – 2008. - №2. – с. 19-23
9. Бабич, А.М. Финансы, денежное обращение и кредит [Текст] / А.М. Бабич, Л.Н. Павлова. – М.: Электронный источники, ЮНИТИ, 2009. – 429с.
10. Бушинская, Т.В. Инструменты реализации региональной налоговой политки [Текст] / Т. В. Бушинская // Известия Тульского государственного университета. Серия: Экономические и юридические науки. - 2008.- № 1. - С. 140-144.
11. Бушмин, Е.В. Бюджет государства и информационные технологии [Текст] / В.В. Нестеров; под ред. Е.В. Бушмина. – М.: Перспектива, 2007. – 520с.
12. Вахрин, П.И. Бюджетная система Российской Федерации [Текст] / П. И. Вахрин, А. С. Нешитой. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2007. – 340с.
13. Вахрин, П.И. Финансы [Текст] / П. И. Вахрин, А. С. Нешитой. – М.: Маркетинг, 2009. – 520с.
14. Вахрин, П.И. Финансы, денежное обращение, кредит [Текст] / П. И. Вахрин, А. С. Нешитой. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2009. – 313 с.
15. Васильева, Т.Ю. Управление налоговым потенциалом как инструмент совершенствования региональной налоговой политики [Текст] / Т. Ю. Васильева, А. А. Васильев // Вестник Чувашского университета. - 2008.- № 3. - С. 307-311.
16. Воробьева, Л.В. Письменные разъяснения налогового законодательства: применяем без последствий [Текст] / Л. В. Воробьева // Российский налоговый курьер. – 2007. - №6, Март. – С. 6-9.
17. Гаврилова, Н.А. Поправки по региональным и местным налогам в 2010 году [Текст] / Н.А. Гаврилова // Налоговый Вестник. – 2010. - № 4. – С. 4-11.
18. Горшков, Д.А. Сбор налогов как инструмент управления региональной экономикой [Текст] / Д.А. Горшков / Налоговый вестник. – 2010. - № 3. – С. 2-7.
19. Грицюк, Т.В. Налогово-бюджетная политика как инструмент макроэкономического регулирования [Текст] / Т.В. Грицюк // Финансы и кредит. – 2006. - №7. – с.15-17
20. Гусарова, В.Н. Методические подходы к формированию региональной налоговой политики [Текст] / В.Н. Гусарова // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. - 2009. - Т. 2-2. - № 75.- С. 83-88.
21. Дедашев, А.З. Финансовая система Российской Федерации [Текст] / А. З. Дедашев, А. Г. Черник. – М.: Инфра-М, 2008. – 458с.
22. Демин, А.В. О соразмерности налогообложения [Текст] / А. В. Демин // Финансы. – 2010. - №1 – С. 4-9.
23. Едронова, В.Н. Проблемы и тенденции развития региональной налоговой политики [Текст] / В. Н. Едронова, Н.Н. Мамыкина // Финансы и кредит. - 2010. - № 12.- С. 2-7.
24. Едронова, В.Н. Концепция развития налогового потенциала территории как ключевой момент совершенствования региональной налоговой политики [Текст] / В. Н. Едронова, Н.Н. Мамыкина // Финансы и кредит. - 2010. - № 14. - С. 2-6.
25. Казак, А.Ю. Региональная налоговая политика: анализ эффективности (на примере Свердловской области) [Текст] / А.Ю Казак, Т.Д. Одинокова // Региональная экономика: теория и практика. 2007. - № 4. - С. 117-122.
26. Кашин, В.А. Налоговая политика России на современном этапе / В. А. Кашин // Финансы. – 2009. - № . – С. 3-7.
27. Коломиец, А. Л. Анализ концептуальных подходов и методов оценки налогового потенциала регионов [Текст] / А. Л. Коломиец // Налоговая политика и практика. – 2010. – № 7(61). – С. 4-9.
