## Содержание

1.1. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ЕЕ ЭЛЕМЕНТОВ 3

1. 2 КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ 11

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 23

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 24

**1.1. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ЕЕ ЭЛЕМЕНТОВ**

Современная российская налоговая система начала складываться на рубеже 1991-1992 гг., в период политического противостояния, кардинальных экономических преобразований и перехода к рыночным отношениям. Отсутствие опыта правового регулирования реальных налоговых отношений, сжатые сроки, отпущенные на разработку законодательства, экономический и социальный кризис в стране – все эти факторы непосредственно повлияли на ее становление.

Законодательные основы ныне действующей налоговой системы России были заложены в 1992 г., когда был принят большой пакет законов РФ об отдельных видах налогов. За прошедшие годы было много отдельных частных изменений, но основные принципы сохраняются. Первые попытки перейти к налоговой системе, отказавшись от порочной практики установления дифференцированных платежей из прибыли предприятий в бюджет, были сделаны еще во второй половине 1990-1991 гг. в рамках союзного государства. Но плохо подготовленные половинчатые шаги в этом направлении были заменены с 1992 г. более стройной структурой российского налогового законодательства. Общие принципы построения налоговой системы, налоги, сборы, пошлины и другие обязательные платежи были определены Законом РФ от 27 декабря 1991 г "Об основах налоговой системы, в Российской Федерации"[[1]](#footnote-1).

Данный Закон РФ определил общие, наиболее существенные положения налогового права в едином нормативном акте, а именно: принципы построения налоговой системы Российской Федерации и ее содержание, т.е. перечень налогов, их классификацию, порядок установления налогов; обязанности и права налогоплательщиков, их ответственность; полномочия налоговых органов и их должностных лиц; обязанности банков и их должностных лиц в области налогообложения. Однако дальнейшее развитие налогового законодательства не обеспечило системного подхода к проблеме налогов в Российской Федерации. Так, в ч. 1 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) вообще не упоминается понятие «налоговая система», а все статьи Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», которые давали определение налоговой системы, определяли ее структуру, т.е. закладывали основы системного подхода к формированию сложной государственной структуры как системы, в последующем были отменены.

В данной работе предлагается налоговая система, разработанная исходя из федеральных законов и из правоохранительной практики. Прежде всего, дадим определение - налоговой системе. Если исходить из значения налоговой системы для рыночной экономики, корректно утверждать, что налоговая система - это государственная система мер политического, экономического, административного, правового характера, направленная на исполнение доходной части бюджета, а также стимулирования роста внутреннего валового продукта (ВВП).

В более узком значении, подразумевающем ее внутреннее содержание, налоговая система представляет собой совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства.[[2]](#footnote-2)

По нашему мнению налоговая система включает в себя шесть взаимосвязанных элементов: 1) Налоговые органы; 2) Налоговое законодательство; 3) Налоги; 4) Пошлины; 5) Сборы; 6) Другие платежи.

Под налоговыми органами понимаются органы, участвующие в налоговых правоотношениях и обеспечивающие взимание налогов с налогоплательщиков. В соответствии с Конституцией РФ "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы'' (Статья 57). Однако налогоплательщики не всегда добросовестно выполняют свои обязанности перед государством, допускают различные нарушения налогового законодательства – от несвоевременного внесения в соответствующий бюджет налогов до умышленного уклонения от их уплаты. Поэтому в любом государстве любой общественно-экономической формации создается определенная система учета налогоплательщиков и контроля за полнотой и своевременностью уплаты ими начисленных налогов и обязательных платежей. В Российской Федерации эту функцию выполняют налоговые органы РФ. Их правовое положение определено Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации»[[3]](#footnote-3), НК РФ, и рядом других нормативно-правовых актов. Так, согласно ст. 30 НК РФ - налоговыми органами в РФ являются Министерство РФ по налогам и сборам и его подразделения в РФ. В случаях, предусмотренных законодательством РФ, полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов.

Второй элемент налоговой системы – налоговое законодательство. Традиционно в советской теории государства и права понятием «законодательство» охватывались акты различных государственных органов, в том числе органов исполнительной власти, имевшие нормативный характер. Однако принципиальная концепция, лежащая в основе формирования налогового законодательства России,-создание системы законов о налогах прямого действия, исключающей издание конкретизирующих и развивающих их подзаконных актов. Именно законодательная основа налогов, исключающая возможность неоднозначного толкования тех или иных положений, создает необходимые условия для подлинной защиты прав налогоплательщиков.

Конституция РФ не допускает взимания налога или сбора на основе указа, постановления, распоряжения или другого акта органа исполнительной власти. На этих конституционных положениях базируется и НК РФ. Cогласно п. 1, 4 и 5 ст. 1 части первой НК РФ понятие «законодательство о налогах и сборах» охватывает, во-первых, законодательство РФ о налогах и сборах, которое состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов; во-вторых - законодательство субъектов РФ о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ. Наконец, это понятие охватывает нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления. Таким образом, акты органов исполнительной власти не составляют законодательства о налогах и сборах.

