

0-800280



На правах рукописи

**СЯКИН Рамиль Рифатович**

**МЕТОДОЛОГИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ  
СИСТЕМЫ И НАЛОГОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ  
В РОССИИ**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук**

Саратов - 2012

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный социально-экономический университет".

Научный консультант - д-р экон. наук, профессор  
Попов Михаил Васильевич

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор  
Ханафеев Фарид Файзрахманович,  
ФГБОУ ВПО "Поволжский государственный  
технологический университет", профессор  
кафедры налогов и налогообложения  
- д-р экон. наук, профессор  
Лапин Владимир Николаевич,  
Поволжский институт управления  
им. П.А.Столыпина - филиал ФГБОУ ВПО  
"Российская академия народного хозяйства и  
государственной службы при Президенте  
Российской Федерации", профессор кафедры  
финансов, кредита и налогообложения  
- д-р экон. наук, профессор  
Якунина Алла Викторовна,  
ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный  
социально-экономический университет",  
профессор кафедры финансов

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского"

Защита состоится 19 февраля 2013 года в 13<sup>00</sup> час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотечном социально-экономического университета.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000674004

Автореферат разослан \_\_ января 2013 года.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Богомолов  
Сергей Михайлович

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** В настоящее время приоритетом Правительства Российской Федерации в области налоговой политики является создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики остаются поддержка инновационной деятельности, в том числе и путем предоставления новых льгот, направленных на ее стимулирование, налоговая поддержка инвестиций в реальный сектор экономики, области образования и здравоохранения.

Важнейшим фактором проводимой налоговой политики является необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы. В настоящее время в России доля налоговых платежей в ВВП составляет 28,9%, а удельный вес в доходах консолидированного бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов - 73,7%, что еще раз подчеркивает значимость налоговой системы. Налоговая политика ближайших лет будет проводиться в условиях дефицита федерального бюджета. В связи с этим остро стоит проблема формирования доходной части бюджетов всех уровней, что требует реформирования налоговой системы в кратчайшие сроки. В то же время необходимо сохранить неизменность налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень с учетом требований сбалансированности бюджетной системы.

В этой связи реформа налоговой системы является одним из экономических приоритетов России на современном этапе, о чем свидетельствуют "Основные направления налоговой политики РФ на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов". Данный документ не является нормативно-правовым актом, но на его основе разрабатываются и вносятся изменения в налоговое законодательство. Однако, ряд его положений носит спорный характер, в этом документе не нашли отражение некоторые стратегические направления развития налоговой системы. А ведь именно на его положения организации и предприниматели могут ориентироваться при долгосрочном налоговом планировании.

Решение этой задачи невозможно без комплексного решения многочисленных проблем российской налоговой системы. В настоящее время недостаточно разработаны научно-теоретические основы организации налоговой системы и налогового регулирования, а также методологические подходы к моделированию налоговой системы.

Переход современной экономики России на инновационный путь развития требует повышения эффективности налогового регулирования в целом и налоговых льгот в частности.

Особое значение при этом приобретает правильное определение области эффективного применения налогов, исходя из их сущностной определенности и функциональных особенностей в условиях глубоких экономических и социальных реформ. Налоги относятся к числу ключевых инструментов государственной финансовой политики. Они затрагивают самые важные стороны жизни человека и общества, а сам процесс разработки налогового законодательства и его применение неразрывно связаны с острыми противоречиями и компромиссами.

С одной стороны, государство должно иметь достаточно средств для осуществления своих неотъемлемых функций, с другой, - налоговая нагрузка на предприятия и граждан не может быть слишком тяжелой, чтобы сохранить стимулы и не сдерживать экономический рост. Поэтому налоговая тематика во всех странах остается актуальной. Ее особенная острота для России состоит сегодня в том, что реформа налоговой системы во многом определяет глубину и характер современных экономических, социальных и политических преобразований в стране.

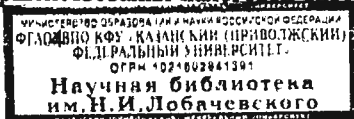
При построении налоговой системы в России пришлось столкнуться с двумя группами проблем. Первая из них выражалась в отсутствии необходимого опыта налоговых начинаний у государственных органов (не было ни кадров, ни необходимых технических средств, ни исследований, ни учебников). Вторая - связана с утратой населением налоговой культуры. Эти трудности еще долго будут влиять на российские налоги, и их следует учитывать в налоговой системе и в налоговой политике. В этой связи представляется весьма актуальным рассмотреть с теоретических и прикладных позиций ход налоговой реформы, проанализировать и обобщить результаты действия системы налогов, наметить основные направления развития налогов и определить характер налоговой политики в перспективе.

В настоящее время особенно остро стоит проблема повышения эффективности функционирования налоговых органов, поскольку они играют ведущую роль в формировании бюджета страны, включают в сферу своей деятельности миллионы активных работников: и тех, которые подсчитывают величину налогооблагаемых доходов и платят налоги, и тех, которые контролируют правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, а также требуют для обеспечения своей деятельности весьма существенных бюджетных расходов.

Все вышесказанное подтверждает актуальность проблем российской налоговой системы и выявления направлений совершенствования налогового регулирования и налогового администрирования.

**Степень разработанности проблемы.** Проблемы построения налоговой системы и связанные с ними теоретические и практические вопросы налогообложения являются объектом повышенного внимания в отечественной и зарубежной науке.

Разрабатываемая концепция построения налоговой системы в России опирается на накопленный научный потенциал в области теоретических и практических основ налогообложения, совершенствования налоговой системы, укреплении



ния доходной базы бюджетов, который содержится в работах Архипцевой Л.М., Астахова А.А., Барулина С.В., Голубевой Л.П., Горского И.В., Дадашева А.З., Казака А.Ю., Кашина В.А., Красницкого В.А., Курочкина В.В., Лыковой Л.Н., Львова Д.С., Майбурова И.А., Малис Н.И., Мельниковой Н.П., Новоселова К.В., Окуновой Л.П., Панскова В.Г., Паскачева А.Б., Пепеляева С.Г., Перонко И.А., Смирнова Д.А., Смирновой Е.Е., Шуваловой Е.Б., Юткиной Т.Ф. Якуниной А.В. и др.

Вопросы налоговой политики, налогового планирования и регулирования рассматриваются в работах Боровиковой Е.В., Брызгалина А.В., Вылковой Е.С., Данилевского Ю.А., Закирова А.И., Конторович В.К., Ляховой Н.И., Мишина В.И., Паскачева А.Б., Павловой Л.П., Поповой Л.В., Родиной О.В., Романовского М.В., Садыгова Ф.К., Саакяна Р.А., Хубаева Г.Н., Черника Д.Г., Шаталова С.Д. и других авторов.

Исследование теоретико-методологических аспектов налогового администрирования и его организационных основ представлено в работах Абрамчика Л.Я., Адамова Н.И., Александровой И.Ю., Аронова А.В., Беликова А.П., Богатырева М.А., Васильевой М.В., Гончаренко Л.И., Игнатовой Т.В., Клементьевой Т.Н., Красницкого В.А., Лапина В.Н., Масловой И.А., Мишустина М.В., Пономарева А.И., Перонко И.А., Ханафеева Ф.Ф. и других.

Несмотря на многочисленные работы по сущности и структуре налоговой системы, налоговому регулированию, в настоящее время отсутствуют исследования, в которых комплексно рассматриваются и обосновываются конкретные направления повышения эффективности функционирования налоговой системы посредством инструментов налогового регулирования и администрирования. Требуется дальнейшее исследование проблем экономической сущности и функций всех видов налоговых платежей, структурной организации налоговой системы и налоговых режимов, принципиальных подходов к построению налогообложения и налоговой системы, налогового стимулирования приоритетных отраслей и видов деятельности, формирования эффективного налогового администрирования.

Актуальность данной проблемы, недостаточная степень ее теоретико-методологической разработанности определили выбор темы диссертационного исследования, его цель и задачи, научную новизну, а также теоретическую и практическую значимость и структуру работы.

Целью диссертационного исследования является разработка методологии формирования в России эффективной налоговой системы путем развития концепции ее деления на общий и специальные налоговые режимы, теории и практики налогообложения и налогового регулирования.

Исполнение поставленной цели требует решения следующих задач:

- исследовать экономическую сущность, функции налогов и видовой состав налоговых платежей;
- изучить элементы и структуру налоговой системы и налогового режима, раскрыть их концептуальное содержание и сформировать уточненную трактовку;

- определить основные тенденции и этапы развития налогообложения и налоговой системы в России, налогового регулирования и администрирования;
- теоретически развить содержание основных принципов построения налоговой системы с учетом специфики современной российской экономики;
- провести анализ классификации налогов по различным признакам с целью разработки рекомендаций по совершенствованию структуры налоговой системы;
- выработать методологический подход к определению элементов налоговой системы и налогового механизма;
- развить основные направления современной налоговой политики в России;
- разработать варианты возможного применения организациями и индивидуальными предпринимателями различных налоговых режимов;
- разработать основные направления реформирования традиционной системы налогообложения хозяйствующих субъектов;
- провести оценку результативности и эффективности налоговой системы с точки зрения величины налогового бремени хозяйствующих субъектов и граждан;
- определить основы и приоритетные направления налогового регулирования;
- в целях реализации регулирующей функции предложить основные эффективные инструменты налогового стимулирования реального сектора экономики в России;
- разработать инструменты налогового стимулирования производителей сельскохозяйственной продукции;
- сформулировать приоритетные направления налогового администрирования и контроля доходов физических лиц.

**Предметом исследования** выступили финансовые отношения, возникающие в процессе налогообложения, формирования и развития налоговой системы, ее налоговых режимов и использования налогов в качестве инструмента государственного регулирования.

**Объектом исследования** стали налоговая политика, налоговая система, система налогообложения и налогового регулирования в России.

**Теоретической основой исследования** являются фундаментальные труды российских и зарубежных ученых в области теории и практики налогообложения, формирования бюджета, налоговой политики, налогового регулирования и администрирования.

