Министерство образования Российской Федерации

Казанский государственный технологический университет

Кафедра государственного управления, истории и социологии

Курсовая работа

Налоговая политика в Российской Федерации и система органов государственной власти, участвующие в ее разработке и реализации

Работу выполнил:

студент группы 96-62

Першин М.А.

Научный руководитель:

к.ф.н., доцент Салагаев А.Л.

Казань, 2000

**План:**

Введение.

Глава 1. Налогообложение и налоговая система (Теоретический аспект).

Глава 2. Налоговая политика ведущих западных государств.

Глава 3. Налоговая политика РФ.

Глава 4.Государственные органы как участники отношений в сфере налогообложения.

Заключение.

Список литературы.

**Введение.**

**Актуальность.**

В условиях рыночных отношений и особенно в переходный к рынку период налоговая система является одним из важнейших экономических регуляторов, основой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики.

От того, насколько правильно построена система налогообложения, насколько продумана налоговая политика государства, зависит эффективное функционирование всего народного хозяйства.

В рыночной экономике налоги выполняют столь важную роль, что можно с уверенностью сказать: без хорошо налаженной, четко действующей налоговой системы, отвечающей условиям развития общественного производства, эффективная рыночная экономика невозможна.

С точки зрения науки об управлении государство как объект управления ничем не отличается в этом качестве от частной корпорации. Если правильно выбраны цели, известны имеющиеся средства и ресурсы, то остается лишь научиться эффективно применять эти средства и ресурсы. Основным финансовым ресурсом государства являются налоги, поэтому эффективное управление налогами можно считать основой государственного управления вообще.

Все важнейшие направления развития государства невозможны без соответствующего финансирования, следовательно, необходима развитая экономика для более полного выполнения государством своих функций. Развитая экономика возможна при развитой системе органов государственной власти, грамотной и продуманной налоговой политике. В нашей стране период становления налоговой системы не закончился, и о грамотной налоговой политике говорить пока тоже рано. Ввиду этого актуальность данной работы бесспорна.

**Разработанность.** Тема налогового реформирования остро дискутируема в обществе. Обсуждаются вопросы, связанные с принятием второй части Налогового кодекса, с проблемой снижения налогового бремени с производителя, вопросы подачи деклараций и налогового контроля и еще масса вопросов, также существует масса публикаций по этим вопросам, но при этом налоговая политика в ней затрагивается лишь в скользь, как что-то необходимое, но не в первую очередь.

Особо хотелось бы отметить журнал «Аудитор», печатающий достаточно много работ по налоговой политике и налогам вообще. Это и Босс Г. об изменение налоговой политики[1] и Павлова Л., Мерзляков И. о совершенствовании налогообложения в Российской Федерации[18], а также Кашин В., Мерзляков И. о налоговой политики и оздоровлении России[8]. Также можно выделить группу учебных пособий, таких как работа Шуваловой Е.Б. о налогообложении и налоговом законодательстве[32], учебное пособие для вузов под редакцией Русаковой И.Г., Кашина В.А о налогах и налогообложении[12]. Особой значимостью обладают публикации исторического характера: работа ПушкаревойВ.М., раскрывающей историю политики налогов[21], а также сюда можно отнести статью Караваева Н.В., описывающей налоговую политику ведущих зарубежных государств[7].

При этом хотелось бы отметить недостаточную разработанность вопросов налоговой политики и органов государственной власти, участвующих в ее разработке и реализации.

На основании этого целью данной работы является**: - анализ налоговой политики в Российской Федерации и органов государственной власти, участвующих в ее разработке и реализации.**

**Данная цель может быть достигнута посредством решения следующих задач:**

рассмотреть теоретические аспекты налоговой системы,

проанализировать налоговую политику ведущих зарубежных стран,

определить специфику налоговой политики в Российской Федерации,

описать систему органов государственной власти Российской Федерации,

участвующих в налоговых отношениях.

**Структура работы.** Данная работа состоит из введения, трех глав и заключения. Первая глава описывает налогообложение и налоговую систему (теоретический аспект), во второй главе анализируется налоговая политика ведущих западных государств, в третей главе определяется специфика налоговой политики РФ, в четвертой главе описывается система органов государственной власти Российской Федерации, участвующих в налоговых отношениях.

Право облагать налогом... — это не только право уничтожать,

но и право созидать.

*Верховный суд США*

Глава 1. . Налогообложение и налоговая система

**(Теоретический аспект).**

Налоги появились с разделением общества на классы и возникновением государства, как “взносы граждан, необходимые для содержания ...публичной власти ...”[11,5]. Государству для выполнения своих функций необходимы финансовые средства, которые оно и получает посредством налогов. Поэтому государство не может обойтись без налогов. Управление экономикой, оборона, суд, таможня, охрана порядка, бесплатное медицинское обслуживание и образование - вот далеко не полный перечень тех направлений расходов федерального бюджета страны, для финансирования, которых необходимо собирать налоги. Таким образом, со времени возникновения государства налоги стали необходимой частью экономических отношений.

"В жизни нет ничего неизбежного, кроме смерти и налогов", - так утверждал Б. Франклин (1706-1790), один из авторов Декларации независимости США. **Налоги** - это обязательные платежи, взимаемые государством (центральными и местными органами) с физических и юридических лиц в бюджет соответствующего уровня. Совокупность законов, правил и практических приемов, относящихся к сбору налогов, называется **налогообложением**[32,12].

Основными свойствами налогов являются их обязательность и безэквивалентность. Первое свойство связано с тем, что государство изымает определенную часть дохода налогоплательщика в виде обязательного взноса, в порядке общественного принуждения, а второе свидетельствует о том, что уплата налогов не сопровождается прямым встречным исполнением со стороны государства каких-либо обязательств или оказанием услуг.

От налогов следует отличать сборы. **Сбор** - это денежный платеж, взимаемый государством за оказанные услуги (например, плата за выдачу лицензии на право торговли, сбор за регистрацию предприятия и т.д.)[32,13].

Общие принципы налогообложения были сформулированы Адамом Смитом:

1. “Подданные государства должны участвовать в покрытии расходов правительства, каждый по возможности, т.е. соразмерно доходу, которым он пользуется под охраной правительства. Соблюдение этого положения или пренебрежение им ведет к так называемому равенству или неравенству обложения.

2. Налог, который обязан уплачивать каждый, должен быть точно определен, а не произведен. Размер налога, время и способ его уплаты должны быть ясны и известны как самому плательщику, так и всякому другому...

3. Каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие наиболее удобны для плательщика ...

4. Каждый налог должен быть так устроен, чтобы он извлекал из кармана плательщика, возможно меньше сверх того, что поступает в кассы государства.”

**Функции налогов:**

У налогов имеются три основные функции;

• фискальная,

• регулирующая (экономическая),

• распределительная (перераспределительная).

Налоги являются важнейшими финансовыми поступлениями в государственный бюджет, и в этом состоит фискальная функция налогов. В нашей стране более 80% доходов бюджета дают пять основных налогов:

1.на прибыль,

2.на добавленную стоимость,

3.подоходный налог с физических лиц,

4.ресурсные платежи,

5.акцизы.

Помимо фискальной функции, налоги используются государством как средство регулирования экономики путем увеличения или уменьшения общего налогового бремени и путем целевого воздействия на отдельные категории налогоплательщиков или виды деятельности через установление налоговых льгот, снижение налоговых ставок и др. Эти мероприятия оказывают влияние на изменение структуры и темпов развития производства. Налоги в значительной степени определяют величину затрат на производство продукции и прибыли предприятий. Рост налогов снижает покупательную способность населения и, таким образом, определяет уровень его жизни.

Третья функция заключается в том, что посредством налогов государство изымает часть доходов юридических и физических лиц, концентрирует эти средства в государственном бюджете, а затем направляет их на реализацию экономических и социальных программ[11,42].