В действительности налоговые отношения регулируются не только законами, но и подзаконными актами. Однако необходимо учитывать, что только закон налагает на налогоплательщика соответствующие обязанности. Поэтому федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Федерации, исполнительные органы местного самоуправления, а также органы государственных внебюджетных фондов издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, только в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Эти акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (ст. 4 части первой НК РФ).

Таким образом, налоговое законодательство - совокупность норм, содержащихся в законах РФ и принятых на их основе законах субъектов РФ, актов представительных органов местного самоуправления, устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и сборов, основания возникновения, изменения и прекращения отношений собственников и государства по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушения налоговых обязательств.

Следующий элемент – налоги. Формирование доходов федерального бюджета Российской Федерации, бюджетов субъектов РФ, а также местных бюджетов осуществляется за счет трех основных видов источников – налогов, неналоговых доходов и прочих доходов. При этом определяющим и главным доходным источником, являются налоговые поступления, удельный вес которых в консолидированном бюджете России за все годы проводимых экономических реформ, не был ниже 82–83% всех государственных доходов[[4]](#footnote-4). Кроме налогов в федеральный бюджет поступают доходы от государственной собственности, от внешнеэкономической деятельности, прочие неналоговые доходы.

Итак, в ряду государственных доходов налогам принадлежит важнейшее место. Законодательное определение налога дано в ст. 8 части первой НК РФ. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоги выражают обязанности юридических и физических лиц, получающих доходы, участвовать в формировании финансовых ресурсов государства. Являясь инструментом перераспределения, налоги призваны гасить возникающие сбои в системе распределения и стимулировать (или сдерживать) людей в развитии той или иной формы деятельности. Поэтому налоги выступают важнейшим звеном финансовой политики государства в современных условиях. Главные принципы налогообложения - это равномерность и определенность. Равномерность- это единый подход государства к налогоплательщикам с точки зрения всеобщности, единства правил, а так же равной степени убытка, который понесет налогоплательщик. Сущность определенности состоит в том, что порядок налогообложения устанавливается заранее законом, так что размер и срок уплаты налога известен заблаговременно. Государство так же определяет меры взыскания за невыполнение данного закона.

Денежные средства, вносимые в виде налогов, не имеют целевого назначения. Они поступают в бюджет и используются на нужды государства. Государство не предоставляет налогоплательщику какой-либо эквивалент за вносимые в бюджет средства. Безвозмездность налоговых платежей является одной из черт составляющих их юридическую характеристику.

Внутреннее содержание налогов проявляется через их функции. Налоги выполняют четыре важнейшие функции:

1) Обеспечение финансирования государственных расходов (фискальная функция);

2) Государственное регулирование экономики (регулирующая функция);

3) Поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними (социальная функция);

4) Стимулирующая функция.[[5]](#footnote-5)

Во всех государствах, налоги в первую очередь выполняют фискальную функцию - изъятие части доходов предприятий и граждан для содержания государственного аппарата, обороны станы и той части непроизводственной сферы, которая не имеет собственных источников до­ходов (библиотеки, архивы и др.), либо они недо­статочны для обеспечения должного уровня развития -фундаментальная наука, театры, музеи и многие учебные заведения и т. п.

Важную роль играет функция, без которой в экономике, базирующейся на товарно-денежных отношениях, нельзя обойтись - регулирующая. Рыночная экономика в развитых странах - это регулируемая экономика. Развитие рыночной экономики регулируется финансово-экономическими методами - путем применения отлаженной системы налогообложения, маневрирования ссудным капиталом и процентными ставками, выделения из бюджета капитальных вложений и дотаций и т. п. Центральное место в этом комплексе экономических методов занимают налоги. Маневрируя налоговыми ставками, льготами и штрафами, изменяя условия налогообложения, вводя одни и отменяя другие налоги, государство создает условия для ускоренного развития определенных отраслей, способствует решению актуальных для общества проблем.

Социальная или перераспределительная функция налогов. Посредством налогов в государственном бюджете концентрируются средства, направляемые затем на решение народнохозяйственных проблем, как производственных, так и социальных, финансирование крупных межотраслевых, комплексных целевых программ - научно-технических, экономических и т.п. С помощью налогов государство перераспределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, направляя ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры, на инвестиции в капиталоемкие и фондоемкие отрасли с длительными сроками окупаемости затрат (железные дороги, добывающие отрасли и др.). Соответствующим образом построенная налоговая система позволяет придать рыночной экономике социальную направленность. Это достигается путем установления прогрессивных ставок налогообложения, направления значительной части бюджета средств на социальные нужды населения, полного или частичного освобождения от налогов граждан, нуждающихся в социальной защите.

Последняя функция налогов - стимулирующая. С помощью налогов, льгот и санкций государство стимулирует технический прогресс, увеличение числа рабочих мест, капитальные вложения в расширение производства и др. Действительно, грамотно организованная налоговая система предполагает взимание налогов только со средств, идущих на потребление. А средства, вкладываемые в развитие производства, освобождаются от налогообложения полностью или частично. У нас в России это правило чаще не выполняется. Стимулирование технического прогресса с помощью налогов проявляется, прежде всего, в том, что сумма прибыли, направленная на техническое перевооружение, реконструкцию, расширение производства товаров народного потребления, оборудование для производства продуктов питания и ряда других освобождается от налогообложения. Эта льгота, конечно, очень существенная. Во многих развитых странах освобождаются от налогообложения затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Так, в Германии указанные затраты включаются в себестоимость продукции и тем самым автоматически освобождаются от налогов. В других странах эти затраты полностью или частично исключаются из облагаемой налогом прибыли.