**Методологическая основа исследования.** При проведении научного исследования применялись следующие методы и подходы: диалектический подход, системный подход, включающий в себя совокупность констатирующих и преобразующих методов, принципы исторического, логического и системного анализа и синтеза, функциональный анализ, методы экономического анализа и статистических группировок, метод сравнения, различные финансово-расчетные методы, в том числе метод экспертных оценок

**Информационная база исследования.** В ходе исследования использовались официальные данные Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ, данные официальной статистической отчетности, методические и справочные материалы налоговых органов, нормативные документы Российской Федерации и субъектов РФ, монографические материалы, данные периодических изданий, семинаров и научных конференций, показатели налоговой и финансовой отчетности экономических субъектов.

**Научная новизна диссертационного исследования** в целом состоит в разработке авторской концепции формирования налоговой системы и системы налогового регулирования в России на основе теории налогообложения, методологии деления налоговой системы на различные налоговые режимы, а также на основе подхода к построению налоговой системы, обеспечивающего сбалансированность бюджетов без увеличения уровня налоговой нагрузки.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования заключаются в следующем:

1. Разработаны концептуальные представления о налоговой системе как системе налогообложения, организованной путем объединения в единую совокупность различных налоговых режимов, в том числе:

- обоснован новый подход к трактовке понятия "налоговая система", базирующийся на концепции разделения налоговых режимов и предполагающий понимание данной системы как совокупности различных (общего и специальных) режимов налогообложения, в рамках которых на определенных принципах, правилах и процедурах их установления, введения в действие и отмены, контроля за своевременностью и полнотой уплаты и ответственности за их неплату строится своя совокупность налогов и сборов;

- дана интерпретация научных основ построения налоговой системы, структурированной в виде двух подсистем - общего и специальных режимов налогообложения, в составе которых, в свою очередь, выделены соответствующие блоки: для общего режима - по категориям плательщиков; для специальных режимов - по их видам;

- уточнено определение налогового режима и раскрыто его содержание как организационно-финансовой категории, описывающей определенную систему налогов (сборов) и налогообложения для всех или отдельных групп налогоплательщиков, видов деятельности и отраслей, выстраиваемую с целью реализации принципов всеобщности и справедливости и достижения на этой основе наибольшего фискального и (или) регулирующего эффекта;

- систематизированы и представлены в комплексе основные закономерности развития российской налоговой системы, среди которых выделены тенденции связанные с: усилением государственного налогового регулирования; поэтапным сокращением числа установленных налогов и сборов; снижением уровня налогового бремени хозяйствующих субъектов; развитием и автоматизацией налогового администрирования; интеграцией в мировое экономическое и налоговое пространство.

2. Обобщены и уточнены методологические и организационно-методологические основы построения налоговой системы, реформируемой с учетом специфики современной российской экономики, в том числе:

- определены области применения, взаимосвязи и соотношения принципов построения системы налогообложения и предложена их погрупповая классификация: налоговая справедливость, экономическая эффективность, правовая определенность, административные принципы; раскрыт видовой состав и содержание каждой из этих групп принципов

- детализировано деление налоговых платежей по степени централизации (уровням власти), при этом на базе обоснования налогового характера ряда платежей, законодательно относимых сейчас к числу неналоговых платежей, в состав федеральных налогов и сборов дополнительно включены обязательные страховые взносы, импортная и экспортная таможенные пошлины, таможенные сборы, плата за загрязнение окружающей среды, в том числе плата за сверхнормативные выбросы, федеральные лицензионные сборы; в число региональных налоговых платежей - лесной доход;

- обоснован вывод об утрате актуальности классификации налогов на прямые и косвенные (в настоящих условиях нет чистых прямых и косвенных налогов) и выдвинута идея деления налогов и сборов на перелагаемые (налоги, включаемые в цену продукции, в том числе косвенные налоги) и неперелагаемые (личные подоходные и имущественные налоги, взимаемые с физических лиц, и налоги, взимаемые за счет чистой прибыли юридических лиц);

- предложена отличающаяся от традиционной трактовка такого элемента налогообложения как налогоплательщики, под которыми предложено понимать лица, обладающие объектом налогообложения либо совершающие определенные действия в его отношении.

3. Раскрыты и детализированы особенности функционирования российской налоговой системы в целом и в разрезе общего и специальных налоговых режимов, выявлены проблемы и предложены пути их решения, в частности:

- в рамках налогового планирования, осуществляемого налогоплательщиком (хозяйствующим субъектом), предложен алгоритм выбора им режима налогообложения, который предусматривает использование традиционной системы налогообложения (общего режима) или специальных налоговых режимов (упрощенная система налогообложения, организация единого налога на вмененный доход, организация единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей);

- выявлены и сформулированы отличительные черты специального налогового режима, позволяющие четко отделить его от общего режима налогообложения, и на этом основании доказано, что налогообложение субъектов, применяющих соглашение о разделе продукции, нельзя относить к разновидности специального налогового режима - предложено вывести его из соответствующего раздела Налогового кодекса РФ и включить отдельными статьями в главы 21, 25 и 26 НК РФ как особый порядок исчисления и уплаты (налогообложения) НДС, налогом на прибыль и налогом на добычу полезных ископаемых;

- выдвинут тезис, что налог на игорный бизнес является разновидностью специального налогового режима в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; в развитие выдвинутого тезиса, а также по причине того, что данный налог имеют право вводить только четыре субъекта РФ, предложено отменить главу 29 НК РФ "Налог на игорный бизнес" и включить в главу 26.3 НК РФ дополнительный вид деятельности - виды игровой деятельности (за исключением проведения лотерей, доход от проведения которых должен облагаться на общих основаниях);

- выявлен ряд недостатков и особенностей возможного применения патентной системы налогообложения (ограничение по организационно-правовой форме и численности, сокращение числа льготных режимов и лиц, имеющих возможность применять специальный налоговый режим), и обоснован соответствующий вывод о нецелесообразности поэтапной отмены ЕНВД;

- разработаны рекомендации по построению традиционной (общей) системы налогообложения индивидуальных предпринимателей, налоги в которой будут классифицироваться в зависимости от способа отражения налогов и сборов в налоговом учете: налоги, включаемые в состав расходов; налоговые начисления на доходы физических лиц; налоги, включаемые в цену реализации продукции;

- предложен новый механизм самостоятельной уплаты обязательных страховых взносов индивидуальным предпринимателем, предполагающий вместо фиксированных платежей, исчисленных от стоимости страхового года, введение отчислений, определяемых от доходов индивидуального предпринимателя;

- разработан подход к построению налоговой системы, обеспечивающий сбалансированность бюджетной системы и приемлемого уровня налоговой нагрузки, и предложены необходимые в целях реализации данного подхода уточненные методики расчета налогового бремени хозяйствующих субъектов с определением его минимальных и максимальных границы, а также оптимальных значений.

4. Обоснован и представлен комплекс мероприятий по совершенствованию налогового регулирования экономики России и, в частности:

- дана комплексная характеристика направлений налогового регулирования российской экономики и обоснован выбор в качестве его приоритетов поддержки инновационной деятельности и сельского хозяйства, стимулирования инвестиций в реальный сектор экономики и смещения акцентов в сторону налогообложения физических лиц;

- оценены возможности и даны предложения по совершенствованию инструментария налогового стимулирования реального сектора экономики в разрезе групп и видов применяемых инструментов: ускоренная амортизация, инвестиционные налоговые кредиты, применение налоговых скидок, уменьшение количества взимаемых налогов;

- разработан новый механизм применения специального налогового режима в аграрном секторе, включающий в себя: алгоритм смены режима налогообложения, новые критерии использования данного режима, использование нулевой ставки НДС;

- определены состав и содержание необходимого методического обеспечения процесса осуществления государственного контроля превышения крупных расходов физических лиц над их декларируемыми доходами и даны конкретные рекомендации по его реализации в рамках современной системы налогового администрирования;

- дополнительно аргументирована необходимость прогрессивного подоходного налогообложения резидентов РФ и обоснован механизм его осуществления на основе трехступенчатой налоговой базы и специально разработанной шкалы ставок.

#### **Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.**

Теоретическая значимость заключается в методологическом развитии основ налоговой системы и налогового регулирования, углублении и систематизации научных взглядов в области налоговой политики, разработке новых, развитии и обосновании существующих подходов к формированию инструментов эффективного налогового регулирования, методик, используемых для расчета величины налогового бремени.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в том, что сформированные и предложенные модели и методики могут быть использованы в целях проведения эффективной налоговой политики на всех уровнях государственной власти, повышения результативности деятельности налоговых органов РФ, а также совершенствования структуры налоговой системы РФ.

Отдельные разделы диссертационной работы могут служить базой для дальнейших исследований в области налогообложения, использоваться в учебном процессе при подготовке бакалавров, специалистов и магистров.

#### **Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования.**

Основные выводы и рекомендации диссертационного исследования докладывались и получили одобрение на международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях, проходивших с 1998 по 2012 гг. в городах Саратове (2003, 2005, 2006, 2008, 2009, 2011 и 2012 гг.), Пензе (2007 г.), Екатеринбурге (2010 г.), Казани (2006 г.), Воронеже (2010 г.), Уфе (2008 г.) и Ростове-на-Дону (2009 г.).

Результаты исследования опубликованы в \_\_\_ работах, в том числе в \_\_\_ статьях в научных изданиях, рекомендованных ВАК России для публикации результатов диссертаций. Общий объем публикаций по теме диссертации составляет 84,45 п.л., из них авторских - 62,75 п.л.

Отдельные результаты авторских научных исследований нашли непосредственное практическое применение и были внедрены в деятельность управления Федеральной налоговой службы по Саратовской и Пензенской областям области, что подтверждено справкой о внедрении, а также в учебном процессе по дисциплинам "Налоговое планирование и прогнозирование", "Налоги и налогообложение", "Федеральные налоги и сборы с организаций", "Региональные и местные налоги", "Специальные налоговые режимы", "Налоговое администрирование".