Кроме того, некоторые авторы выделяют контрольную функцию. С ее помощью осуществляется контроль за функционированием каналов поступлений налоговых платежей, оценивается их эффективность.

Также можно выделить стимулирующую(дестимулирующую) функцию, с помощью которой государство регулирует НТП, рост числа рабочих мест, расширение производства, инвестиции и т.п. за счет уменьшения налогооблагаемой базы, налоговых кредитов, льгот.

И самой молодой функцией стала воспроизводственная функция(возникла в начале 60-ых годов).Она нацелена на воспроизводство экосистемы и выполняют ее экологические налоги(в принятом налоговом кодексе РФ выделен специальный блок экологических налогов).

**Элементы налога.**

Прежде чем взимать тот или иной налог, государство в лице законодательных или представительных органов власти в нормативных актах должно определить элементы налога. Элементы налога - это принципы построения и организации налогов.

К элементам налога относятся:

• субъект налога или налогоплательщик;

• объект налога;

• налогооблагаемая база;

• единица обложения;

• налоговые льготы;

• налоговая ставка;

• налоговый оклад;

• источник налога;

• налоговый период;

• срок уплаты налога[32,20].

**Субъект налога, или налогоплательщик**, - это юридическое либо физическое лицо, на которое законом возложена обязанность уплачивать налог. Субъект налога не всегда является реальным его плательщиком. Это происходит потому, что существует экономическая возможность переложения тяжести налога с субъекта, который перечисляет налог в бюджет, на другое лицо. Последнее называется носителем налога. Носитель налога - это лицо, которое, в конечном итоге, принимает на себя тяжесть налога и действительно платит налог по завершении процессов переложения налога. Например, субъектами налога на добавленную стоимость (НДС) являются юридические лица, производящие и реализующие продукцию. Они должны исчислять сумму налога и перечислять ее в бюджет. Сумма налога включается в стоимость продукции, поэтому покупатель, приобретая товар, оплачивает и сумму НДС. Если этот покупатель использует товар для производства другой продукции и затем ее реализует или просто перепродает купленный товар, то он возмещает себе уплаченную сумму налога. Если покупатель является конечным потребителем товара

(т.е. не использует его на производственные цели и не перепродает), то он является носителем налога, реальным его плательщиком.

По законодательству России плательщиками налогов могут выступать:

• юридические лица;

• физические лица;

• другие налогоплательщики.

К последней группе относятся, например, филиалы и другие обособленные подразделения предприятий, организаций, учреждений, имеющие отдельный или самостоятельный баланс и расчетный (текущий) счет, простое товарищество, которое образуется предприятиями и физическими лицами для осуществления совместной деятельности без образования юридического лица.

**Объект налога** - это доход или имущество налогоплательщика, которые в силу закона подлежат обложению налогом. Объектом обложения у косвенных налогов выступают обороты по реализации товаров, работ, услуг. Для того чтобы исчислить налог, недостаточно определить его объект, необходимо рассчитать **налогооблагаемую базу**. Она служит для количественного измерения объекта налога. Таким образом, налогооблагаемая база - это количественная оценка объекта налогообложения. Для ее получения необходимо выбрать **единицу обложения** - единицу измерения объекта налога. На практике используются денежные (рубли, экю) и натуральные (лошадиная сила) единицы обложения.

Часто бывает, что налогом облагается не весь объект, а только часть его, кроме того, некоторые виды деятельности .или категории налогоплательщиков могут быть освобождены от уплаты налогов. Все это определяется налоговыми льготами.

**Налоговые льготы** - это полное или частичное освобождение от налогов юридических и физических лиц в соответствии с действующим законодательством. К основным налоговым льготам относятся:

• необлагаемый минимум - часть объекта налога, полностью освобождаемая от обложения;

• вычеты из налогового оклада;

• изъятие из обложения определенных частей объекта налога;

• освобождение от уплаты налогов по отдельным видам деятельности или категорий плательщиков;

• понижение ставок налога;

• отсрочка взимания налогов.

**Налоговая ставка** (норма налогового обложения) - это величина налога на единицу обложения.

Если налогооблагаемую базу умножить на налоговую ставку, то в результате получим величину, которая называется налоговым окладом. **Налоговый оклад** - это сумма налога, уплачиваемая субъектом с одного объекта.

**Источник налога** - это доход, из которого субъект уплачивает налог. По ряду налогов объект и источник налога могут совпадать.

Последние два элемента налога дают ему временную характеристику. **Налоговый период** - период времени, за который производится обложение налогом. Налоговым периодом может быть квартал, месяц, год, период с начала года и др. **Срок уплаты налога** - срок, в течение которого налог вносится в бюджет или внебюджетные фонды. Он определяется законом. Если налогоплательщик не уплатил налог в срок, то к нему применяются финансовые и налоговые санкции.

**Классификация налогов**

Множественность налогов, их различное назначение и построение делают необходимой классификацию налогов.

Хотелось бы привести две основные классификации.

**По степени компетенции** органов законодательной или представительной власти различных уровней в отношении решения вопросов установления и введения в действие налогов, установления конкретных налоговых ставок, сроков уплаты, налоги делятся на:

• федеральные;

• региональные;

• местные[18,46].

Федеральные налоги устанавливаются и вводятся высшим органом государственной (законодательной) власти Российской Федерации. Они взимаются на всей территории страны. К федеральным налогам относятся, например, НДС, подоходный налог с физических лиц, налог на операции с ценными бумагами, акцизы. Перечень всех налогов устанавливается федеральными органами власти, они же вводят федеральные налоги и определяют максимальные ставки региональных и местных налогов. Местные органы власти и органы власти субъектов Российской Федерации устанавливают конкретные ставки региональных и местных налогов. Например, налог на имущество предприятий - это региональный налог. Предельная его ставка 2%, однако в Москве в 1994 - 1995 гг. он взымался по ставке 1,5%. В группу местных налогов входят такие налоги, как: налог на рекламу, земельный налог, курортный сбор и др. Состав федеральных, региональных и местных налогов определяется Законом РФ **"Об основах налоговой системы в Российской Федерации"**[31,17]**.**

**По форме взимания** различают налоги:

• прямые;

• косвенные.

**Прямые** налоги • это налоги непосредственно на доходы или имущество налогоплательщика. У прямого налога субъект и носитель налога - одно лицо. К таким налогам относятся, например, налоги на имущество предприятий и физических лиц.

**Косвенные** налоги непосредственно не связаны с доходами (имуществом) налогоплательщика. Они устанавливаются в виде надбавки к цене или тарифу. Владелец товара (работ, услуг) при их реализации получает с покупателя сумму налога и перечисляет ее государству.

К косвенным налогам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, таможенная пошлина.

Существует большое разнообразие классификаций, приводить их все мы не видим смысла.

**Налоговая система России**

**Налоговая система** - это совокупность налогов, взимаемых государством, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты, а также организация налогового контроля, формы ответственности за нарушение налогового законодательства[32,24].

Создание налоговой системы России, отвечающей требованиям рыночной экономики, началось на рубеже 1991-1992 гг.

Действующая в России налоговая система основана на следующих принципах:

- **Налоги устанавливаются законами**. Этот принцип закреплен в статье 57 Конституции Российской Федерации и из него следует, что законно установленными могут считаться только такие налоги, которые вводятся федеральными и местными законами, законами субъектов Российской Федерации.

- **Отрицание обратной силы закона**. Согласно этому принципу налоговые законы, приводящие к изменению размеров налоговых платежей, обратной силы не имеют. Поэтому изменения налогового законодательства не распространяются на отношения, возникшие до их принятия.

- **Единство налоговой системы**, необходимое для обеспечения единства экономического пространства. Этот принцип означает, что на территории России не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Законодательство не допускает установление налогов, нарушающих единое экономическое пространство страны.

Поэтому регионы не должны вводить налоги, если:

• это может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров , услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства;

• это позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов.