Пошлины и сборы. В отличие от налогов, при уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель (за что конкретно уплачивается пошлина) и специальные интересы (плательщик в той или иной мере непосредственно ощущает возмездность платежа). Налоги тоже могут иметь специальную цель (целевые налоги), однако они никогда не бывают индивидуально (непосредственно) возмездными. Цель взыскания пошлины или сбора состоит лишь в покрытии без убытка, но и без чистого дохода, издержек учреждения, в связи с деятельностью которого взимается пошлина. Размер пошлины или сбора определяют исходя из характера и размера услуги (принцип эквивалентности) и устанавливают, как правило, в конкретной сумме.

Виды пошлин различны. Выделяют пошлины, взимаемые в связи с предоставлением административных услуг (например, за рассмотрение ходатайства о получении или прекращении гражданства); пошлины, взимаемые за предоставление какого-либо права (например, за выдачу разрешений на право охоты); пошлины, взимаемые как компенсация за определенные расходы общества в интересах конкретных лиц (например, пошлины с владельцев крупнотоннажных транспортных средств, оказывающих повышенное разрушающее действие на автодороги). Выделяют также пошлины, взимаемые в определенных сферах государственной деятельности: судебные, таможенные, и др. В российском законодательстве существуют три вида пошлин: государственная, регистрационная и таможенная. Государственная пошлина взимается за ряд услуг в пользу плательщика - принятие исковых заявлений и других документов судом, регистрация актов гражданского состояния, выдача документов и др., а также за предоставление особого права (например, право на охоту)[[6]](#footnote-6).Регистрационные пошлины взимаются при обращении лица с заявкой о выдаче патентов на изобретение, промышленный образец, полезную модель и др.[[7]](#footnote-7) Таможенные пошлины взимаются при совершении экспортно-импортных операций.

В соответствии с НК РФ «под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений» (п. 2 ст. 8). К категории «сборы» можно отнести предусмотренные НК РФ (ст. 13—15) государственную пошлину, таможенные сборы, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, а также федеральные, региональные и местные лицензионные сборы.

К понятию "другие платежи" относят обязательные отчисления в государственные внебюджетные фонды, такие, как Пенсионный фонд, Фонд медицинского страхования, Фонд занятости, Фонд социального страхования, дорожные федеральный и территориальные фонды. По своей социально-экономической сущности отчисления во внебюджетные фонды носят сугубо налоговый характер. Источником этих отчислений, как и налогов, служит произведенный валовой внутренний продукт (ВВП). Отчисления привязаны к фонду оплаты труда и включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

## 1.2 КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Группировка налогов по методам их установления и взимания, характеру применяемых ставок и объектов обложения и ряду других признаков представляет собой классификацию налогов. В первую очередь налоги классифицируются в зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит его в действие. По этому признаку налоги подразделяются на - государственные и местные. Исходя из федерального устройства Российской Федерации, государственные налоги подразделяются на федеральные и региональные (налоги субъектов Федерации). В связи с этим систему налогов РФ необходимо характеризовать как совокупность федеральных, региональных и местных налогов[[8]](#footnote-8).

Федеральные налоги в России установлены НК РФ и являются обязательными к уплате на всей территории страны. Региональные налоги вводятся в действие законами субъектов Федерации и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта Федерации. При этом перечень указанных налогов также установлен НК РФ. Устанавливая региональные налоги, представительные органы субъектов Федерации определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных НК РФ, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты налогов. Все остальные элементы региональных налогов установлены соответствующей главой НК РФ. Таков же порядок введения в действие местных налогов.

При этом важно отметить, что разделение налогов на федеральные, региональные и местные не означает, что они жестко закреплены и должны полностью перечисляться исключительно в соответствующий бюджет. Распределение большинства налогов между бюджетами разных уровней в Российской Федерации осуществляется бюджетным законодательством, и происходит это, как правило, ежегодно при утверждении соответствующих бюджетов. Именно в ходе бюджетного планирования в Российской Федерации устанавливаются доли каждого налога, поступившего на данной территории, в соответствующих бюджетах с целью осуществления регулирования доходной базы всех бюджетов.