**Объем и структура работы.** Работа имеет следующую структуру, определенную совокупностью решаемых задач и логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета:

Введение

1. Теоретический анализ налогообложения, налоговой системы и налогового механизма

1.1. Экономическая сущность и функции налогов, виды налоговых платежей

1.2. Понятие и содержание налоговой системы, ее элементов и налогового механизма

1.3. Эволюция развития налогообложения и налоговой системы России

2. Методологические и организационно-методологические основы построения налоговой системы

2.1. Принципы взимания налогов и организации налоговой системы

2.2. Классификация налогов в рамках налоговой системы

2.3. Элементы налоговой системы и налогового механизма: методологический аспект

3. Проблемы применения различных налоговых режимов и пути их решения

3.1. Налоговая политика в условиях модернизации экономики

3.2. Возможности и альтернативы применения различных налоговых режимов

3.3. Традиционная система налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей

3.4. Оценка результативности и эффективности налоговой системы

4. Повышение результативности и эффективности системы налогового регулирования приоритетных направлений модернизации российской экономики

4.1. Основы и приоритетные направления налогового регулирования

4.2. Налоговое стимулирование деловой и инвестиционной активности в реальном секторе экономики

4.3. Налоговое стимулирование производителей сельскохозяйственной продукции

4.4. Совершенствование налогового администрирования и налогового контроля доходов физических лиц

Заключение

Список использованных источников

Приложения

## **ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

Основные положения, научные результаты и выводы диссертационного исследования представлены в разрезе четырех групп взаимосвязанных проблем построения эффективной налоговой системы в РФ.

**Первая группа проблем**, поднимаемых в диссертационном исследовании, связана с развитием теоретических вопросов налогообложения, налоговой системы и налогового механизма, развивающих и дополняющих современные положения с учетом специфики развития российской экономики.

В работе доказано, что разработка понятия "налоговая система" особенно важна в рамках правового регулирования, так как через это понятие можно определить системное устройство, вопросы, подлежащие регулированию, и преде-

лы регулирования. Это понятие может служить основанием для формирования системы общей части налогового права и законодательных положений об отдельных налогах.

Обычно в литературе налоговую систему определяют как совокупность налогов, построенных на основании чётко сформулированных принципов, правил и процедур их установления, введения в действие, контроля за своевременностью и полной уплаты и ответственностью за их неуплату. В то же время это определение необходимо скорректировать с точки зрения действующей практики применения налоговой системы в России. Речь идет о так называемых вариантах налогообложения, под которыми в работе понимаются общий режим налогообложения (или традиционная система налогообложения) и различные специальные налоговые режимы.

Таким образом, сделан вывод, что налоговая система - это совокупность различных режимов налогообложения, а в их рамках налогов и сборов, построенных на основании чётко сформулированных принципов, правил и процедур их установления, введения в действие, контроля за своевременностью и полной уплаты и ответственностью за их неуплату.

В свою очередь выделенные нами варианты можно разделить на блоки (для общего режима - по категориям плательщиков, для специальных режимов - по их видам):

1 вариант. Общий режим налогообложения

Блок А. Система налогообложения юридических лиц.

Блок Б. Система налогообложения индивидуальных предпринимателей.

Блок В. Налог на доходы физических лиц.

2 вариант. Специальные режимы налогообложения.

Блок А. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Блок Б. Упрощенная система налогообложения.

Блок В. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

В Налоговом кодексе Российской Федерации отсутствует определение такого понятия, как налоговый режим. Налоговый режим создается в рамках системы налогообложения, включающей в себя определенное количество налогов и сборов. В работе доказано, что налоговый режим следует рассматривать с двух методологических позиций: как организационно-финансовую категорию управления объективными налоговыми отношениями хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм и как особую форму (механизм) налогового регулирования различных видов деятельности.

Как организационно-финансовая категория, налоговый режим также имеет две субстанции: с одной стороны, ее содержание составляет движение стоимости (объективные финансовые отношения) в налоговой форме; с другой стороны, - это категория особой организации налогообложения, строящаяся на особых принципах, и управления налоговым процессом в строго определенных сферах деятельности (субъективная сущность). Именно эта равноценно двоякая,

объективная и субъективная, сущность налогового режима дает основания для того, чтобы определять данное понятие как организационно-финансовую категорию.

В зависимости от того, какую цель поставить на первый план, возможны различные подходы к функциональному построению налогового режима. Если преимущество отдать фискальной функции, то количество налогов играет второстепенную роль; если же на первый план поставить регулирующую функцию, то количество налогов имеет уже не второстепенное значение, так как хозяйственный механизм является сложной системой и для стимулирования его эффективного действия нужна адекватная налоговая система.

В тоже время, в каждом налоговом режиме названные функции реализуются по-разному, а их введение обусловлено необходимостью усиления той или иной функциональной стороны проявления сущности налогов.

В результате в работе делается вывод, что налоговый режим, как организационно-финансовая категория представляет собой построенную систему налогов (сборов) и налогообложения для различных категорий налогоплательщиков, видов деятельности и отраслей, с целью реализации принципов всеобщности и справедливости и достижения на этой основе наибольшего фискального и регулирующего эффекта.

В диссертационном исследовании на основе исторического опыта выявлены и критически осмыслены основные тенденции развития российской налоговой системы. К ним отнесены усиление государственного налогового регулирования, поэтапное сокращение установленных налогов и сборов, снижение уровня налогового бремени хозяйствующих субъектов, развитие и автоматизация налогового администрирования, интеграция в мировое экономическое и налоговое пространство.

**Вторая группа проблем**, поднимаемая в диссертационном исследовании, связана с методологическими и организационно-методологическими основами построения налоговой системы.

Существование налогов в налоговой системе любого государства подчинено определенным принципам, под которыми следует понимать перечень основополагающих требований, в соответствии с которыми должна строиться и функционировать налоговая система того или иного государства.

Результаты исследований отечественных и зарубежных ученых, критический подход к принципам налогообложения в РФ позволили сделать вывод, что в государстве налогообложение формируется на основе системы следующих групп принципов:

- 1) налоговая справедливость;
- 2) экономическая эффективность;
- 3) правовая определенность;
- 4) административные принципы.

**Таблица 1. Группы принципов налогообложения**

Группы принципов	Наименование принципов
Налоговая справедливость	- справедливость "по вертикали"; - справедливость "по горизонтали"; - направленность налогообложения на экономический потенциал
Экономическая эффективность	- грамотное сочетание общего и специальных режимов налогообложения; - установление налогов с точки зрения экономической целесообразности; - создание условий для накопления капитала и инвестирования его в производство; - гибкость налоговой системы
Правовая определенность	- законность налогообложения; - юридическая наглядность; - стабильность; - однократность налогообложения; - устранение обложения налогом налога; - единое налоговое пространство
Административные	- административная эффективность; - международная совместимость

К первой группе в работе отнесены следующие принципы:

а) справедливость "по вертикали" - означает, что каждый уровень власти должен иметь налоговые доходные источники;

б) справедливость "по горизонтали" - должны устанавливаться равные налоги на равновеликий объект налогообложения. Данный принцип нарушается в ряде случаев, в частности при установлении налога на игорный бизнес и единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, когда размер налога не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности.

в) направленность налогообложения на экономический потенциал - характеризует степень налогового воздействия на какой-либо субъект, а именно регион, муниципалитет или отдельное юридическое или физическое лицо.

Группа принципов экономической эффективности включает следующие позиции:

а) грамотное сочетание общего и специальных режимов налогообложения. Данное требование характерно в первую очередь для России и ряда государств, применяющих специальные налоговые режимы. Суть его в том, чтобы это сочетание было направлено на максимальную реализацию фискального, регулирующего и контрольного эффекта применения налоговой системы в целом.

б) установление налогов с точки зрения экономической целесообразности - введение того или иного налога должно быть обосновано не только с фискальной точки зрения, его размер не может быть произвольным и негативно влиять на деятельность хозяйствующих субъектов.

в) создание условий для накопления капитала и инвестирования его в производство - должны быть введены инструменты налогового стимулирования инвестиционной и инновационной деятельности как основного фактора,

влияющего на экономическое развитие государства. Особенно актуальна реализация этого принципа в России, где физический и моральный износ оборудования по ряду отраслей достигает 80-90%.

г) гибкость налоговой системы - естественное требование рыночного механизма экономики, когда любой ее элемент должен приспосабливаться и видоизменяться в зависимости от сложившейся ситуации.

К группе принципов правовой определенности отнесены:

а) законность налогообложения - налоговая система должна быть конституционно установленной.

б) юридическая наглядность - означает, что налоговая система в целом, отдельные налоги и их элементы в частности должны быть четко прописаны в законодательных актах и не иметь двойного толкования.

в) стабильность - в первую очередь это требование относится к таким элементам, как налоговые ставки и налоговые льготы.

г) однократность налогообложения - один объект обложения не может быть обложен налогом одного вида более одного раза за один налоговый период. К сожалению, есть примеры нарушения этого важнейшего принципа в РФ. Например, транспортные средства, принадлежащие юридическим лицам, облагаются одновременно и налогом на имущество организаций, и транспортным налогом при использовании различных налоговых баз.

д) устранение обложения налогом налога - совершенно недопустимо включение суммы одного налога в объект обложения (базу) другого. Тем не менее, на территории РФ в базу обложения НДС включается сумма акциза, а по ввозимым на территорию РФ товарам - и сумма импортной таможенной пошлины.

е) единое налоговое пространство - налоги, взимаемые на территории одного государства должны быть едины, определены и установлены в зависимости от административно-территориального устройства государства.

Административные принципы:

а) административная эффективность - по существу идентична принципу дешевизны А.Смита;

б) международная совместимость - государство, определяющее налоговую систему, в рамках экономического сотрудничества с другими государствами должно подписать международные налоговые соглашения, в том числе в целях устранения необложения или двойного налогообложения юридических и физических лиц.

Данные основные принципы налогообложения являются обобщающими, каждый из которых имеет свое внутреннее содержание, позволяющее определить его значение для реализации фискальной и других функций налогов.

Следование и неукоснительное соблюдение названных организационных принципов является настолько важным, что отклонение или отступление от них лишает налоговую систему своей целесообразности.