- **Строгое разграничение прав по установлению и взиманию налогов между органами власти на разных уровнях**. В соответствии с Конституцией Российской Федерации установление общих принципов налогообложения и сборов находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов. Состав налогов, взимаемых в России, общие принципы налогообложения установлены Налоговым кодексом РФ. Федеральные законодательные органы власти определяют перечень налогов, сборов, пошлин, взимаемых на территории страны и вводят федеральные налоги и сборы.

Установление налогов субъектами Российской Федерации дает право решать вводить или не вводить на своей территории конкретный налог из перечня региональных и местных налогов, который содержится в Налоговом кодексе РФ. По этим налогам субъектам Федерации предоставлено право детально определять субъектов и объекты налогообложения, порядок и сроки уплаты, порядок предоставления льгот, способы исчисления конкретных ставок.

- **Равное налоговое бремя**, которое не допускает установление дополнительных, повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предприятия, местонахождения налогоплательщика и т.д.

- **Однократность налогообложения**, которая означает, что один и тот же объект налогообложения может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный Законом период налогообложения;

**- Безусловный приоритет норм, установленных в налоговом законодательстве**, над положениями по налоговым вопросам в законодательных актах, не относящихся к сфере налогообложения;

- **Равенство защиты прав и интересов налогоплательщиков и государства**. Это значит, что каждый из участников налоговых отношений имеет право на защиту своих законных прав и интересов в установленном законом порядке.

- **Определение в федеральном законодательстве перечня прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых органов и их должностных лиц**[6,124-125]**.**

За нарушения налоговые органы имеют право взыскивать пени и налагать другие санкции на предприятия.

**Пени** - это финансовая санкция за несвоевременное выполнение денежных обязательств. Они определяются в процентах к сумме невыполненного обязательства за каждый день просрочки. Пени по налоговым платежам начисляются за каждый день просрочки начиная с установленного срока уплаты суммы налога по день фактической уплаты включительно. С 1 апреля 1998 года ставка пени установлена в размере одной трехсотой действующей ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации.

**Нормативное регулирование налогообложения**

Налоговая система регулируется основным законом страны - Конституцией Российской Федерации. Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу и прямое действие на всей территории страны.

В статье 57 Конституции записано, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Согласно статье 15 этого документа, любые нормативные акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения.

Другим, не менее важным источником нормативного регулирования является Налоговый кодекс Российской Федерации, принятый не так давно он имеет огромное значение в налоговой системе.

Федеральные законы Российской Федерации (в том числе и налоговые) принимаются Государственной Думой, направляются для утверждения в Совет Федерации и в течение семи дней после подписания Президентом подлежат официальному опубликованию.

Ведомственные нормативные акты (инструкции, приказы, письма, разъяснения и т.п.), издаваемые во исполнение решений высших органов государственной власти и управления страны либо по их поручению, подлежат обязательной регистрации в Министерстве юстиции Российской Федерации. После того они должны быть официально опубликованы в газете «Российские вести».

**Налоговая политика государства**

**Налоговая политика** представляет собой систему налоговых мероприятий, осуществляемых государством при формировании доходов государства и регулировании экономики[18,26]. Содержание и цели налоговой политики обусловлены задачами государства на каждом этапе развития страны. Разрабатывая конкретные направления налоговой политики государство должно обеспечить решение:

1. Экономических задач, таких как стимулирование экономического роста, преодоления инфляционных процессов, снижение дефицита бюджета, сбалансирование размеров бюджетов разных уровней и др.;

2. Социальных задач; обеспечение занятости населения, стимулирования роста доходов и уровня жизни населения, перераспределение национального дохода в интересах наименее защищенных слоев населения;

3. Задачи оптимизации налоговых изъятий, т.е. достижения паритета между общественными, корпоративными и личными интересами в области налогообложения.

Например, основные направления налоговой политики государства на этапе 1996-98 годов определены в Указе Президента Российской Федерации от 08.05.96 №685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины»[8,22]. Это следующие направления:

• построение стабильной налоговой системы в Российской Федерации;

• сокращение числа налогов путем их укрупнения и отмены целевых налогов, не дающих значительных поступлений;

• консолидация в федеральном бюджете государственных внебюджетных фондов с сохранением целевой направленности использования денежных средств;

• облегчение налогового бремени производителей продукции (работ, услуг) и недопущение двойного налогообложения;

• развитие налогового федерализма;

• сокращение льгот и исключений из общего режима налогообложения;

• расширение практики установления специфических ставок акцизов;

• замена акцизов на отдельные виды минерального сырья ресурсными платежами;

• увеличение роли экологических налогов.

Из этих направлений налоговой политики государства поясним одно из них - развитие налогового федерализма. **Налоговый федерализм** означает обеспечение оптимального распределения налоговых доходов государства между бюджетами разного уровня(федеральным, территориальными и местными бюджетами). Для этого государство может использовать широкий спектр методов налогового регулирования:

• закрепление отдельных налогов за бюджетами разного уровня;

• установление твердой доли налога за отдельным регионом;

• трансфертные платежи.

Таким образом, мы определили, что н**алоги** - это обязательные платежи, взимаемые государством (центральными и местными органами) с физических и юридических лиц в бюджет соответствующего уровня. Совокупность законов, правил и практических приемов, относящихся к сбору налогов, называется **налогообложением**, а н**алоговая политика** представляет собой систему налоговых мероприятий, осуществляемых государством при формировании доходов государства и регулировании экономики

Более подробно о налоговой политике будет говорится в главе 3.

**Глава 2. Налоговая политика ведущих западных государств в системе экономического регулирования**

Переходя к рассмотрению налоговой политики западных стран хотелось бы отметить , что целостная картина эволюции систем налогообложения ведущих индустриальных стран даст возможность сопоставить российский и западный варианты их реформирования.

После Второй мировой войны в тяжелом экономическом положении оказались почти все развитые капиталистические государства, причем экономическая ситуация в странах-победительницах, за исключением США, незначительно отличалась от хозяйственного положения государств, проигравших войну. Западная послевоенная экономика обладала деформированной милитаризированной структурой. Были практически уничтожены нормальные экономические связи между промышленностью, торговлей и финансами. Производство требовало обновления и значительных капитальных вложений. Существовал острый дефицит самых необходимых продуктов. Непрекращающаяся инфляция, не устойчивость валют подрывали заинтересованность аграрного сектора экономики, как в развитии сельскохозяйственного производства, так и в обмене своей продукции на деньги.

"Ножницы цен" между промышленностью и сельским хозяйством, разрушение единой системы внутренней и внешней торговли, утрата, прежде всего европейскими государствами, крупнейших источников иностранной валюты в виде платежей за услуги - туризм, банковские и другие операции поставили западные страны перед необходимостью скорейшего укрепления финансовой системы и оздоровления национальных финансов в целом.

После проведения сравнительно скоротечных, но тем не менее эффективных денежных реформ и мероприятий по раз регулированию цен и заработной платы, западные государства приступили к последовательному осуществлению реформирования своих налоговых систем. Реформирования, направленного на увеличение налоговых поступлений в бюджет, необходимых для скорейшего переоснащения производства повышения роли налогов в перераспределении национального дохода.

Через налоговую систему ведущие западные страны начинают осуществлять активное перераспределение национального дохода посредством государственного финансирования приоритетных отраслей промышленности и научно-технических исследований, поощрения экспорта, инвестиций, расширения капиталов и т.д. В конце семидесятых годов бюджетные расходы на финансирование экономики увеличились: в США- в 2,7 раза, в Англии - в 2 раза, во Франции - в 3 раза, в ФРГ в 8,5 раз, в Японии – в 11 раз, в Италии - в 4,3 раза.