Первой частью НК РФ в России установлено в целом 26 налогов и сборов, в том числе 14 федеральных, 7 региональных и 5 местных налогов. При этом для конкретного налогоплательщика количество уплачиваемых налогов несравненно меньше, чем это предусмотрено в Кодексе, поскольку в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число предприятий. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, лесной налог и ряд других. Кроме того, значительное число включенных в налоговую систему России налогов уплачивается физическими лицами. Одновременно с этим установленный в Кодексе перечень налогов содержит для организаций-налогоплательщиков и альтернативные виды налогов. В частности, добывающие предприятия получают возможность вместо акцизов на природный газ уплачивать по новым скважинам налог на дополнительные доходы от добычи углеводородов, который возникает при достижении определенного уровня окупаемости затрат в добычу газа и прогрессивно возрастает по мере увеличения добычи. Одновременно с этим следует отметить, что из всего многообразия видов налогов, установленных в налоговой системе России, фактически пять налогов (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, таможенные пошлины и налог на доходы физических лиц) с фискальной точки зрения являются решающими. Они играют на протяжении всех лет создания основ механизма рыночных отношений в России, решающую роль в формировании доходов российской бюджетной системы. Вместе с тем первые четыре налога являются определяющими с точки зрения налоговой нагрузки на налогоплательщиков – юридических лиц.

Важно подчеркнуть, что перечень региональных и местных налогов, с принятием НК РФ, стал исчерпывающим, т.е. ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления не имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного Кодексом. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий, достаточно резко повысило их уверенность в незыблемости налоговой системы. Вместе с тем в части федеральных налогов их перечень, хотя и установлен в Кодексе, может существенно изменяться решением федеральной законодательной власти. Так, с момента вступления в действие части первой НК РФ были введены и через непродолжительное время отменены такие экзотические налоги, как сбор за пограничное оформление, налог на отдельные виды транспортных средств. Это является возможным исключительно потому, что Кодекс не запрещает этого делать, а также в связи с тем, что в нем отсутствует положение о том, что введение нового налога должно сопровождаться отменой одного из действующих.

В зависимости от назначения налоги делятся на общие и целевые.

Как правило, налог не имеет цели покрыть какой-нибудь конкретный расход. Это обосновывается необходимостью избежать подчинения совершаемых расходов поступлению отдельных видов доходов. Налоги, не предназначенные для финансирования конкретного расхода, называют общими. Но в ряде случаев представляется целесообразным введение целевых налогов, собираемых для финансирования конкретных расходов бюджета.

Во-первых, с психологической точки зрения налогоплательщик с большей готовностью уплачивает налог, в пользе которого он уверен. Так, налог с владельцев автотранспортных средств в Москве имел целевую направленность на реконструкцию кольцевой автодороги.

Во-вторых, эти налоги могут вводиться для придания большей независимости конкретному государственному органу[[9]](#footnote-9) В-третьих, целевой характер налога может оправдываться тем, что необходимость затрат вызвана получением определенных доходов. Так, добыча полезных ископаемых вызывает необходимость проведения природно-восстановительных работ, работ по разведке новых месторождений. Поэтому пользователи недр уплачивают целевой налог на восстановление минерально-сырьевой базы[[10]](#footnote-10).

Однако необходимо учитывать, что одним из конституционных принципов установления налогов и сборов является принцип ограничения их специализации. По общему правилу налог не предназначен для определенного расхода. Это -одно из обязательных условий стабильности государственного бюджета и гарантии выполнения государством своих социальных и иных функций. Основанием данного принципа является также закрепленное в Конституции РФ требование всеобщности и единства бюджета (ст. 114).

Установление целевых налогов должно быть обусловлено конституционно значимыми целями. Для введения целевого налога следует обосновать с конституционных позиций необходимость финансирования того или иного расхода именно за счет целевых поступлений.

Целевые налоги предназначаются непосредственно для покрытия определенных расходов. Поэтому установление целевого налога требует особого механизма обособления поступающих средств. Для этого учреждаются дополнительный бюджет и специальные счета учета сумм налога.

Если для финансирования отдельного мероприятия установлен целевой налог, то проведение мероприятия всецело зависит от этого налога: нет конкретного дохода -нет и конкретного расхода.

В зависимости от метода взимания налоги делятся на прямые и косвенные. Прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством. Примером прямого налогообложения в российской налоговой системе могут служить такие налоги, как налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налоги на имущество как юридических, так и физических лиц, и ряд других налогов. В данном случае основанием для обложения служат владение и пользование доходами и имуществом.

Косвенные налоги взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров, работ и услуг. Эти налоги включаются в виде надбавки в цену товара, а также тарифа на работы или услуги и оплачиваются потребителем-покупателем. Владелец (производитель или продавец) товара, работы или услуги при их реализации получает с потребителя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление. Таким образом, указанные налоги в основном предназначаются для перенесения реального налогового бремени с производителя на конечного потребителя и как следствие – для более равномерного распределения общей фискальной нагрузки между всеми налогоплательщиками. Примером косвенного налогообложения могут служить НДС, акцизы, таможенные пошлины.

В мировой практике выделяют четыре базисных модели системы налогов в зависимости от ролей прямых и косвенных налогов. Так, англосаксонская модель ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов незначительна. В США, например, подоходный налог с населения формирует 44% доходов бюджета. Платежи населения превышают налоги с предприятий.