В рамках диссертационного исследования обоснована налоговая природа таких обязательных (фискальных) платежей, как страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, импортная и экспортная таможенные пошлины,

таможенные сборы, плата за загрязнение окружающей среды, а также лесного дохода (в работе предложено отнести его к категории региональных платежей). Помимо налогов, установленных в рамках общего режима налогообложения, Налоговым кодексом предусмотрены 4 специальных налоговых режима: упрощенная система налогообложения (УСН), организация единого налога на вмененный доход (ЕНВД), организация единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН), налогообложение соглашений о разделе продукции. Данные режимы также можно классифицировать по степени централизации. Налогообложение соглашений о разделе продукции относится к федеральному уровню, УСН и ЕСХН - к региональному, ЕНВД - к местному. На основе этого предложен следующий полный перечень (система) налоговых платежей, систематизированных по степени централизации:

**I. Федеральные налоги и сборы:**

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- 3) налог на прибыль (доход) организаций;
- 4) налог на доходы физических лиц;
- 5) обязательные страховые взносы;
- 6) государственная пошлина;
- 7) налог на добычу полезных ископаемых;
- 8) сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
- 9) водный налог;
- 10) импортная таможенная пошлина;
- 11) экспортная таможенная пошлина;
- 12) таможенные сборы;
- 13) плата за загрязнение окружающей среды, в том числе плата за сверхнормативные выбросы;
- 14) федеральные лицензионные сборы.

**II. Региональные налоги и сборы:**

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) транспортный налог;
- 3) налог на игорный бизнес;
- 4) лесной доход;
- 5) единый сельскохозяйственный налог;
- 6) единый налог при упрощенной системе налогообложения.

**III. Местные налоги и сборы:**

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 3) единый налог на вмененный доход.

Множественность налоговых форм и методов налогообложения вызывает необходимость осуществления общей группировки и видовой классификации налоговых платежей по ряду соответствующих классификационных признаков.

В свою очередь, это позволяет глубже понять внутреннее содержание и структуру системы налогов.

Необходимость налоговой классификации во многом связана с усложнением налоговых систем, потребностью совершенствования процесса управления налогообложением. Налоговая классификация позволяет выявить роль каждого налога и каждой налоговой группы в формировании доходов бюджета, что особенно важно с точки зрения эффективности и перспективности соответствующих налогов и их групп. Она позволяет также определить целевую направленность налоговой системы: преобладание косвенных налогов обычно свидетельствует о ее нацеленности на решение преимущественно фискальных задач, а также об уровне "цивилизованности" налоговой системы, ее соответствия мировым стандартам на основе сравнительного анализа основных пропорций налоговой системы. Также при многочисленности и разнообразии налогов классификация позволяет устанавливать их сходства и различия. Особенности отдельных групп налогов требуют особых условий обложения и взимания, специфических административно-финансовых мер. Этим объясняется как теоретическая, так и практическая ценность классификации, т.е. разделения их на группы и подгруппы в соответствии с теми или иными признаками (основаниями).

Рациональное соотношение между собой различных групп и видов налогов по уровням и способам налогообложения является важным условием эффективного функционирования налоговой системы. Структура системы налогов и налоговой системы различна в разных странах, поскольку отражает национальные экономические, социальные и иные особенности. Однако некоторые структурные налоговые пропорции являются общепринятыми, характерными для большинства развитых стран. Согласно исследованиям специалистов в последние два десятилетия общая картина прямого и косвенного налогообложения в развитых странах имеет следующий вид:

- прямые налоги преобладают в Голландии, Дании, Люксембурге, Канаде, Новой Зеландии, Швейцарии, Австрии, США, Японии; повысилась их роль в Великобритании, Германии, Финляндии, Канаде;
- косвенные налоги преобладают во Франции, Австралии, Ирландии, Греции, Испании; их роль возросла в Швеции;
- относительно уравновешенной структурой прямых и косвенных налогов характеризуются Норвегия, Италия, Финляндия и Швеция.

Общие тенденции в налогообложении реализуются в таком направлении: с повышением уровня налоговых поступлений доля косвенных налогов снижается, поскольку основной фактор, который определяет соотношение между прямыми и косвенными налогами, - это жизненный уровень основной массы населения. Низкий уровень объективно ограничивает масштабы прямых налогов с доходов юридических и физических лиц. Вместе с тем существует и другой фактор - национальные особенности отдельных стран, которые обуславливают наличие различных стереотипов относительно тех или иных налогов. Так, в группе развитых стран четко выделяются такие, где доля косвенных налогов в

общих налоговых поступлениях находится в пределах 28-35% (Япония, США, Канада), и те, где эти величины достигают 45-55% (Италия, Франция).

Российская система налогов в своем составе содержит все элементы, присущие системам налогов рыночно развитых стран, однако структурно первая существенно отличается от последних. Так, структура налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации за период 2005-2011 гг., представлена в таблице 2.

**Таблица 2. Структура налоговых доходов консолидированного бюджета РФ за период 2007-2011 гг.**

Налоговые доходы	Среднее значение, %
Налоговые доходы, всего	100,0
Налог на добавленную стоимость	21,0
Налог на прибыль организаций	19,6
Налог на доходы физических лиц	13,2
Акцизы	3,4
Платежи за природные ресурсы (без экспортных пошлин)	13,8

Таким образом, наибольший удельный вес в структуре налоговых доходов России занимают косвенные налоги. В свою очередь, высокий уровень косвенного налогообложения усиливает инфляционные процессы в стране, сдерживает рост потребления, платежеспособный спрос населения, а, следовательно, и реальный рост экономики.

В настоящее время классическое деление налогов на прямые и косвенные потеряло свою актуальность. В современных налоговых системах практически не осталось чистых прямых и чистых косвенных налогов. В этой связи в работе предложено делить налоги на:

**Перелагаемые.** В эту группу войдут налоги, включаемые в цену продукции, в том числе косвенные налоги.

**Неперелагаемые.** К ним отнесены личные подоходные и имущественные налоги, взимаемые с физических лиц, и налоги, взимаемые за счет чистой прибыли юридических лиц.

В соответствии со статьей 17 первой части НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. В этой связи в работе налогоплательщики определены как лица, обладающие объектом налогообложения либо совершающие определенные действия в его отношении, и являющиеся составной частью такого элемента, как субъект налогообложения.

**Третья группа** поднимаемых в диссертации проблем связана с проблемами функционирования российской налоговой системы в целом и в разрезе общего и специальных налоговых режимов, и вариантами их решения.

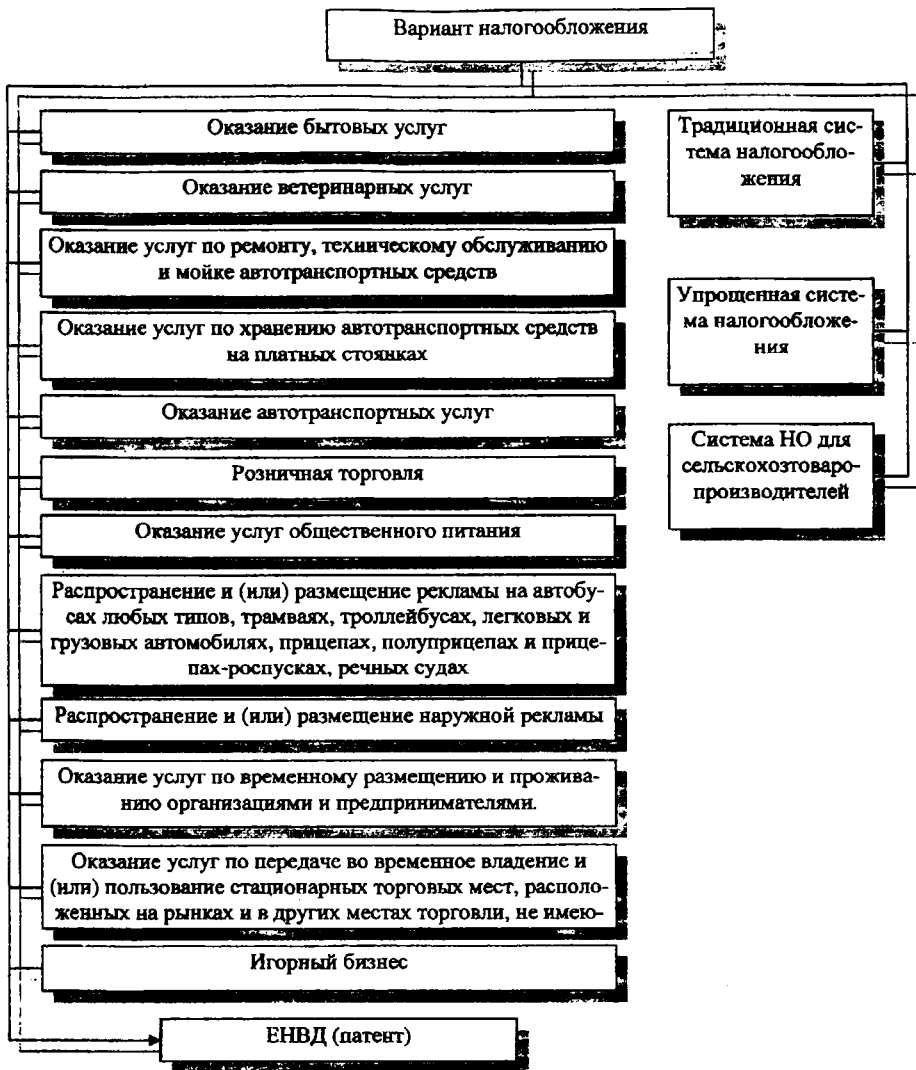
В работе выделены три группы налогоплательщиков: юридические лица или организации, индивидуальные предприниматели, граждане или прочие физические лица. К налогообложению первых двух групп государство применяет системный подход, налогообложение же граждан носит бессистемный характер. Кроме того, первые две группы объединяет существенная деталь - эти лица являются хозяйствующими субъектами, то есть осуществляют в рамках законодательства финансово-хозяйственную деятельность.