Налоговые доходы становятся важнейшим фактором, определяющим масштабы государственного вмешательства в процесс общественного воспроизводства. Именно из бюджетных налоговых доходов после Второй мировой войны осуществлялись: государственное финансирование строительства железных и автомобильных дорог, других средств транспорта и связи, гидротехнических и мелиорационных сооружений, разработка природных ресурсов, создание новых видов производства (например, авиационной, а затем и аэрокосмической промышленности во Франции), поддержка традиционных, с большим числом занятых, но малоэффективных отраслей (угольная промышленность в Англии), субсидирование сельского хозяйства, научных проектов, учебных учреждений, экспорта отечественной продукции, участие государства в капитале частных корпораций, подготовка и переподготовка рабочей силы.

Следует выделить несколько направлений экономического развития тех лет:

- развитие приоритетных отраслей промышленного производства и научно-технической деятельности;

- создание условий наибольшего благоприятствования частному предпринимательству в целом и крупным корпорациям в частности;

- преодоление циклических спадов и стимулирование роста производства;

- регулирование внешнеэкономических и внешнеторговых отношений, повышение конкурентоспособности национальных производителей на мировом рынке;

- поддержка национального сельскохозяйственного производителя;

- создание в обществе благоприятного социального климата и т.д.[7,34]

Автор хотел бы остановиться на наиболее значимых из них.

**Налоговые методы поощрения предпринимательской деятельности.**

Одна из главных задач государственной политики ведущих западных стран послевоенных лет - стимулирование частного предпринимательства в приоритетных направлениях производственной и научно-технической деятельности - в значительной мере решалась посредством маневрирования прямыми и косвенными налогами, за счет реформирования методов и форм их взыскания.

В ФРГ был создан специальный Институт финансов и налогов - своеобразный мозговой центр финансовой деятельности государства. В исследованиях института прослеживаются две основные идеи. **Первая** - улучшение жизненных условий населения необходимо, и оно требует оживления конъюнктуры рынка. Для оживления конъюнктуры необходимо увеличить капиталовложения, а для этого надо снижать налоги на предпринимательскую деятельность. **Вторая** - необходим выход национальной продукции на мировой, рынок, обеспечение роста ее конкурентоспособности, выведение на современный научно-технический уровень. Соответственно возникает необходимость обновления основного капитала, крупных и систематических капиталовложений. С целью приобретения возможностей осуществлять эти капиталовложения следует, в частности, снизить налоги с корпораций[21,56-57].

Таким образом, оба тезиса отвечали насущным требованиям западногерманской, а также всей западноевропейской экономики конца сороковых - первой половины пятидесятых годов. Поиски капиталов для развития монополий - одна из главных задач того периода. Снижение налогов с предпринимателей рассматривалось как

быстродействующее средство мобилизации капиталов.

С конца 50-х годов ситуация начинает меняться. Экономика ФРГ, наряду с другими западноевропейскими государствами, приобретает характерные ранее только США болезненные симптомы перенакопления капитала. И западноевропейские налоговые теоретики вслед за американскими начинают разрабатывать подходы к налоговой политике как инструменту воздействия на экономический цикл. Они приходят к единому мнению: налоги, являясь финансовой базой государственных мероприятий, позволяют государству активно воздействовать на общественное производство, с тем, чтобы оживить конъюнктуру, не допустить наступления экономического кризиса, а если он все-таки наступил, то ослабить его действие и стимулировать скорейший выход из кризисной ситуации .

В налоговых теориях, разрабатываемых в США и Западной Европе в 60-70-е годы, неизменно прослеживается мысль о необходимости стимулирования частного предпринимательства и деятельности корпораций в приоритетных направлениях производственной и научно-технической деятельности на всех стадиях экономического цикла.

Несомненно, что в целом 50-70-е годы стали и в налоговой теории, и в налоговой и кредитной практике ведущих западных стран периодом формирования системы льгот (ставшей впоследствии традиционной), направленных на стимулирование инвестиций в производство и научно-технические исследования.

Широкое распространение получили следующие виды налоговых льгот, предоставляемых корпорациям:

- установление для них менее прогрессивных, чем для физических лиц, налоговых ставок;

- разрешение ускоренной амортизации основного капитала, а также предоставление

инвесторам льгот при налогообложении амортизационных отчислений и вновь инвестируемого капитала;

- налоговые льготы для предприятий добывающей промышленности (льготы, предоставляемые в связи с "истощением недр" и т.п.);

- специальные налоговые льготы, предоставляемые для стимулирования определенных

отраслей экономики (железнодорожный транспорт, авиастроение и т.д.);

- налоговые льготы для производителей экспортных товаров и экспортеров капитала;

- льготный налоговый режим при обложении доходов от ценных бумаг и сделок с капиталом и т.д.[11,49]

На протяжении всего послевоенного периода существует последовательная тенденция снижения фактических ставок обложения прибылей корпораций. С этой точки зрения воздействие налоговой политики в большинстве развитых стран на масштабы внутренних источников финансирования капиталовложений было вполне благоприятным для частных компании. В США, например, в форме налоговых вычетов в 1952 г. взималось 42,3% всей прибыли корпораций, в 1960 - 38,9, в 1970 - 32,1 а в 1980 году - лишь 22,5% [7,38].

Следует подчеркнуть, что снижение фактических ставок обложения прибылей корпораций не сопровождалось немедленным ускорением темпов роста производства или резким расширением капиталовложений. Интенсивность инвестиционного процесса определялась целым комплексом факторов - перспективами расширения рынка сбыта, структурными изменениями, уровнем цен на мировом рынке и т.д. Однако, несомненно, снижение налоговых ставок побуждало корпорации к инвестициям с целью

расширения и научно-технического обновления производства.

Несмотря на усиление всех видов налогообложения в США в послевоенный период удельный вес подоходного налога с корпораций сократился в федеральном бюджете с 50% в 1940 г до 14,5% в 1975 г., а во всех поступлениях в штатах и местных органах власти - с 21 до 9,8% . Причем, динамика федеральных налоговых поступлений от прибыли корпораций имела четко выраженную тенденцию к снижению.[21,56]

Но и среди плательщиков данного налога были корпорации, пользующиеся особыми привилегиями. В 50-70-е годы предприятия (концерны) некоторых приоритетных отраслей частично или почти полностью освобождались от налогов на прибыль, (например, нефтяные корпорации, вследствие введенной еще в 1926 г. скидки на истощение недр). Позднее эта скидка распространилась на угольную, железорудную промышленность, на добычу различных минералов, песка и гравия. Нефтяные корпорации могли также вычитать из суммы облагаемой прибыли дополнительные расходы на бурение и разведку, рассматриваемые как текущие затраты. Любопытно, что в 1975 г. в федеральный бюджет США была включена статья "Налоговые расходы", в которой дан подсчет, сколько недополучает казна из-за различных налоговых льгот. Полученная цифра была очень внушительной - около 90 млрд.долл.

Тем не менее, и во второй половине 70-х годов правительство США последовательно проводило политику снижения налогов на прибыль корпораций и активного налогового стимулирования производственных и научно-технических инвестиций.[10,32]

Аналогичные тенденции прослеживались и в странах Западной Европы. В Великобритании в целях снижения налога на прибыль компаний с 1945 г. был установлен необлагаемый минимум, в 1947 г. введена особая скидка на прибыль, не превышающую 12000 фунт.ст. в год, освобождена от обложения прибыль предприятий, принадлежащих одному лицу, и прибыль, полученная от зарубежных филиалов. Льготы, предоставляемые корпорациями в 50-60-е годы, обеспечивали им законное право сокращать облагаемую прибыль в среднем до 30% и тем самым уменьшать обложение.

Характеризуя налоговую систему ФРГ в период 60-70-х годов, немецкий экономист М.Юнгблут отмечал, что именно через налоговый механизм миллиардные суммы перекочевывают из государственного бюджета к концернам в виде надбавок на капиталовложения, различного рода выплат, налоговых льгот и субсидий.