Евроконтинентальная модель отличается высокой долей отчислений на социальное страхование, а также значительной долей косвенных налогов: поступления от прямых налогов в несколько раз меньше поступлений от косвенных. К примеру, в Германии доля поступлений на социальное страхование составляет 45% доходов бюджета, от косвенных налогов -22%, а от прямых налогов - всего 17%. Аналогичны показатели и других стран, ориентированных на эту модель, - Нидерландов, Франции, Австрии, Бельгии[[11]](#footnote-11).

Латиноамериканская модель рассчитана на сбор налогов в условиях инфляционной экономики. Косвенные налоги наиболее чутко реагируют на изменение цен, лучше защищают бюджет от инфляции, поэтому они и составляют основу системы налогов. По механизму взимания и контроля косвенные налоги более просты, чем налоги прямые. Они не требуют развитого аппарата налоговых служб и изощренной системы расчетов. Поэтому, как правило, в менее развитых странах доля косвенных налогов выше. Кроме того, доходы населения в этих странах ниже, чем в преуспевающих странах, что также определяет незначительный уровень прямых налогов. Доли косвенных налогов в доходах бюджетов Чили, Боливии и Перу составляют соответственно 46,42 и 49%.

Смешанная модель, сочетающая черты других моделей, применяется во многих странах. Государства выбирают ее для того, чтобы диверсифицировать структуру доходов, избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов.

В последние годы во всех странах мира все большее распространение получают косвенные налоги, поскольку изъятие денежных средств у потребителя происходит добровольно и в соответствии с уровнем его потребностей. НДС, налог с продаж, акцизы, и другие косвенные налоги в странах ЕС достигают 50-60%, а в США, Канаде, Японии – 20-30%, поскольку там существует негативное отношение к уравнительным принципам в хозяйственном механизме.[[12]](#footnote-12)

Очевидно, что в России используется смешанная модель системы налогов. Анализ консолидированного бюджета Российской Федерации, например, за 1999 год показывает, что доля прямых налогов составляет 42% (в том числе с физических лиц -14%), косвенных налогов - также 42% (в том числе НДС - 30%, акцизы -12%).

Налоговую систему России по обеспечению доходной части государственного бюджета с момента ее образования и на протяжении всего периода формирования принято считать системой, построенной на преобладании косвенного налогообложения[[13]](#footnote-13). Однако необходимо отметить, что уровень собираемости прямых налогов значимо превышает аналогичный показатель для косвенных налогов. В частности, с 1997 по 2000г. собираемость по налогу на прибыль обеспечивалась не менее чем на 74,0–96,5%, тогда как в этот же период собираемость НДС составляла 63,0–82,9%. Поэтому фактические поступления косвенных налогов были ниже объемов бюджетных доходов от прямого налогообложения. Кроме того, следует учитывать, что отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды из чисто формальных положений не включались в российскую налоговую систему, хотя по своему экономическому содержанию они фактически являлись налогами, причем весьма обременительными для хозяйствующих субъектов. Суть этих платежей для российских налогоплательщиков не изменилась с преобразованием их с 1 января 2001г. в единый социальный налог (далее - ЕСН) и включением его в налоговую систему России. Таким образом, если исходить не из формальных, а экономических условий, то на протяжении всех лет функционирования российской налоговой системы в ней преобладали прямые налоги. В то же время, несмотря на фактическое доминирование прямых налогов, наблюдается устойчивая тенденция повышения значимости косвенных налогов.[[14]](#footnote-14)

Исключительные особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по субъекту уплаты. Анализ структуры налоговой системы России в зависимости от субъекта уплаты налогов свидетельствует о преобладании налогов, уплачиваемых юридическими лицами. Из 23 видов налогов (без лицензионных сборов), установленных налоговой системой России, 15 налогов уплачиваются юридическими лицами, уплата 5 налогов возложена как на юридических, так и на физических лиц, и только 3 налога платят исключительно физические лица. Специфика структуры российской налоговой системы в части субъекта уплаты налогов вызвана следующими обстоятельствами. Во-первых, это связано с низким жизненным уровнем абсолютного большинства населения Российской Федерации и вызванной этим недостаточной налоговой базой. Во-вторых, в структуре населения страны высокий удельный вес занимают лица предпенсионного и пенсионного возраста, доходы которых объективно ниже остальной части населения. В-третьих, существенную роль играет и созданная в стране система уклонения от уплаты налогов, используемая преимущественно лицами, имеющими наиболее высокий уровень доходов. В результате этого отсутствует реальная налоговая база налогоплательщиков – физических лиц. При этом важно подчеркнуть, что в России степень сокрытия личных доходов значительно выше, чем доходов корпораций.

По принадлежности к звеньям бюджетной системы налоги подразделяются на регулирующие и закрепленные. На основании бюджетного законодательства РФ при утверждении соответствующих бюджетов осуществляется распределение большинства налогов между бюджетными уровнями. Иными словами, в ходе бюджетного планирования регулируются доходные базы бюджетов путем установления доли каждого налога, поступившего на данной территории, в соответствующих бюджетах. В связи этим указанные налоги называются регулирующими. Таким образом, регулирующие налоги – это те налоги, от которых в процессе бюджетного планирования производятся отчисления в бюджеты нижестоящего уровня с целью улучшения их сбалансирования.