В связи с этим и соответствии с нормами российского законодательства налогообложение хозяйствующих субъектов может осуществляться по одному из четырех режимов. Выбор режима налогообложения во многом зависит от самого налогоплательщика, но существует ряд ограничений по различным показателям. В рамках налогового планирования, осуществляемого данным субъектом налоговых отношений, разработан алгоритм выбора режима налогообложения хозяйствующих субъектов, который предусматривает использование традиционной системы налогообложения (общего режима) и (или) специальных налоговых режимов.

В настоящее время установлены определенные виды деятельности, которые указаны подробно в приведенном ниже рис.1 и в отношении которых в обязательном порядке применяется специальный налоговый режим в виде ЕНВД. В противном случае или в случае осуществления наряду с указанными прочих видов деятельности может использоваться либо общий режим налогообложения, либо один из специальных налоговых режимов: УСН или ЕСХН. То есть при осуществлении нескольких видов деятельности, хотя бы один из которых попадает под действие единого налога на вмененный доход, используются два варианта налогообложения. Возможная комбинация этих вариантов следующая: один из режимов предусматривает уплату ЕНВД, другой - общий режим налогообложения или упрощенная система налогообложения. С 2006 года разрешено одновременное использование систем, предусматривающих уплату ЕНВД и ЕСХН.

Общий режим налогообложения, УСН и ЕСХН являются взаимоисключающими и одновременно одним хозяйствующим субъектом применяться не могут.

При осуществлении видов деятельности, которые не попадают под действие ЕНВД, налогоплательщик имеет право выбора режима налогообложения. Безусловно, принцип добровольности выбора - положительный момент, но добровольность эта довольно ограниченная. С точки зрения минимизации налогового бремени в подавляющем большинстве случаев (бывают, конечно, исключения) наиболее выгодным выглядит вариант применения ЕСХН, но по нему установлены очень высокие "входные" барьеры (не менее 70% в общей выручке должна составлять реализация произведенной сельскохозяйственной продукции). Затем, как правило, следует применение УСН, но переход к этой системе также серьезно ограничен по ряду показателей, основными из которых являются выручка от



**Рис. 1 Алгоритм выбора режима налогообложения**

реализации продукции, численность персонала и стоимость амортизируемого имущества. Кроме того, плательщику предстоит выбрать объект налогообложения: доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов.

Наиболее "тяжелым" вариантом с точки зрения налогового бремени является общий режим налогообложения, который включает в себя определенную совокупность федеральных, региональных и местных налогов в зависимости от

вида осуществляемой деятельности. При возможности выбора к использованию этого режима приходят в последнюю очередь, в противном случае он применяется "по умолчанию".

В работе выделены отличительные черты, наиболее характерные сущностным особенностям специального налогового режима. К таким отличительным признакам отнесены следующие:

1) ограничение сферы распространения четко определенными видами деятельности (отраслями) и (или) категориями налогоплательщиков;

2) упрощение общеустановленной системы налогов (сборов) и налогообложения путем установления специального единого налога (по совокупности или взамен действующих налоговых платежей);

3) ограничение до допустимого минимума количества других налогов и сборов, от уплаты которых не освобождаются плательщики единого налога.

Только при наличии всех трех отличительных признаков можно говорить о введении полноценного специального налогового режима. Поэтому налогообложение в рамках соглашений о разделе продукции не является специальным налоговым режимом, так как отсутствуют второй и третий признаки специального налогового режима (хотя, согласно НК РФ, он включен в состав таковых). Данный вариант налогообложения представляет собой частный случай исчисления и уплаты в первую очередь налога на добычу полезных ископаемых и во вторую - НДС и налога на прибыль, в связи с этим его предложено вывести из соответствующего раздела Налогового кодекса РФ, но включить отдельными статьями в главы 21,25 и 26 НК РФ.

В настоящее время довольно редкий случай имеет уплата налога на игорный бизнес, так как вводить на своей территории этот платеж имеют право только четыре региона РФ. По своей правовой природе налог на игорный бизнес является разновидностью вмененного налога на отдельные виды деятельности (в нашем случае это - использование игровых столов, игровых автоматов, содержание касс тотализаторов и касс букмекерских контор). Кроме того, взимание налога на игорный бизнес исключает применение налога на прибыль, а в силу специфики деятельности (отсутствует образование добавленной стоимости) не взимается НДС. На основании этого предложено установить вместо главы 29 НК РФ "Налог на игорный бизнес" несколько иной вариант налогообложения, а именно включить указанные виды деятельности в главу 26.3. НК РФ "Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности". В отношении проведения лотерей целесообразно сохранить действующий порядок применения традиционной системы налогообложения.

В настоящее время Правительством РФ запланирована поэтапная отмена системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также совершенствование патентной системы налогообложения для индивидуальных предпринимателей.

Сегодня ЕНВД использует большая часть предпринимателей малого и среднего бизнеса, поэтому это решение крайне актуально для предпринимателей. Налогообложение же в виде УСН на основе патента для предпринимателей в

последнее время имеет все больший приоритет над ЕНВД, однако оно введено не во всех регионах.

Реформирование системы налогообложения в виде единого налога на вменённый доход для отдельных видов деятельности и упрощенной системы налогообложения на основе патента будет осуществляться по следующим направлениям. С 1 января 2014 года планируется введение нового режима налогообложения - главы 26.5 "Патентная система налогообложения".

По данным налоговой статистики за последнее время количество предпринимателей, применяющих патентную систему, растет. За счёт расширения положений НК РФ "Особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента" и предполагается выделить самостоятельный налоговый режим. Патентная система налогообложения является средним звеном между ЕНВД и УСН на основе патента.

Следовательно, индивидуальные предприниматели будут выбирать между общей системой налогообложения, СНР для сельскохозяйственных товаропроизводителей, упрощённой системой налогообложения или патентной системой налогообложения. Организации, которые относятся к малому бизнесу, теперь смогут выбирать между общей системой, СНР для сельскохозяйственных товаропроизводителей и упрощённой системой налогообложения, так как для них не предусмотрено использование нового режима.

Отмена ЕНВД и УСН на основе патента вызывает определенные сомнения. С одной стороны, для малого бизнеса замена на патент означает дальнейшее упрощение налогового учета, расчета и уплаты единого налога, так как удобнее платить единую, фиксированную сумму. Перевод малого бизнеса на патентную систему эффективнее и проще как с точки зрения налогового администрирования, так и по части стимулирования его развития.

С другой стороны, в работе выявлен ряд серьезных недостатков организации данного режима и разработаны предложения его реформирования:

- ограничение по численности (применять этот режим могут только индивидуальные предприниматели с численностью работников до 5 человек), в связи с чем предложено увеличить численность наемных работников до 15 человек;

- ограничение по организационно-правовой форме (применять этот режим могут только индивидуальные предприниматели), предложено разрешить юридическим лицам (численность персонала до 15 человек) применять патентную систему;

- полная отмена ЕНВД, на практике данный момент станет сокращением числа льготных налоговых режимов, которыми смогут воспользоваться организации (останется только УСН). В работе предложено сохранить ЕНВД, установив добровольность его применения, а по итогам нескольких лет (от трех до пяти) определить целесообразность сохранения или отмены данного режима.

В настоящее время большинство организаций и определенная часть индивидуальных предпринимателей облагаются в соответствии с традиционной системой налогообложения. Такой порядок предусмотрен, в первую очередь, для следующих субъектов:

- крупнейших и крупных налогоплательщиков (по размеру выручки, численности персонала, стоимости основных средств);
- организаций и предпринимателей, выпускающих подакцизную продукцию;
- организаций, применяющих особый порядок ведения бухгалтерского учета;
- организаций, имеющих филиалы и представительства;
- бюджетных организаций и т.д.

Традиционная система налогообложения индивидуальных предпринимателей, в свою очередь, включает в себя ряд федеральных, региональных и местных налогов. В этой связи в работе представлена авторская классификация налогов и сборов по степени их отражения в налоговом учете.

Налоги и сборы, уплачиваемые предпринимателем, разбиты на три условные группы.

#### 1. Налоги, включаемые в состав расходов.

В эту группу входят страховые взносы, уплачиваемые предпринимателем как работодателем; государственная пошлина, налог на добычу полезных ископаемых; сбор за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов; государственная пошлина; водный налог; транспортный налог, налог на имущество физических лиц, используемое в предпринимательской деятельности; земельный налог.

Состав расходов предпринимателя при определении налога на доходы физических лиц (НДФЛ) определяется аналогично составу расходов организации при определении налога на прибыль, где перечисленные выше платежи включены в состав прочих расходов, за исключением налога на имущество физических лиц. Однако данный платеж должен учитываться при определении базы по НДФЛ. Кроме того, в составе расходов необходимо учитывать такие платежи, как импортная таможенная пошлина, плата за лесопользование и плата за загрязнение окружающей среды, которые с 2005 года исключены из перечня федеральных налогов, а также таможенные сборы и пошлины.

#### 2. Налоговые начисления на доходы физических лиц.

В эту группу входят страховые взносы, уплачиваемый предпринимателем за себя, и налог на доходы физических лиц.

#### 3. Налоги, включаемые в цену реализации продукции.

Эту группу составляют акцизы и НДС. В случае если предприниматель использует право на освобождение от обязанностей плательщика НДС, то эту группу составят акцизы, но тогда сумма НДС, уплаченная поставщикам за приобретенные у них товары, работы и услуги, должна быть включена в состав расходов, то есть в группу 1.

Комплекс мер налогового планирования, осуществляемого индивидуальным предпринимателем, не должен сводиться только к выбору системы налогообложения. Минимальные требования к ведению бухгалтерского учета должны компенсироваться грамотной налоговой политикой, проводимой предпринимателем.

Существенным платежом, включаемым в состав расходов и уплачиваемым предпринимателями при традиционной системе налогообложения, являются обязательные страховые взносы. Индивидуальные предприниматели начисляют и платят взносы:

- со своих доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за себя;
- с выплат, производимых в пользу наемных работников.

Принципы и ставки расчета взносов с выплат в пользу наемных работников и за себя принципиально отличаются.