28. Коровкина, Е.Б. О доходах и расходах федерального бюджета [Текст] / Е.Б. Коровкина // Финансы. – 2009. - №8. – с. 27
29. Красницкий, В.А. Повышение качества оперативной работы налоговых органов – основное направление совершенствования контрольной работы [Текст] / В. А. Красницкий // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2008. – № 8. – С. 4-16.
30. Красницкий, В.А. Выездные налоговые проверки: показатели эффективности налоговой политики регионов [Текст] / В. А. Красницкий // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 9(69). – С. 3-5.
31. Лях, О.А. Эффективность влияния региональной налоговой политики на формирование бюджетов субъектов Российской Федерации [Текст] / О. А. Лях // Вестник Томского государственного университета. - 2008. - № 307. - С. 113-116.
32. Лях, О.А. Региональная налоговая политика России на современном этапе [Текст] / О.А.Лях, A.M. Гринкевич // Известия Томского политехнического университета. - 2008. - Т. 312. - № 6. - С. 16-18.
33. Машегов, П.А. Налоговые механизмы формирования региональной инвестиционной политики [Текст] / П.А. Машегов, В.С. Наговицин, В.Г. Садков, А.А. Греченюк // Налоги. - 2007.- № 5. - С. 26-35.
34. Грицюк, Т.В. Налогово-бюджетная политика как инструмент макроэкономического регулирования [Текст] / Т. В. Грицюк // Финансы и кредит. – 2006. - №7. – с.15-17
35. Перов, А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие [Текст] / А. В. Перов, А. В. Толкушин. – М.: Юрайт-М, 2010. – 555с.
36. Плышевский, Б.П. Финансовое положение: новые тенденции / Б.П Плышевский [Текст] // Финансы. – 2009. - №1. - с. 18-21
37. Позднякова, Т.А. Анализ эффективности региональной налоговой политики (на примере Республики Северная Осетия - Алания) [Текст] / Т. А. Позднякова, В.В.Хмелевской // Региональная экономика: теория и практика. - 2009. - № 25. - С. 9-14.
38. Пронина, Л.И. Вторая часть Налогового кодекса – продолжение налоговой реформы и её влияние на доходы местных бюджетов [Текст] / Л. И. Пронина // Финансы. – 2010. - №3
39. Рощупкина, В.В. К вопросу об эффективности налоговой политики на региональном уровне [Текст] / В. В. Рощупкина // Финансы и кредит. - 2009. - № 3. - С. 47-50.
40. Труфанов, В.Н. Реализация налоговой политики Российской Федерации на региональном уровне [Текст] / В. Н. Труфанов // Вестник Иркутского государственного технического университета. - 2010. Т. 27. - № 3. - С. 175-178.
41. Цыгичко, А.Н. Налоги, субсидии, инвестиции [Текст] / А. Н. Цыгичко// Экономист. – 2009. - №11. – С. 6-14.
42. Черник, Д.Г. Грамотная налоговая политика — стимул и поддержка для бизнеса Интервью с президентом Палаты налоговых консультантов, президентом компании «МЦФЭР-консалтинг», действительным членом РАЕН, д.э.н., профессором, государственным советником налоговой службы 1 ранга [Электронный ресурс] / Д.Г. Черник // Налоговый вестник. – 2010. - № 4 // Режим доступа: [http://www.№alvest.com/](http://www.nalvest.com/).
43. Чернышев, А. А. Выступление на заседании Законодательного Собрания области «Об основных направлениях бюджетной и налоговой политики на 2010 год и плановый период 2011 - 2012 годов» [Текст] / А. А. Чернышев // [Электронный ресурс. Сайт Управления Федеральной налоговой службы по Оренбургской области] Режим доступа: http://www.r56.№alog.ru/
44. Чужмарова, С.И. Методология согласования федеральной и региональной налоговой политики [Текст] / С. И. Чужмарова // Региональная экономика: теория и практика. - 2009. - № 15.- С. 34-43.
45. Юрзинова, И.Л. Возможности применения неналоговых инструментов региональной налоговой политики [Текст] / И. Л. Юрзинова // Региональная экономика: теория и практика. - 2009. - № 6. - С. 31-34.