В отличие от них закрепленные налоги, на постоянной основе закреплены за бюджетами соответствующего уровня и не могут зачисляться в бюджеты другого уровня. Ярким примером закрепленных налогов являются местные налоги, которые зачисляются исключительно в местные бюджеты. Регулирующую же роль выполняют в основном федеральные и региональные налоги. Исключение составляют те из них, доли или ставки которых в налоговом законодательстве закреплены за тем или иным бюджетом. Примером закрепленного федерального налога может служить налог на прибыль. Налоговая ставка устанавливается в размере 24%. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 7,5%, зачисляется в федеральный бюджет; 14,5% – в бюджеты субъектов РФ и 2% – в местные бюджеты. Можно считать закрепленным налогом и федеральный водный налог, суммы поступлений которого на постоянной основе распределены между региональным и местным бюджетами.

По объекту обложения налоги также подразделяются на несколько видов. Среди прямых налогов выделяют реальные (имущественные), ресурсные (рентные), личные, вмененные и взимаемые с фонда оплаты труда.

Реальными налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика. К ним, в частности, относятся земельный налог, налог на имущество, налог на недвижимость и другие.

С реальными налогами тесно связаны ресурсные платежи, взимание которых определяется разработкой, использованием и добычей природных ресурсов. К этой группе налогов следует отнести налог на добычу полезных ископаемых, акцизы по подакцизным видам минерального сырья, земельный налог и некоторые другие.

В отличие же от реальных налогов личные налоги учитывают финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. Они взимаются с доходов физических и юридических лиц способом «у источника» или «по декларации». Примером личного обложения могут служить налог на прибыль, налог на доходы физических лиц. Отличительной особенностью налогов, включенных в группу вмененных, является то, что здесь объектом обложения выступает доход, определяемый государством, который не зависит от фактических финансовых показателей деятельности и определяется потенциальными возможностями налогоплательщика, связанными с владением и распоряжением имеющегося у него имущества. Поэтому данный вид налогов можно назвать одной из разновидностей реальных налогов. В России установлены две формы такого налога – единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности и налог на игорный бизнес.

В частности, единый налог на вмененный доход взимается с потенциально возможного валового дохода плательщика данного налога за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемого с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных, полученных путем статистических исследований, в ходе проверок налоговых органов, а также оценки независимых организаций. При этом базовая доходность представляет собой условную доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих, и другие), характеризующего определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях[[15]](#footnote-15).

Одновременно при исчислении единого налога на вмененный доход используются повышающие (понижающие) коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора (место деятельности, вид деятельности) на результат предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога. Следует отметить, что единый налог на вмененный доход пока еще «не нашел себя» в российской налоговой системе ни в фискальном, ни в стимулирующем смысле.

Следующая группа налогов – это налоги, взимаемые с фонда оплаты труда, которые трудно отнести к изложенным выше классификационным группам. В данном случае объектом обложения выступают расходы налогоплательщика, связанные с выплатой зарплаты и других видов вознаграждения работникам. В России к этой группе налогов относится ЕСН.

По способу обложения налоги российской налоговой системы классифицируются по трем группам в зависимости от способов взимания налогового оклада: «у источника», «по декларации» и «по кадастру». Исчисление и изъятие налога «у источника» обычно осуществляется органом, который выплачивает доход. Этим способом в российской налоговой системе взимается налог на доходы физических лиц, а также облагаются отдельные виды доходов по налогу на прибыль организаций (акциям и другим ценным бумагам). В данном случае налог удерживается фактически одновременно с выплатой дохода, что исключает возможность уклонения от его уплаты. Сумма изъятого налога переводится сборщиком – налоговым агентом непосредственно в бюджет. Этот способ нередко сопровождается подачей декларации в налоговые органы. Российское налоговое законодательство предусматривает взимание налога «по декларации», в частности при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (нефиксированные доходы). В отношении юридических лиц применение этой формы уплаты налога предусматривается по таким видам налогов, как налог на прибыль, налог на имущество, НДС, акцизы. Способ взимания налогов «по кадастру» применяется в российской налоговой системе при обложении транспортным налогом, налогом на отдельные виды имущества.

В зависимости от применяемых ставок налогообложения налоги подразделяются на прогрессивные, регрессивные, пропорциональные и кратные минимальному размеру оплаты труда.

В отличие от налоговых систем других стран в России редко используется прогрессивное налогообложение. Прогрессивные ставки применяются в отношении лишь отдельных налогов, не играющих существенной фискальной или регулирующей роли. До 2001г. в налоговой системе России обложение доходов физических лиц строилось на основе прогрессивных ставок, при этом диапазон прогрессии в отдельные годы достигал от 12 до 45%. Начиная с первого года нового тысячелетия в России установлена практически единая ставка обложения в размере 13%, и только лишь для отдельных видов доходов применяется также пропорциональная ставка в 30%, а для нерезидентов России – со всех полученных на российской территории доходов налог уплачивается по ставке в 35%. В настоящее время прогрессивное налогообложение применяется фактически в двух случаях. Во-первых, при налогообложении имущества физических лиц, когда ставки налога возрастают в зависимости от стоимости принадлежащего гражданам недвижимого имущества. Во-вторых, прогрессивные ставки применяются при налогообложении транспортных средств в зависимости от мощности двигателя.