В работе доказано, что действующий порядок определения величины страховых взносов предпринимателя за себя не отвечает принципу справедливости налогообложения. Предложено вместо фиксированных платежей, исчисленных от стоимости страхового года, введение отчислений, определяемых от доходов индивидуального предпринимателя. В качестве базы следует использовать финансовые результаты предпринимателя (доходы за минусом расходов). Сумму страховых взносов следует учитывать до обложения НДФЛ.

В настоящее время страховые взносы в фонд социального страхования РФ для лиц, получающих доходы от предпринимательской деятельности, являются добровольными. На практике данное положение приводит к тому, что многим предпринимателям на территориальном уровне отказывают в выплате пособий, финансируемых данным фондом, в результате чего они вынуждены обращаться в арбитраж. Эту проблему можно было решить при помощи перераспределения ставок страховых взносов в пользу фонда социального страхования (в авторском варианте - обязательного). В связи с этим разработана соответствующая шкала ставок, представленная в таблице 3.

**Таблица 3. Шкала ставок страховых взносов для лиц, получающих доходы от предпринимательской деятельности**

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Пенсионный фонд	Фонд социального страхования	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 512 000 руб.	6,3%	1%	0,8%	1,9%	10%
Свыше 512 000 руб.	32256 руб. + 3,3% с суммы, превышающей 512 000 руб.	5 120 руб.	4 096 руб.	9 728 руб.	512 000 руб. + 3,3% с суммы, превышающей 512 000 руб.

В приведенной выше шкале ставок страховых взносов целесообразно установить следующую шкалу ставок взносов по обязательному пенсионному страхованию, получающих доходы от предпринимательской деятельности, пред-

ставленную в таблице 4. В работе сознательно не проводится грань между лицами 1966 года рождения и старше и лицами 1967 года рождения и моложе, так как все индивидуальные предприниматели могут направлять средства на накопительное страхование.

**Таблица 4. Шкала ставок взносов по обязательному пенсионному страхованию для лиц, получающих доходы от предпринимательской деятельности**

База для начисления страховых взносов на индивидуального предпринимателя нарастающим итогом с начала года	2012 год	
	На финансирование страховой части трудовой пенсии	На финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 512 000 рублей	4,2%	2,1%
Свыше 512 000 рублей	21504 руб. + 2,2% с суммы, превышающей 512000 рублей	10752 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 512000 рублей

В настоящее время налицо проблема сбалансированности бюджетной системы и приемлемого уровня налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов (предприятий и индивидуальных предпринимателей) и физических лиц (населения), причем существуют серьезные различия в определении налогового бремени этих налогоплательщиков.

Для анализа налоговой нагрузки хозяйствующего субъекта обычно используются такие базовые показатели как выручка, прибыль и оплата труда. Однако выручка включает в себя кроме доходов материальные и приравненные к ним затраты, в том числе амортизационные отчисления. Средства, поступающие предприятиям и предпринимателям на расчетный счет в виде затратной части выручки, могут выступать лишь временными, но не постоянными источниками уплаты налогов. В противном случае, по истечении определенного срока такой хозяйствующий субъект, использующий собственные оборотные средства и амортизацию не по своему прямому назначению, а в основном для уплаты налогов, может обанкротиться или испытывать серьезные финансовые затруднения. Поэтому для расчета общей налоговой нагрузки на доходы конкретного предприятия или предпринимателя (*НБн*) следует использовать базовый показатель маржинального дохода (*МД*):

$$НБ_n = \frac{НН}{ВП + ПСТР} \times 100\% = \frac{НН}{МД} \times 100\% ,$$

где: *НН* - начисленные налоги и сборы (уплаченные в бюджет налоги плюс задолженность); *ВП* - валовая прибыль и доходы (до налогообложения); *ПСТР* - условно-постоянные расходы; *МД* - маржинальный доход.

Данный метод также актуален при расчете налоговой нагрузки субъектов, применяющих специальные налоговые режимы. В этом случае происходит замена ряда федеральных, региональных и местных налогов уплатой единого налога (*ЕН*). В этом случае мы предлагаем следующую формулу расчета величины налогового бремени для хозяйствующих субъектов, применяющих специальные налоговые режимы:

$$НБ_n = \frac{ЕН + ПН}{ВП + ПСТР} \times 100\% = \frac{ЕН + ПН}{МД} \times 100\% ,$$

где: *ЕН* - начисленный единый налог (уплаченный в бюджет плюс задолженность); *ПН* - прочие начисленные налоги и сборы (уплаченные в бюджет налоги плюс задолженность); *ВП* - валовая прибыль и доходы (до налогообложения); *ПСТР* - условно-постоянные расходы; *МД* - маржинальный доход.

Сложнее дело обстоит с методикой исчисления налоговой нагрузки на доходы населения. Обычно налоговое бремя физических лиц ассоциируется лишь с бременем НДФЛ и других налогов, непосредственно уплачиваемых населением из его личных доходов. Однако это не так. На денежные доходы физических лиц, и не только работников, давит как бремя прямых личных налогов, так и бремя косвенных налогов, оплачиваемых населением в составе розничных цен приобретаемых им товаров и услуг. Например, в России для косвенных налогов, оплачиваемых населением (домашними хозяйствами), как основным конечным потребителем, составляет около 60-70 %.

Таким образом, для более точной оценки фактического налогового бремени, которое несет население, следует использовать следующую формулу:

$$НБ_n = \frac{НЛН + НКН \times К_d}{ДДН} \times 100\% ,$$

где: *НЛН* - начисленные личные налоги с физических лиц; *НКН* - начисленные косвенные налоги; *К<sub>d</sub>* - коэффициент доли косвенных налогов, оплачиваемых населением (для современной России 0,6-0,7); *ДДН* - денежные доходы населения.

Тем не менее, фактическое налоговое бремя остается завышенным по сравнению с оптимальным его уровнем, рассчитанным на реализацию эффективной налоговой политики экономического роста в России. В работе обосновано, что оптимальное совокупное налоговое бремя должно составлять 29 - 30% начисленных налогов к маргинальному доходу в рамках следующих границ налогообложения: нижний налоговый предел - 25 %, верхний налоговый предел - 35%.

Оценка фактического налогового бремени в целом и по структуре на предмет оптимальности должна проводиться ежегодно, а оптимальные параметры определяться не реже одного раза в три года. Это правило касается любой страны, в том числе и России.

**К четвертой группе проблем, решаемых в диссертационном исследовании, относятся вопросы, связанные с повышением результативности и эффективности налогового регулирования приоритетных направлений модернизации российской экономики.**

Применительно к налоговой системе России до настоящего времени остается нерешенной проблема взаимосвязи системы налогового регулирования (стимулирования) с воспроизводством в целом. Прежде всего, необходима структурная перестройка в отраслях реального сектора, формирование баланса размещения производительных сил, стимулирование развития сельского хозяйства.

В связи с этим в работе определены приоритетные направления налогового регулирования российской экономики: поддержка инновационной деятельности

и сельского хозяйства, стимулирование инвестиций в реальный сектор экономики, смещение акцентов в сторону налогообложения физических лиц;

Кроме того, к числу мероприятий, направленных на повышение эффективности функционирования налоговой системы РФ и не предусматривающих кардинальных изменений в ее структуре, помимо внесения корректирующих изменений в соответствующие законы о налогах, можно отнести:

1. Создание системы контроля соответствия доходов и расходов населения как способ повышения собираемости налогов. Учет расходов физических лиц, в том числе на основании косвенных данных при проверке правильности уплаты ими налогов - признанная необходимость, реализованная в США и странах Европы.

2. Упрощение и оптимизация налоговой системы, а именно:

- оптимизация ставок НДС, а также способа расчета этого налога;
- введение единого налога на землю и недвижимость с налоговой базой в виде рыночной стоимости вместо балансовой стоимости;
- унификация системы региональных и местных налогов.

Таким образом, в целях создания необходимых налоговых условий для экономического роста необходимо:

- поэтапно снизить ставки налога на добавленную стоимость;
- расширить перечень затрат, относимых на себестоимость, включив в него все экономически обоснованные издержки предприятий;
- более широко применять ускоренные нормы амортизации, сократив их перечень и усилив контроль за их целевым использованием;
- расширить перечень льгот, направленных на инвестиции в развитие производства, его модернизацию и внедрение новой техники;
- пересмотреть порядок применения инвестиционного налогового кредита;
- пересмотреть (в сторону уменьшения) существующие налоговые льготы, не имеющие социальной или стимулирующей направленности;
- сократить возможность использования для ухода из-под налогообложения внешних и внутренних оффшорных зон;
- ужесточить меры налогового администрирования и меры по пресечению нарушений налогового законодательства.

Актуальность и целесообразность предлагаемых мер очевидны, поэтому необходимо их реализовать в полном размере и в реальные сроки в соответствии с текущей политической и социально-экономической обстановкой.

Практика налогового стимулирования инноваций и инвестиций в России должна развиваться, используя все возможные направления:

1. Ускоренная амортизация. В России метод ускоренной амортизации применяется крайне слабо. Глава 25 НК РФ определяет использование ускоренной амортизации фактически в исключительных случаях.

Единственный случай, когда в российской налоговой практике применяется ускоренное списание основных средств, это применение специальных налоговых режимов. В случае применения УСН и ЕСХН установлен очень выгодный порядок списания расходов на приобретение основных средств. Этот момент

видится выгодным для стимулирования инвестиционной активности хозяйствующих субъектов, что крайне значимо в современных условиях отсутствия льгот инвестиционного и инновационного характера. Безусловно, действующий порядок представляет собой очень серьезную налоговую льготу. Но она предоставлена в строго ограниченном секторе, где ее применение фактически невозможно в силу отсутствия денежных средств у производителей сельскохозяйственной продукции и субъектов малого предпринимательства. А такая льгота должна быть предоставлена хозяйствующим субъектам независимо от размера их выручки и стоимости основных фондов. Более того, отчисления по ускоренной амортизации должны использоваться строго для установленных целей, в частности для развития высокотехнологичных секторов и внедрения более эффективного машинного и станочного парка. Последнее ограничение требует существенного контроля затрат со стороны налоговых властей.