Важным инструментом государственного регулирования уровня накопления, скорости обращения основного капитала, структуры инвестиций по отраслям стала в послевоенные годы **система ускоренных амортизационных списаний элементов основного капитала**. Налоговая политика ускоренной амортизации предоставляла возможность списания в качестве издержек производства в первые годы эксплуатации оборудования большей части его стоимости, а следовательно, занижения величины налогообложения корпорации.

В 1962 г. в США был введен **инвестиционный налоговый кредит** для стимулирования инвестиций в долгосрочные капиталовложения. Он представлял собой скидку с начислением суммы подлежащего уплате налога в размере определенного процента от стоимости закупленных машин и оборудования. Право на получение инвестиционной скидки предоставлялось корпорациям в год ввода оборудования в эксплуатацию, а ставка налогового кредита варьировалась в зависимости от срока его службы. Инвестиционный кредит в налоговой практике США применялся не постоянно. Федеральные органы использовали его лишь в качестве одного из регуляторов конъюнктуры рынка.

**Налоговые льготы на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ** стали применяться в западных странах с середины 50-х

годов. В США в 1954 г. было введено единовременное исключение из налогооблагаемых доходов корпораций в качестве издержек производства затрат

на научно-техническую или конструкторскую деятельность или вычет этих затрат в течение ряда лет - по выбору компании. В 60-е годы в Великобритании корпорации получили право списания затрат на научные и опытно-конструкторские работы в качестве издержек производства практически в любой сумме. В Бельгии, Италии, Швеции полные суммы расходов на проведение научных исследований также были исключены из налогооблагаемых доходов корпораций. В ФРГ с 1970 г. введен налоговый кредит, стимулирующий инвестиции в научно-исследовательскую деятельность. Кроме того, из налогооблагаемой прибыли корпораций в качестве издержек производства исключались текущие материальные затраты и расходы на содержание персонала в сфере научных исследований[21,44].

В других странах Западной Европы, Канаде, Японии, Австралии в послевоенный период для стимулирования инвестиций частных корпораций в научно-технические исследования и опытное производство также стали использоваться аналогичные налоговые льготы. Нередко оказывалось, что величина предоставляемых налогово-амортизационных льгот превышала налоговые обязательства корпораций, полностью освобождая их налогообложения.

В ведущих западных странах в послевоенные годы политика низких корпоративных налогов и расширения налоговых льгот для предпринимательской деятельности осуществлялась даже тогда, когда государственный бюджет становился напряженным или дефицитным. Естественно, возникал вопрос о компенсирующих источниках доходной части бюджета. С одной стороны, это были: рост объемов подоходного налога, бюджетные доходы от предпринимательской деятельности государства, государственные займы, продажа государственных ценных бумаг, эмиссия денежных знаков. С другой - **изменения в системах косвенных налогов[7,25]**.

Эти изменения в 50-60-е годы проявлялись главным образом в повышении роли налога с оборота в качестве наиболее эффективного способа мобилизации в бюджет доходов населения через широкую сферу потребления товаров и услуг. Наряду с традиционным применением налога на продажу в 60-ые годы все более широко начинают применяться налоги на добавленную стоимость, которыми облагаются практически все товары и услуги. Во второй половине 60 - начале 70-х годов большинство западноевропейских государств включают в свои налоговые системы новую разновидность налога с оборота - **налог на добавленную стоимость**, взимаемый практически со всех товаров и услуг на всех этапах по пути их движения к конечному потребителю.

Проводя в послевоенный период последовательную политику снижения ставок корпоративных налогов и расширяя сферу действия налогов на потребление (налога с оборота, налога с продаж, НДС), правительства ведущих западных стран тем самым поощряли производственные и научно-технические инвестиции, делали ставку на стимулирование частной инициативы. Широкое применение и повышение ставки налогов на потребление стали одним из мощных экономических противовесов, позволивших уменьшить роль подоходного налога с корпораций в формировании доходной части бюджета, что, с одной стороны, фактически позволило предпринимателям направлять большие средства на инвестирование, а с другой, - поощряло население в капитализации существенной части своих доходов.

**Налоговые реформы как регулятор конъюнктуры рынка.**

Другим направлением использования налогов в качестве инструмента государственного регулирования экономики в развитых западных государствах становится влияние налоговой политики на экономический цикл. Налоги все более активно используются в качестве регулятора конъюнктуры рынка. Снижая налоги, государство пытается стимулировать спрос, повысить темпы экономического развития, побудить предпринимателей к инвестициям; повышая налоги, правящие структуры стремятся ослабить инфляцию, стабилизировать экономический цикл.

В качестве развернутой иллюстрации рассмотрим влияние различных налоговых преобразований на динамику послевоенного экономического цикла в США.

Почти все реформы либерализации налоговой политики осуществлялись федеральной налоговой службой США в начале очередного циклического подъема. Накануне подъема 1945-1970 гг. были снижены ставки подоходных и косвенных налогов, в начале подъема 1955-1956 гг. расширены льготы по ускоренной амортизации и введено льготное обложение дивидендов. В период подъема 1962-1966 гг. расширены амортизационные льготы и введена семипроцентная скидка от установленной стоимости новых инвестиций, снижены ставки подоходных и косвенных налогов.

Практически все налоговые акты, принятые накануне или в начале экономического подъема в США, предусматривали одновременное снижение налогов на прибыль корпораций и индивидуального подоходного, а также косвенных налогов, то есть стимулировали инвестиционную активность и потребительский спрос. Но в неравной степени. Они все же в большей степени содействовали увеличению финансовых средств корпорации и личных сбережений получателей высоких доходов, более склонных к вложению своих средств в инвестиции и акционерный капитал, чем массовым потребитель.

Таким образом, налоговая политика, проводимая накануне или в начале циклического подъема, была ориентирована в первую очередь на стимулирование производственных инвестиций, и только во вторую на стимулирование потребительского спроса, способного охватить расширяющийся рынок товаров и услуг. Такая налоговая политика федерального правительства, несомненно, обоснованна и соответствует объективным тенденциям циклического развития рыночной экономики того периода. Но желательно подчеркнуть, что подобное направление модификации налоговой системы в условиях подъема производства как бы подстегивало нарастание диспропорции между ростом производственных мощностей и потребительским спросом - покупательной способностью основной массы населения.

Политика снижения налогов на личные доходы граждан периодически проводилась федеральным правительством США в период или накануне четырех послевоенных кризисов и во время посткризисной ситуации в экономике в 1967 г. Такая налоговая политика довольно эффективно содействовала оздоровлению экономической ситуации в стране: было приостановлено резкое падение потребительского спроса, смягчено кризисное падение производства. Сокращение налогов в середине кризиса 1953-1954 гг. касалось как подоходных, так и косвенных налогов. Налог на прибыль корпораций был снижен на 2 млрд.долл., а индивидуальный подоходный и косвенный налоги - на 4 млрд.долл.[21,46] Однако, часть выгоды от этого снижения для получателей низких и средних доходов была утрачена из-за повышения в январе 1954 г. взносов на социальное страхование, существенного понижения заработной платы и сокращения занятости населения. И все же снижение индивидуального подоходного налога, акцизов и некоторых других косвенных налогов смягчило отрицательное воздействие на потребительский спрос кризисного падения доходов.

Что же касается снижения корпоративных налогов в период кризисов, то оно поддержало финансовое положение корпораций и, в принципе, предотвратило сокращение их прибыли в результате уменьшения продаж, однако не смогло остановить сокращение инвестиционного спроса.

Налоговые реформы стали одним из мощных факторов, способствующих увеличению продолжительности фазы циклического подъема. Проведение льготной налоговой политики по отношению к частному капиталу и снижение подоходного, а также ряда косвенных налогов совпадало с развивающейся в экономике тенденцией к обновлению основного капитала и, естественно, ее усиливало. В то же время такая налоговая политика, как правило, стимулировала предпосылки нарастания кризиса, так как основная часть мер по снижению налогов была ориентирована на рост инвестиционных, а не потребительских, ресурсов. В результате же увеличения налогов на корпорации и физических лиц удавалось в определенной мере погасить инфляционные тенденции в экономике, но эти же меры способствовали затягиванию кризисных или застойных фаз производственного цикла. Уменьшение налогов лишь частично и очень незначительно стимулировало потребительский спрос, а инвестиционная активность корпораций сдерживалась не столько недостатком средств, сколько ограниченностью рынка сбыта.