В противоположность прогрессивному методу налогообложения при использовании метода регрессии с ростом налоговой базы происходит сокращение размера ставки.

В экономическом смысле регрессивными являются косвенные налоги (например, акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины), которые представляют собой надбавку к цене товара. Покупатели одного и того же товара, обложенного косвенными налогами, уплачивают одинаковую сумму налогов. Однако доля этих налогов в доходах различных покупателей неодинакова: большая у лиц с незначительными доходами, меньшая -у более богатых.

Регрессивное налогообложение возникло в России с принятием НК РФ и начало действовать с 2001г. в отношении одного налога – ЕСН. По данному налогу ставка уменьшается по мере возрастания размера денежных выплат и других форм компенсаций работникам организации. Введение регрессивных ставок было вызвано необходимостью стимулирования работодателей в части реального отражения производимых работникам выплат и ликвидации, получивших широкое распространение в стране теневых форм выплаты заработной платы и других вознаграждений работникам.

По регрессивному методу строится шкала ставок государственной пошлины за подачу исковых заявлений имущественного характера в судебные инстанции: чем выше сумма иска, тем меньше процент пошлины. Это объясняется тем, что большая сумма пошлины может стать существенным препятствием для реализации конституционного права на судебную защиту, что недопустимо. При незначительных же суммах исковых требований высокий процент пошлины может остановить истца от предъявления незаконных или необоснованных требований.

В российской налоговой системе преимущественно устанавливаются и применяются пропорциональные ставки налогообложения. При пропорциональном налогообложении для каждого налогоплательщика равна ставка (а не сумма) налога. Ставка налога не зависит от базы налогообложения. С ростом базы пропорционально возрастает налог. Ставка налога одинакова для плательщиков, имеющих прибыль в любых размерах. Такие ставки применяются в отношении НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц, таможенной пошлины. Налогообложение прибыли юридических лиц также осуществляется на пропорциональной основе. Принцип пропорционального налогообложения был окончательно закреплен в налоговой практике французской революцией и базировался на провозглашенной ею идее равенства: «Из идеи равенства вытекало не только всеобщее, но и равное обложение, равномерное разверстывание налогов между всеми плательщиками, сообразно средствам каждого, иначе говоря, каждый обязан отдать одинаковую часть своего имущества государству»[[16]](#footnote-16). Хотя некоторые считали, что идея равенства должна вести к установлению равного налогообложения, большинство все же соглашалось с тем, что налоги должны уплачиваться по средствам каждого, сообразно экономическим возможностям, платежеспособности. Платежеспособность определялась в то время доходами лица.

Разновидностью пропорциональной системы налогообложения является специфическая для российской налоговой системы форма ставки налога – кратная минимальному размеру оплаты труда. Подобные ставки применяются по двум налогам – на игорный бизнес и по налогу на имущество физических лиц в части обложения движимого имущества.

В зависимости от назначения налоги в налоговой системе РФ подразделяются на общие (обезличенные) и специальные (целевые). Отличительной особенностью общих налогов является то, что они после поступления в бюджет любого уровня обезличиваются и расходуются на цели, определенные в соответствующем бюджете. В отличие от них специальные налоги, имея строго целевое назначение, закреплены за определенными видами расходов. Примером специального налога может служить ЕСН, поступления от которого зачисляются не только в федеральный бюджет, но и во внебюджетные государственные социальные фонды. При этом ставка ЕСН, учитывая его целевой характер, предусматривает его распределение как в федеральный бюджет, так и по каждому фонду – Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, налоговая система - это государственная система мер политического, экономического, административного, правового характера, направленная на исполнение доходной части бюджета, а также стимулирования роста внутреннего валового продукта (ВВП).

По своему внутреннему содержанию, налоговая система, представляет собой совокупность предусмотренных в налоговом законодательстве - налогов, пошлин, сборов и пр., принципов, форм и методов их установления, изменения, отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления посредством налоговых органов налогового контроля, а также привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства.

В рыночной экономике хорошо отлаженная налоговая система - наиболее активный рычаг государственного регулирования социально-экономического развития, инвестиционной стратегии, внешнеэкономической деятельности, структурных изменений в производстве, ускоренного развития приоритетных отраслей. Основное предназначение налоговой системы – своевременное и полное формирование доходов федерального бюджета Российской Федерации, бюджетов субъектов РФ, а также местных бюджетов, за счет налоговых поступлений, являющихся их главным доходным источником.