2. Инвестиционные налоговые кредиты (ИНК). Во-первых, необходимо отметить, что налоговые кредиты, предусматривавшие отсрочку или уплату налога в рассрочку, отменены. В настоящее время в России только действующий механизм применения инвестиционного налогового кредита позволяет предприятию отсрочить налоговые платежи на более поздний срок. Фактически этот механизм имеет форму займа, предоставляемого государством компании. Но вследствие обязательности возврата использование подобного налогового преимущества требует долгосрочного контроля для обеспечения соблюдения налогового режима. Такой контроль повышает стоимость управления налоговыми платежами и соблюдение налогового режима налогоплательщиками.

К сожалению, механизм предоставления данного кредита имеет ряд недостатков, которые не позволяют хозяйствующим субъектам воспользоваться этой налоговой льготой:

- ИНК может быть предоставлен только организациям. В данной ситуации остается только гадать, по какой причине невозможно получить кредит другой группе хозяйствующих субъектов - индивидуальным предпринимателям. Так как инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам, мы предлагаем предпринимателям предоставлять его по НДФЛ, региональным и местным налогам.

- Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет. ИНК может быть предоставлен на срок до десяти лет организации, включенной в реестр резидентов зоны территориального развития в соответствии с Федеральным законом "О зонах территориального развития в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации. Мы предлагаем для всех категорий лиц, имеющих право получить ИНК, установить срок от одного до десяти лет.

- В настоящее время не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее одной второй и превышающей три четвертых ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Мы считаем, что серьезная государственная поддержка должна базироваться на принципе деше-

вызны предоставляемых льгот. В связи с этим предлагаем снизить ставки по кредиту до приемлемых размеров - от одной четвертой до одной второй ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

В работе сделан вывод, что именно эти минимальные изменения существенно позволят расширить круг лиц, применяющих ИНК, и создадут условия для деловой и инвестиционной активности.

3. Применение налоговых скидок. В этом разрезе, прежде всего, можно говорить о снижении налоговых ставок по ряду основных федеральных налогов и широкому применению различных налоговых вычетов по НДС. По сравнению с созданной в 1992 году налоговой системой РФ можно говорить о значительном снижении налогового бремени именно с точки зрения уменьшения налоговых ставок. Во-первых, поэтапное снижение ставок наблюдается по налогу на прибыль. Вследствие того, что большинство инвестиций финансируется за счет нераспределенной прибыли, а не из внешних источников, увеличение прибыльности может иметь прямое воздействие на уровень капиталовложений, что очень важно в современных экономических условиях. Во-вторых, произошло уменьшение ставок НДС. Хотя данный налог не оказывает серьезного влияния на финансовое состояние налогоплательщика, механизм его взимания таков, что может привести к существенным (правда, временным) отвлечениям денежных средств из хозяйственного оборота. В-третьих, наметившаяся было тенденция к уменьшению единого социального налога (сейчас - страховых взносов). Безусловно, недопустимо такое "шараханье" при установлении ставок налога: в 2010 году - 26%, в 2011 - 34%, в 2012 - 30%. Причем во всех трех случаях использовались различные регрессии при установлении ставок.

4. Уменьшение количества взимаемых налогов. К огромному сожалению, пока это только декларация. На самом деле, уменьшение количества налоговых платежей происходит путем исключения их из числа федеральных, региональных и местных налогов. Реального снижения налогового бремени не происходит. Такой налоговой политике, безусловно, есть оправдание - серьезный дефицит государственного бюджета (особенно, в прогнозе на 2012 год). В этой ситуации необходимым условием эффективного проведения стимулирующей налоговой политики и является решение проблемы дефицита бюджета преимущественно сокращением его расходной части.

В работе делается ряд выводов, связанных с приоритетами развития налоговой политики, непосредственно связанными с налогообложением сельского хозяйства. Во-первых, предложен перевод сельскохозяйственных товаропроизводителей на исполнение налоговой обязанности по НДС в соответствии с положениями 21 главы Налогового кодекса РФ "Налог на добавленную стоимость", что даст возможность установления нулевой ставки НДС в отношении производимой сельскохозяйственной продукции для повышения рентабельности сельскохозяйственной деятельности. Анализ опыта налогообложения показал, что одним из вариантов косвенного налогообложения сельского хозяйства может быть не только установление нулевой ставки косвенного налога (НДС) на продукцию, производимую отраслью, но и применение аналогичной ставки на сы-

рье, материалы, запасные части и сельскохозяйственную технику, потребляемые в процессе сельскохозяйственного производства.

Во-вторых, порядок перехода на единый сельскохозяйственный налог и возврата к общему режиму налогообложения, предусмотренный Налоговым кодексом РФ, создает ряд организационных и экономических трудностей для хозяйствующих субъектов. Целесообразным является использование алгоритма смены режима налогообложения:

- сельскохозяйственный товаропроизводитель, изъявивший желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, представляет данные о доле реализованной сельскохозяйственной продукции одновременно с подачей годового бухгалтерского отчета в срок до 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

- в случае если по итогам налогового периода деятельность сельскохозяйственного производителя соответствует установленному критерию, он получает право на использование специального налогового режима в следующем налоговом периоде;

- если сельскохозяйственный товаропроизводитель использует специальный налоговый режим, и по итогам налогового периода доля выручки от реализации собственной сельскохозяйственной продукции составляет менее 50 процентов в общем объеме выручки, то он теряет право на использование специального налогового режима лишь в следующем налоговом периоде. В текущем налоговом периоде применяется специальный налоговый режим. Перерасчет налоговых обязательств в этом случае не производится.

Кроме того, для сельскохозяйственных товаропроизводителей, продолжающих свою деятельность, соответствие описанному выше критерию определяется по итогам первых 9 месяцев календарного года. Такой подход не учитывает специфику сельскохозяйственного производства, обусловленную сезонностью производственного процесса. В первой половине календарного года субъекты сельского хозяйства, занятые преимущественно в растениеводстве, получают выручку от деятельности, не связанной с сельскохозяйственным производством, либо доля выручки от сельскохозяйственной деятельности весьма невелика. Значительную часть выручки, обусловленной сельскохозяйственным производством, налогоплательщик получает лишь в конце календарного года. Следовательно, анализ результатов деятельности налогоплательщика с позиции соответствия критерию, содержащемуся в Налоговом кодексе РФ, возможен только по итогам налогового периода (календарного года).

В рамках совершенствования налоговой системы России следует выделить два подхода, два варианта действий федеральных органов власти, отличающиеся степенью радикальности ее оптимизации:

- 1) частичное и постепенное совершенствование;
- 2) радикальное и относительно быстрое совершенствование, связанное с изменением ряда положений Налогового кодекса.

Второму направлению (радикальной оптимизации) необходимо уделить особое внимание. Должно проводиться поэтапное ослабление налогового бре-

мени с предприятий с постепенным перенесением его на граждан. В настоящее время эти мероприятия по постепенному переложению налогового бремени с предприятий на физических лиц со стороны федеральных органов власти и управления пока не продвинулись далее декларативных намерений, сопровождаясь увеличением доли теневого сектора.

Результаты анализа налогообложения доходов физических лиц в Саратовской области позволили автору диссертационной работы определить круг основных проблем осуществления эффективного налогового контроля.

Первая группа - это проблемы контроля оценки и налогообложением доходов индивидуальных предпринимателей, т.е. лиц, осуществляющих хозяйственную деятельность.

В этой связи предложено решение ряда проблем, связанных с несовершенством российского налогового законодательства:

- необходимо изменение правового статуса предпринимателей в результате проведения налоговой реформы. Имеет место нарушение принципа справедливости, когда разница между доходами и расходами юридических лиц облагается по ставке 20%, а соответствующая разница предпринимателей - 13%. В связи с этим мы предлагаем наделить индивидуального предпринимателя полномочиями и ответственностью юридического лица либо увеличить ставку НДФЛ для предпринимателей до 20% при традиционной системе налогообложения;

- установление четкого и исчерпывающего перечня региональных и местных налогов, а также специальных налоговых режимов. В настоящее время большинство предпринимателей принудительно или добровольно используют право на применение того или иного специального налогового режима.

Вторая группа - проблемы, связанные с повышением налогооблагаемой базы по НДФЛ, взимаемых с физических лиц - резидентов РФ.

На сегодняшний день довольно незначительная доля данного налога в доходах консолидированного бюджета РФ свидетельствует, прежде всего, о неэффективности налогового контроля. По сравнению с развитыми странами, в которых уклон сделан в пользу прямого налогообложения и, прежде всего, обложения физических лиц, Россия по-прежнему формирует бюджет в основном за счет косвенных налогов на бизнес. Такой подход недопустим, особенно в условиях продолжающегося экономического кризиса. В связи с этим предложен авторский механизм взимания НДФЛ с суммы превышения фактических "крупных" расходов физических лиц над их декларируемыми доходами. Сумму данного превышения следует рассматривать как неучтенный доход и облагать его в общеустановленном порядке. Авторская методика основана на синтезе ряда статей федерального закона и механизме предоставления имущественного налогового вычета по НДФЛ, она предложена в виде дополнительной главы 23.1 к главе 23 второй части НК РФ.

Третья группа - проблемы, связанные с определением ряда элементов налога на доходы физических лиц. В первую очередь это касается двух элементов налога - ставок и стандартных налоговых вычетов.

В работе предложено вместо плоской шкалы ставок ввести прогрессивную шкалу ставок. Особо отмечено, что данная шкала вводится только для физических лиц-резидентов РФ. Так как НДФЛ напрямую связан со страховыми взносами, предложено первую ступень в налогообложении определить в пределах 512 тысяч рублей, рассчитанных нарастающим итогом с начала года. Предложено сохранить для данной ступени ставку 13%. Следующий шаг - установление размера дохода от 512 001 рубля до одного миллиона рублей и ставка 20%. Дальнейшая прогрессия - превышение дохода одного миллиона рублей со ставкой 25%. Построенная таким образом шкала ставок НДФЛ наглядно представлена в таблице 5.