**Развитие налогового регулирования внешнеторговых и внешнеэкономических отношений.**

Ведущие западные страны всегда использовали свои налоговые системы как регулятор внешних экономических отношений - своеобразный набор экономических инструментов, применение которых должно обеспечить повышение конкурентоспособности национальных корпораций на мировом рынке.

К первым из налогов, используемых с целью урегулирования внешних экономических отношений, следует отнести **налоговые пошлины и тарифы**. Со времен Древней Греции и Рима и до начала нашего столетия таможенные пошлины служили одним из главных источников дохода государственного бюджета. Однако в обозримой исторической ретроспективе фискальное значение таможенных пошлин в развитых западных государствах неуклонно падает.

В период между двумя мировыми войнами своеобразное второе дыхание получила практика применения **покровительственных или протекционистских пошлин**, имеющих своей целью оградить национальный рынок от иностранных товаров. Впоследствии в рамках ЕС проводились активные меры по созданию всеобъемлющего таможенного союза, окончательное оформление которого произошло 1 января 1996 г. В отношении третьих стран стал применяться единый таможенный тариф.

Таможенный союз в рамках Европейского Сообщества был введен как тарифный союз с 1 июля 1968 г. сначала в шести первых странах - членах ЕЭС (Бельгии, Германии, Франции, Италии, Люксембурге, Нидерландах). С этого времени страны - члены ЕС применяют во внешнеторговых отношениях единую систему таможенных тарифов, а пошлины в товарном обращении между этими странами не взимаются. 1 июля 1977г. таможенный союз был распространен на Великобританию, Данию и Исландию. С 1 января 1981 г в него вошла Греция. С 1 января 1986 г. - Испания и Португалия[10,82].

В настоящее время все таможенные пошлины, взимаемые странами - членами Сообщества, взимаются только с целью защиты экономики ЕС от конкуренции с другими государствами (так называемые "защитные пошлины").

При проведении совместной политики в области налогообложения в рамках Евросообщества самое пристальное внимание уделяется унификации не только таможенных пошлин, но и налогов на потребление, а также некоторых прямых налогов. Согласно Договору об образовании ЕЭС, вступившему в силу в 1958 г., в обязательном порядке унификации подлежали налог на добавленную стоимость, иные косвенные налоги, предполагалось проводить активную политику в отношении выравнивания прямых налогов.

В ответ на эти меры в 70-егоды в США были введены специальные налоговые льготы, направленные на стимулирование внешнеэкономической деятельности американских корпораций.

Итак, можно сделать некоторые **выводы**: через налоговую систему ведущие западные страны осуществляют активное перераспределение национального дохода посредством государственного финансирования приоритетных отраслей промышленности и научно-технических исследований, поощрения экспорта, инвестиций, расширения капиталов и т.д.

Можно выделить направления экономического развития тех лет:

- развитие приоритетных отраслей промышленного производства и научно-технической деятельности;

- создание условий наибольшего благоприятствования частному предпринимательству в целом и крупным корпорациям в частности;

- преодоление циклических спадов и стимулирование роста производства;

- регулирование внешнеэкономических и внешнеторговых отношений, повышение конкурентоспособности национальных производителей на мировом рынке;

- создание в обществе благоприятного социального климата и т.д.

Глава 3. Налоговая политика РФ

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

Среди первых в основном богатые страны, с уровнем среднедушевых валовых доходов в диапазоне 25-30 тыс. долл. США, и налоговые изъятия составляют в них весьма значительные суммы: в Дании — 17 тыс. долл. на душу населения(доля налогов в ВВП - 51%), в Швейцарии – около 15 тыс. долл. (доля налогов в ВВП - примерно 33%), в Норвегии - 14 тыс. долл.(доля налогов в ВВП —42%), в Германии, Франции, Бельгии, Финляндии — в диапазоне 11-12 тыс. долл. (доля налогов в ВВП- 40%, 45%, 46,5% и 47% соответственно)[19,57].

В странах, занимающих последние места по уровню среднедушевых доходов в разряде развитых стран, размеры налоговых изъятий удерживаются на существенно более низком уровне: в Ю. Корее - менее 2,5 тыс. долл. (доля налогов в ВВП — 22 %), в Турции - примерно 600 долл. (доля налогов в ВВП - 22%), а в Мексике - даже менее 500 долл. (доля налогов в ВВП —16%)[8,32].

Россия по уровню среднедушевых доходов попадает в последнюю категорию, но по доле налоговых изъятий тянется за высокоразвитыми странами - более 30% в ВВП (т.е. на уровне Японии или Швейцарии). Соответственно, размер налогов, приходящихся на каждую душу населения, составляет примерно 1 тыс. долл. Иначе говоря, на семью из четырех человек в среднем приходится 4 тыс. долл. налогов всех видов, и предполагается, что государство в адекватных размерах обслуживает ее нужды и защищает ее интересы.

На самом деле это не совсем так. Если взять только федеральный бюджет - около трети всех налоговых изъятий, то в нем до 40% всех налоговых поступлений предназначается на выплаты по государственному долгу - причем получатели этих доходов никаких налогов с них не уплачивают. Последнее обстоятельство служит также хорошим доказательством того, что налоговое бремя и распределяется в России крайне неравномерно. Действительно, есть целые группы населения и сектора

экономики, которые налогов либо вовсе не платят, либо платят их в размерах, явно неадекватных их доходам. По некоторым оценкам, в «сером» (т.е. укрываемом от налогов) секторе экономики сосредоточено до 40% всей коммерческой деятельности[1,16].

Если признать этот факт, то оказывается, что предприятия, полностью платящие все налоги, несут на себе налоговое бремя, вполовину или даже более, высокое, чем это вытекает из среднестатистических данных. На самом деле так и есть: сейчас едва ли можно найти хотя бы одно предприятие, которое бы полностью платило все налоги и не применяло бы неплатежи, бартер и другие маневры в целях избежания непосильных налогов.

Таким образом, действующая сейчас в России налоговая система не просто выступает тормозом для новых инвестиций, но является и одной из причин — возможно, главной — кризисного состояния российской экономики. Отсюда можно считать доказанным, что: а) налоговое бремя в России явно избыточно и по своим размерам неадекватно сложившейся в стране социально-экономической ситуации; б) собираемые налоги используются неэффективно и не в интересах экономического развития.

Принимаемые в последнее время «пожарные» меры по ужесточению налоговых процедур уже не приносят реальных результатов: вместо прироста налоговых доходов они вызывают лишь прирост задолженности (только за последние три месяца и только по федеральному бюджету задолженность выросла на 17 млрд. руб.). Сейчас до 60% всех налоговых доходов в бюджетную систему обеспечивает топливно-энергетический комплекс и связанные с ним отрасли, т.е. отрасли, реализующие продукты, поставляемые природой, а не трудом населения. В общей структуре налоговых платежей доля текущих поступлений по налогам не превышает 20-25%; остальное составляют денежные зачеты, уплата недоимки по налогам и платежи естественных монополий. На самом деле, если исходить из этого факта, то сохранение в собственности государства монополии только на три продукта: нефть» газ и водку могло бы полностью обеспечить весь федеральный бюджет, и налоги на этом уровне можно было бы отменить полностью.

Сейчас, кажется, уже ни у кого не остается сомнений, что далее такое положение нетерпимо и что перемены в налоговой системе неизбежны. Разногласия существуют лишь в том, что предлагается менять в налоговой системе, в какой последовательности и в какие сроки. Если взять налоговую систему в целом, то перемены возможны - и необходимы - и в **НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКЕ**, и в НАЛОГОВОЙ ТЕХНИКЕ, и в НАЛОГОВОМ ПРАВЕ.

НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКОЙ как таковой сейчас, похоже, никто не занимается: Минфин и правительство заняты только ее фискальной стороной, законодательные органы, принимая налоговые законы, также не требуют анализа их воздействия на экономическую жизнь, налоговое ведомство практически отставлено от участия в этом процессе[33,67].

По всем этим вопросам и в правительстве, и финансовых органах, и в самом Министерстве по налогам и сборам России существуют разные точки зрения. Согласно одной из них, сейчас следует воздерживаться от резких перемен в налоговой системе, дать предприятиям время привыкнуть к действующим правилам - и за это время принять налоговый кодекс, отладить налоговые механизмы и процедуры, а также сформировать жесткую систему налогового контроля, с помощью которого добиться более равномерного распределения налогового бремени и на этой основе в дальнейшем перейти к общему снижению налоговых ставок.

Другая точка зрения основывается на том, что при действующих налоговых ставках и порядках преодолеть экономический кризис невозможно, и для того, чтобы сдвинуть дело с мертвой точки, необходимо максимально уменьшить налоговое бремя прежде всего для производственной сферы, т.е. либо снизить налоговые ставки, либо эффективно перераспределить налоговое бремя.

На наш взгляд, первым путем можно лишь смягчить действующие в России кризисные явления, перевести их из острых в ослабленные, вялотекущие формы. Чтобы выйти из кризиса и перевести экономику в стадию стабильного развития, необходимы более радикальные меры. Но прежде чем говорить об этих мерах, необходимо определиться с первопричинами сложившейся ситуации.

Как известно, современный капитализм формировался при практически полном отсутствии налогов. Более точно — торговый, ростовщический капитал быстрее всего перерастал в форму промышленного капитала там, где налогов не было, или там, где они были незначительны. Причина этого понятна - в промышленности оборот капитала дольше и риски выше, и поэтому добавочное бремя налогов просто отпугивало предпринимателей от развития промышленности в тех странах, где прибылями приходилось делиться с государством. Кроме того, для производства требуется более высокий начальный капитал, чем для торговли, а накапливался он быстрее всего, конечно, там, где не было налогов.

В ведущей экономической державе мира - США - вся промышленность была создана за счет доходов, сбереженных от налогов. Великобритания была пионером в применении подоходных налогов - и из первой торговой державы мира она превратилась в рядовую среднеразвитую промышленную страну. В России национальный частный капитал не создал еще ни одного серьезного предприятия в сфере производства, и это неудивительно, если учесть, что все российские крупные капиталы созданы либо за счет дележки государственной собственности, либо в сфере торгово-спекулятивных и финансовых операций, которые значительно легче укрываются от налогов, чем промышленные предприятия.

**Налоговая политика**

В настоящее время налоговая политика как таковая в стране отсутствует, или, точнее сказать, она формируется стихийно, в результате чего отдельные меры налоговой политики не только вступают в противоречие с проводимой (или провозглашаемой) экономической политикой, но и между собой.

Можно привести несколько примеров.

**Налогообложение предприятий.**

Замена налога с оборота на НДС привела к перемещению основной массы налогового бремени предприятий из сферы обращения в сферу производства, что привело к вымыванию из последней значительной доли оборотного капитала; слабость налогового контроля в сфере торговли и посреднических операций стимулирует массовое перемещение капиталов в краткосрочные и спекулятивные операции; возврат НДС для экспортеров фактически создал ситуацию прямого финансирования государством экспорта исключительно сырьевых товаров — в ущерб экспорту готовой продукции (которая пока неконкурентоспособна на мировых рынках и потому этой льготой воспользоваться не может); низкие ставки амортизационных отчислений и слабый контроль за их использованием способствуют проседанию основного капитала в базовых, капиталоемких отраслях производства. Очевидно, что все это никак не способствует восстановлению производства и развитию инвестиционной активности в

стране, а, значит, прямо противоречит провозглашенным целям экономической политики[13,97].

**Налогообложение физических лиц**

Ускоренный переход к прогрессивному налогообложению доходов граждан на основе налоговых деклараций вызвал целый ряд проблем, которые нельзя решить без огромных финансовых затрат (на переоснащение и компьютеризацию налоговых органов, на переподготовку кадров, на введении системы учета налогоплательщиков и т.д.) и без соответствующих организационных мер в смежных государственных структурах (в сфере учета недвижимости, контроля за крупными расходами и вывозом капиталов, движением наличных денежных средств и т.д.). Между тем эти же налоговые результаты могли бы быть достигнуты более скромными средствами и без столь серьезного вмешательства в частную жизнь граждан[13,99].

**Социальное страхование и обеспечение**

В этой сфере за основу принята западная модель, характеризуемая высоким уровнем страховых взносов и массовым охватом населения пенсионным обеспечением. В России такое заимствование приводит к избыточному налогообложению производственной сферы (в форме налогов на заработную плату), к вытеснению частного накопления государственным и к прямой потере части накопленных страховых взносов (из-за отсутствия в стране возможностей безрисковых инвестиций в производительном секторе). Кроме того, эта модель приводит к распаду традиционных семейных отношений, разрушению многозвенных семей, которые являются условием выживания в

трудные экономические периоды.

Таким образом, принятая налоговая политика ориентируется на воссоздание в России западной модели налогообложения, которая становится эффективной только на достаточно продвинутой стадии, при условии крупных разовых инвестиций в создание инфраструктуры налоговых органов, разветвленной и дорогостоящей системы налогового контроля, непременного соучастия и понимания со стороны широких масс налогоплательщиков. Однако и при этом условии западная модель налогообложения страдает целым рядом неустранимых недостатков, среди которых: избыточный уровень обложения, подавляющий активность в производительном секторе (на Западе это оправдывается необходимостью периодически притормаживать перепроизводство товаров и услуг); высокие дополнительные затраты для налогоплательщиков (для выполнения требований налогового учета, подготовки налоговой отчетности и т.д.); значительный уровень вмешательства в частную жизнь граждан (что обычно оправдывается необходимостью контроля за правильностью распределения социальных выплат и льгот, которые на Западе достигают весьма высоких размеров). По этим причинам существующая сейчас в западных странах налоговая система подвергается специалистами весьма жесткой критике, и игнорировать эту критику было бы серьезной ошибкой.

На наш взгляд, ориентировать налоговую политику в России исключительно на прямое копирование западной налоговой системы, без учета существующих в стране реалий, кризисного положения в экономике, бедственного положения широких народных масс, отсутствия устойчивого среднего класса, является серьезной ошибкой и ее результатом может стать только дальнейшее торможение становления в стране цивилизованной и эффективной рыночной экономики.

Если же конкретизировать **цели** адекватной для России **налоговой политики**, то они должны состоять в следующем:

1. Всемерное **стимулирование производства и инвестиций** в производительном секторе[2,23-24].

Для этого следует гарантировать производственным предприятиям защиту от налогов их основного и оборотного капитала - в форме адекватных ставок амортизационных отчислений и снижения (или отмены) НДС, с дополнением последнего всеобщим налогом на продажи, которого не смогут избежать никакие формы посреднических и иных подставных фирм. Кроме того, следует по возможности ограничить (а на федеральном уровне - прекратить вообще) применение обложения по чистой прибыли, заменяя его в ряде отраслей (в добывающих в первую очередь) акцизами, таможенными пошлинами, налогами на валовую выручку и т.д. Следует признать, что для этой формы в стране еще не созданы необходимые условия: слаба система бухгалтерского учета, велика доля наличного оборота и безденежных обменов, хромает расчетная дисциплина, в том числе и со стороны банков, нет контроля за применением специальных (трансфертных) цен, резко искажающих конечные финансовые результаты деятельности, слаб контроль за вывозом капитала и использованием оффшорных фирм. процветает практика намеренных банкротств, за которые ни директора, ни учредители фирм не несут должной ответственности.