Действующая российская налоговая система, по своей общей структуре, принципам построения и перечню налоговых платежей, по размеру налоговых ставок, в основном соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, применяемым в странах с рыночной экономикой, хотя и имеет свои специфические черты, обусловленные, как отсутствием опыта правового регулирования реальных налоговых отношений, так особенностями экономического и политического устройства РФ. При этом в Российской Федерации используется смешанная модель системы налогов, в которой, несмотря на фактическое доминирование прямых налогов, из года в год наблюдается устойчивая тенденция повышения значимости косвенных налогов.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

##### нормативные акты

1. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 " Об основах налоговой системы, в Российской Федерации " (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2004) // "Ведомости СНД и ВС РФ". – 1992. - № 11.- ст. 527.
2. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-I "О налоговых органах Российской Федерации" (c изм. и доп. на 29 мая 2002 г.) // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ от 11 апреля 1991 г. - № 15. - ст. 492
3. Патентный закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3517-1// Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР.-1992.-Nв42 -Ст.2319.
4. Федеральный закон от 3 марта 1995 г. № 27-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О недрах»//Собрание законодательства Российской Федерации,- 1995.-№ 10.-Ст. 823.

Федеральный закон от 31 декабря 1995 г. № 226-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О государственной пошлине»//Собрание законодательства Российской Федерации.- 1996.-№ 1.-Ст. 19 (с изменениями и дополнениями).

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // "Российская газета" от 6 августа 1998 г.

Литература

1. Грачева Е.Ю. Налоговое право. Вопросы и ответы: Учебное пособие. - М. ИНФРА-М 2005.
2. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника.- 5-е изд., перераб. и доп.-М.: Финансы и статистика, 2006. – 369 с
3. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики.- М.: Манускрипт, 1999.
4. Курс переходной экономики: Учебник для вузов / Под ред. Л.И. Абалкина. М.: Финстатинформ, 1997. – 589с.
5. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки.-Петроград, 1919
6. Налоги и налогообложение. Энциклопедический словарь. /Под ред. Толкушина А.В. – М: Юристъ. 2006.
7. Рашин А.Г. Прямые и косвенные налоги как элемент налоговой системы // Государство и право 2003 .- №3. - с. 92-95
8. Самохвалов А., Куникеев Б. Налоги в России // Свободная мысль.- 2002. -№ 9. - с. 9-20
9. Черник Д.Г. Основы налоговой системы: Учебник /Д.Г.Черник, А.П.Починок, В.П.Морозов. - М., 2006. - 511с.
10. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. 4-е изд. – М. ИНФРА-М. 2006. – 575 с.

Материалы ИНТЕРНЕТ

1. Воронин Ю. Налоговая система России и экономическая политика /http://www.rau.su/observer/N10-12\_96/10-12\_12.HTM
2. Пансков В.Г. О налоговой системе России / http://www.mediatext.ru/docs/12782
1. Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 " Об основах налоговой системы, в Российской Федерации " (с изм. и доп., вступившими в силу с 01.01.2004) // "Ведомости СНД и ВС РФ". – 1992. - № 11.- ст. 527. [↑](#footnote-ref-1)
2. см: ПансковВ.Г. **О налоговой системе России//** «Федеральный справочник»http://www.mediatext.ru/docs/12782 [↑](#footnote-ref-2)
3. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-I "О налоговых органах Российской Федерации" (c изм. и доп. на 29 мая 2002 г.) // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ от 11 апреля 1991 г. - № 15. - ст. 492 [↑](#footnote-ref-3)
4. См: Пансков В.Г. **О налоговой системе России//** «Федеральный справочник»http://www.mediatext.ru/docs/12782 [↑](#footnote-ref-4)
5. См: Налоги и налогообложение. Энциклопедический словарь. /Под ред. Толкушина А.В. – М: Юристъ. 2006. [↑](#footnote-ref-5)
6. Федеральный закон от 31 декабря 1995 г. № 226-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О государственной пошлине»//Собрание законодательства Российской Федерации.— 1996.— № 1.— Ст. 19 (с изменениями и дополнениями). [↑](#footnote-ref-6)
7. Патентный закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3517-1//Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР.— 1992.— Nв42—Ст.2319. [↑](#footnote-ref-7)
8. Указанные налоги отличаются не тем, в бюджет какого уровня они поступают, а по тому, какой уровень власти устанавливает непосредственно сам налог. [↑](#footnote-ref-8)
9. КозыринА.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики.— М.: Манускрипт, 1999.—С. 32. [↑](#footnote-ref-9)
10. Федеральный закон от 3 марта 1995 г. № 27-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О недрах»//Собрание законодательства Российской Федерации,— 1995.— № 10.— Ст. 823. [↑](#footnote-ref-10)
11. См: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики.-М.: Манускрипт, 1999. [↑](#footnote-ref-11)
12. Курс переходной экономики: Учебник/ Под ред. Л.И. Абалкина. М.: Финстатинформ, 1997. С. 367. [↑](#footnote-ref-12)
13. Рашин А.Г. Прямые и косвенные налоги как элемент налоговой системы // Государство и право.- 2003.- №3 с. 92-95 [↑](#footnote-ref-13)
14. см: Пансков В.Г. **О налоговой системе России//** «Федеральный справочник»http://www.mediatext.ru/docs/12782 [↑](#footnote-ref-14)
15. см: Самохвалов А., Куникеев Б. Налоги в России // Свободная мысль.- 2002. -№ 9. -с. 9-20 [↑](#footnote-ref-15)
16. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки.— Петроград, 1919—С. 186. [↑](#footnote-ref-16)