**Таблица 5. Прогрессивная шкала ставок НДФЛ**

Уровень дохода для индивидуальных плательщиков - резидентов РФ, руб.	Ставки налога, %
0 - 512 000	13
512 000 - 1 000 000	20
Свыше 1 000 000	25

Безусловно, уровень дохода ежегодно должен корректироваться на коэффициент дефляции, устанавливаемый Правительством РФ. Альтернативным вариантом определения уровня дохода налогоплательщика может послужить "привязка" его к минимальному размеру месячной оплаты труда в РФ.

Другим элементом, нуждающимся в корректировке, являются стандартные налоговые вычеты. С 2012 года утратил силу п.3 статьи 218 НК РФ, который определял необлагаемый минимум в размере 400 рублей в месяц. С точки зрения его "огромного" размера данная отмена не повлияет серьезным образом на чистый доход физического лица. Исходя же из опыта стран с развитой экономикой и здравого смысла такой налоговый вычет, безусловно, должен быть установлен. Размер необлагаемого минимума должен быть хотя бы на уровне минимальной оплаты труда, установленной государством. Другим вариантом может служить размер прожиточного минимума, но он не совсем приемлем, так как в различных регионах сильно дифференцирован.

Таким образом, решение вышеуказанных групп проблем позволит частично перенести тяжесть налогообложения с юридических лиц на физические и сделать НДФЛ одним из основных и стабильных источников государственного бюджета.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Монографии:**

1. *Сякин Р.Р., Клианенко Д.И.* Реформирование системы налогообложения индивидуальных предпринимателей в России. - Саратов: СГСЭУ, 2006. - 10,5 п.л. (авторские 6,0 п.л.).

2. *Сякин Р.Р., Петькин Е.А.* Государственное стимулирование инноваций: налоговый аспект - Саратов: СГСЭУ, 2006. - 10,2 п.л. (авторские 4,0 п.л.).

3. *Сякин Р.Р., Катков К.А.* Игровой бизнес и его налогообложение в России: настоящее и будущее - Саратов: СГСЭУ, 2008. - 9,2 п.л. (авторские 5,2 п.л.).

4. *Сякин Р.Р.* Налоговое регулирование различных видов деятельности. - Саратов: СГСЭУ, 2009. - 10,0 п.л.

5. *Сякин Р.Р., Волгуцкова О.А.* Действующая система налогообложения производителей сельскохозяйственной продукции - Саратов: СГСЭУ, 2010. - 10,0 п.л. (авторские 4,5 п.л.).

6. *Сякин Р.Р.* Специальные налоговые режимы: теоретические основы и практическая реализация - Саратов: СГСЭУ, 2011. - 6 п.л.

7. *Сякин Р.Р.* Реформирование налоговой системы России на современном этапе - Саратов: СГСЭУ, 2012. - 11,0 п.л.

#### **Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях:**

8. *Сякин Р.Р.* Перспективы построения эффективной налоговой системы // Вестник СГСЭУ.-№2. - 1999. -0,45 п.л.

9. *Сякин Р.Р.* Налоговые платежи как расходы предприятий // Вестник СГСЭУ (специальный выпуск) - 2005. - 0,5 п.л.

10. *Сякин Р.Р.* Теоретические аспекты реализации специальных налоговых режимов в Российской организации // Вопросы современной науки и практики - 2010. №10-12 (31) - 0,9 п.л.

11. *Сякин Р.Р.* Основы организации налогов и налоговых систем // Налоги и финансовое право -№6. - 2010. - 0,6 п.л.

12. *Сякин Р.Р.* Налоговая система как совокупность налоговых режимов // РИСК: ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. - №4. - 2011. - 0,5 п.л.

13. *Сякин Р.Р.* Деление налогов в рамках налоговой системы по степени централизации // Известия ПГПУ им. В.Г. Белинского - №24(28). - 2012. - 0,5 п.л.

14. *Сякин Р.Р.* Налоговое стимулирование деловой и инвестиционной активности в сфере производства // Электронный журнал «Управление экономическими системами».- №11(47). - 2012. - 0,5 п.л.

15. *Сякин Р.Р.* Проблемы и перспективы проведения эффективной налоговой политики в сфере налогообложения доходов физических лиц // Научно-практический межотраслевой журнал «Интеграл» - №5(67). - 2012. - 0,5 п.л.

16. *Сякин Р.Р.* Экономическая сущность и элементы налоговой системы // Вестник СГСЭУ - №4(43). - 2012. - 0,5 п.л.

#### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

17. *Сякин Р.Р.* Налоговые формы и методы воздействия на активность и эффективность инвестиционного процесса/ В сб. "Отраслевые финансы, бюджет и налоги, проблемы и эффективность". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 1999 - 0,5 п.л.

18. *Сякин Р.Р.* Система прямого налогообложения юридических лиц / В сб. "Социально-экономическое развитие России. Проблемы, поиски, решения". - Саратов: СГСЭУ, 2000. - 0,2 п.л.
19. *Сякин Р.Р.* Исторические аспекты налогообложения в России / В сб. "Финансовые проблемы Российской экономики". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2000 - 0,4 п.л.
20. *Сякин Р.Р.* Косвенное налогообложение предприятий и граждан/ В сб. "Финансовые отношения участников рынка". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2000 - 0,3 п.л.
21. *Сякин Р.Р.* Основные формы налогового контроля/ В сб. "Финансовый механизм пореформенной России". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2000 - 0,4 п.л.
22. *Сякин Р.Р.* Косвенное налогообложение предприятий и граждан/ В сб. "Финансовые отношения участников рынка". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2000 - 0,3 п.л.
23. *Сякин Р.Р.* Экономическая сущность сборов и пошлин/ В сб. "Размышления на рубеже тысячелетий". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2001 - 0,5 п.л.
24. *Сякин Р.Р.* Перспективы и стратегии налогообложения в России / В сб. "Проблемы. Поиски. Решения". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2002 - 0,6 п.л.
25. *Сякин Р.Р.* Перспективы налогообложения граждан/ Молодые ученые Поволжья. Сб. по итогам конференции. - Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2002 - 0,3 п.л.
26. *Сякин Р.Р.* Основы организации и функционирования специальных налоговых режимов / В сб. "Финансовый механизм и его правовое регулирование". Материалы итогов международной научно-практической конференции. Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2003 - 1,0 п.л.
27. *Сякин Р.Р.* Основы организации и функционирования специальных налоговых режимов / В сб. "Финансовый механизм и его правовое регулирование". Тезисы докладов международной научно-практической конференции. Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2003 - 0,1 п.л.
28. *Сякин Р.Р.* Имущественные налоговые вычеты по НДФЛ/ Процессы глобализации современной экономики. Тезисы докладов научно-практической конференции. - Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2003 - 0,2 п.л.
29. *Сякин Р.Р.* Местные налоги Саратовской области: опыт взимания и перспективы развития/ В сб. "Финансы в рыночной экономике". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2004 - 0,8 п.л.
30. *Сякин Р.Р.* Экономическая сущность налогообложения индивидуальных предпринимателей / В сб. "Финансово-кредитные отношения в современной России". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2005 - 0,6 п.л.
31. *Сякин Р.Р.* Налогообложение малого бизнеса: упрощенная система/ В сб. "Финансы и кредит: механизмы регулирования". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2005 - 0,4 п.л.
32. *Сякин Р.Р.* Механизмы взимания федеральных налогов и сборов с предприятий / В сб. "Проблемы и перспективы совершенствования управления на-

циональным экономическим потенциалом: *Материалы итогов международной научно-практической конференции*". Саратов: Изд. центр СГСЭУ, 2006 - 0,7 п.л.

33. *Сякин Р.Р.* Элементы налогообложения и налоговой системы: методологический аспект/ Государственная финансовая политика и регионы: *Материалы Всероссийской научно-практической конференции*. Казань: Изд-во Казанского государственного финансово-экономического института, 2006. - 0,2 п.л.

34. *Сякин Р.Р.* Методики исчисления налогового бремени различных налогоплательщиков / *Управление государственными финансами России / Финансы, денежное обращение и кредит: Альманах*. Саратов: СГСЭУ, 2006. - 0,5 п.л.

35. *Сякин Р.Р.* Проблемы и перспективы совершенствования налоговых отношений/ *Сборник по итогам V Всероссийской научно-практической конференции "Современное состояние и перспективы развития экономики России"*. - Пенза: ПГПУ, 2007. - 0,4 п.л.

36. *Сякин Р.Р., Катков К.А.* История развития игорного бизнеса в России. / В сб. "Финансы, налоги, кредит". - Саратов: СГСЭУ, 2007- 0,4 п.л. (авторские 0,2 п.л.).

37. *Сякин Р.Р., Катков К.А.* Пути совершенствования налогообложения игорного бизнеса в России / В сб. "Финансовый механизм экономического роста России". - Саратов: СГСЭУ, 2008. - 0,4 п.л. (авторские 0,1 п.л.).

38. *Сякин Р.Р., Волгуцкова О.А.* История развития налогообложения сельского хозяйства в советской России /Брошюра. - Саратов: Изд. Центр СГСЭУ, 2008 - 1,4 п.л. (авторские 0,6 п.л.).

39. *Сякин Р.Р., Волгуцкова О.А.* Организационные основы построения специальных налоговых режимов. /Теория и практика функционирования финансовой и денежно-кредитной системы России: Сб. науч. статей Всероссийской научно-практической конференции. - Воронеж: Научная книга, 2010. - 0,4 п.л. (авторские 0,2 п.л.).

40. *Сякин Р.Р.* Парадоксы российского налогообложения / *Финансы. Деньги. Инвестиции*. - Москва: №3 (35), 2010 - 0,8 п.л.

41. *Сякин Р.Р.* Традиционные системы налогообложения индивидуальных предпринимателей /В сб. "Финансы в рыночной экономике". - Саратов: СГСЭУ, 2011. - 0,3п.л.

102

Автореферат

Подписано в печать 14.01.13г.  
Бумага типогр. №1  
Печать офсетная  
Заказ 5

Формат 60x84 1/16  
Гарнитура "Times"  
Уч.-изд. л. 1,0  
Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского  
государственного социально-экономического университета.  
410003, Саратов, Радищева, 89.