**2.**В сфере налогообложения граждан необходимо, прежде всего**, освободить от налогообложения минимально необходимые доходы** граждан - за счет установления необлагаемого минимума на уровне, достаточном для проживания самого работника и его семьи, имея в виду, что одновременно будет снижено предоставление бесплатных социальных услуг, финансируемых за счет государственного бюджета (в форме установления соответствующих социальных минимумов) и будет установлен льготный режим для частного пенсионного обеспечения (при гарантировании государством только минимального размера пенсии). При этом должны стимулироваться все формы зарабатывания дополнительных пенсий - через посредством страховых фирм, частных пенсионных фондов (в том числе и иностранных при условии инвертирования ими соответствующих средств в нашей стране), за счет средств предприятий и т.д.

Одновременно в зачет должны приниматься и формы разовых выплат, получаемых гражданином от государства: так, к минимальной социальной пенсии могут быть установлены солидные надбавки в случае возврата государству, например, приватизированной квартиры, пакетов акций предприятий, полученных в порядке льготной приватизации, и т.д. Иначе говоря, в сфере пенсионного обеспечения будет осуществлен переход к такой политике, при которой гарантированная государством пенсия должна обеспечивать только минимальный, базовый уровень проживания, добавки к которому будут реализовываться исключительно за счет собственных усилий граждан: страховок, частных пенсий, накопленного имущества,

вкладов, а также помощи работающих членов семьи (при соответствующем снижении ставок страховых взносов).

Что касается стратегических приоритетов, то необходимо в первую очередь **упростить налоговую систему и существенным образом (примерно в 1,7 раза) снизить налоговый пресс на товаропроизводителя**.[2,34] Это, а также разумная налоговая политика позволят создать благоприятный инвестиционный климат и предпосылки для роста нашей экономики.

Важно **повысить роль налогов как основного доходного источника бюджета**. Нам пора научиться жить не на займы, а на свой собственные средства, полученные через налоги.[29,56]

Налоговое бремя должно быть **сбалансировано** между физическими и юридическими лицами с тем, чтобы увеличить доходы населения. В этой связи должны быть предприняты определенные меры по существенному снижению в первую очередь налогов на заработную плату. Это позволило бы увеличить доходы населения и постепенно сделать именно его основным фактором инвестиционной активности.

Не снимается с повестки дня задача **повышения собираемости налогов**. Политика, которую мы выбираем, — это политика снижения налогов. С одной стороны, налоги должны быть реальными. Но с другой стороны, все должны

знать, что платить налоги —обязанность каждого, другого не будет. А если кто-то захочет избежать этого, то его ждет соответствующее наказание, вплоть до уголовной ответственности.[18,59]

Проводя политику снижения налогов, мы предлагаем вывести часть экономики из теневого оборота. Высокие налоги - это фактически экономическая база для формирования теневого сектора.

Пора существенным образом изменить процедуру взимания акциза, перенеся его бремя на сферу реализации: или на оптовое звено, или непосредственно на розницу.

Важное значение отводится мерам по **ужесточению налогового администрирования**. Эта работа уже начата. Если взять, скажем, оборот алкогольной продукции, то только за октябрь-ноябрь минувшего года доходы бюджетов по этому сектору экономики увеличены в полтора раза. И это не предел. Сегодня, по оценкам разных экспертов, только 30, может быть, 35% оборота алкогольной продукции находится в легальном секторе. Остальное или с использованием различных пробелов в законодательстве, или просто с помощью подпольного, теневого бизнеса выходит из-под налогообложения.

Как мы предлагаем осуществлять ужесточение налогового контроля? Прежде всего путем установления налоговых постов, особенно у крупных неплательщиков налогов.

Важно **усилить валютный контроль**. Для его эффективного осуществления необходимо завязать в одну технологическую цепочку налоговую службу, Центральный банк и коммерческие банки, Государственный таможенный комитет и Комитет валютно-экспортного контроля.

Наконец, о борьбе с неуплатой налогов. Конечная мера здесь — это введение уголовной ответственности за систематическую неуплату налогов.

**Итак**, выделяют несколько типов налоговой политики государства: первый тип – политика максимальных налогов, характеризующаяся принципом «взять все, что можно». При этом государству уготована «налоговая ловушка», когда повышение налогов не сопровождается ростом государственных доходов. Второй тип – политика разумных налогов, которая способствует развитию предпринимательства и производства, обеспечивая им благоприятный налоговый климат. Третий тип – налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите. Для России характерен первый тип налоговой политики в сочетании с третьим.

**Глава 4.Государственные органы как участники отношений сфере налогообложения.**

Участниками налоговых отношений в Российской Федерации со стороны государства выступают соответствующие уполномоченные государственные органы. К ним относятся:

**Государственная налоговая служба Российской Федерации** (в настоящее время ГНС РФ Указом Президента РФ от 23 декабря 1998 года №1635 переименована в Министерство РФ по налогам и сборам, структура и сущность практически остались без изменений)[15,3-7],

**Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации,**

**Государственный таможенный комитет Российской Федерации,**

**Финансовые и казначейские органы**.

**Государственная налоговая служба Российской Федерации.**

В 80-х годах 19 века в ходе преобразования «податной» системы в Министерстве финансов Российской империи возникло предложение об учреждении должности податных инспекторов «для наблюдения за поступлением окладных сборов живого органа, близкого к населению, заботящегося об охранении его платежных сил и могущего быть представителем финансового ведомства на местах»[22,14]. Учреждение должности податных инспекторов было утверждено 30 апреля 1885 гола Александром Третьим. До этого, наряду с выполнением многих других обязанностей, контроль за поступлением налогов в казну осуществлялся казенными палатами. От указанной даты в Российской империи начинается становление специализированной «податной» службы, которое происходило при непосредственном участии Министра финансов Николая Христиановича Бунге(ранее профессора Киевского университета).

После Октябрьской революции 1917 года с введением командно-административной системы управления народным хозяйством деятельность налоговых органов в СССР постепенно угасала и не играла заметной роли, Только в 90-х годах она была вновь востребована, так как для финансового управления государством налоги стали иметь решающее значение.

Налоговая служба была создана в январе 1990 года в соответствии с Постановлением Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. №76 «О Государственной налоговой службе»[28,28]. До этого ее функции выполняли финансовые органы, на которые в настоящее время возложены вопросы планирования и исполнения бюджета.

Образование в 1991 году Государственной налоговой службы Российской Федерации (далее – ГНС РФ) в составе центральных органов государственного управления обусловлено развитием рыночных отношений и становлением налоговой системы в России. В настоящее время Государственная налоговая служба Российской Федерации – это единая централизованная система инспекционных органов, входящая в систему центральных органов государственного управления и осуществляющая контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и иных неналоговых платежей.

В соответствии с Законом РСФСР от 21 марта 1991г. №943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР» правовое положение определялось как обособленное структурное подразделение при Министерстве финансов РСФСР[4,492]. Однако Указом Президента РФ от 31 декабря 1991г. №340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» ГНС РФ был придан статус самостоятельного органа целях повышения ее роли, укрепления и обеспечения независимости ее деятельности, а также сохранения и развития кадрового потенциала[23].

**Систему органов ГНС РФ можно охарактеризовать следующим образом:**

1) ГНС РФ – это централизованная система контроля за соблюдением налогового законодательства. Создание на местах самостоятельных налоговых органов, не ходящих в систему ГНС РФ, не допускается. ГНС РФ состоит из вертикальной трехуровневой иерархии подчиненных органов. Руководитель ГНС РФ назначается на должность Президентом Российской Федерации. Назначение на должности руководителей регионального и местного уровня осуществляется руководителями вышестоящих налоговых органов. Структура и штатное расписание налоговых органов утверждаются руководителями соответствующих инспекций в пределах установленного фонда оплаты труда.

2) Основной задачей деятельности ГНС РФ как единственного специализированного органа является контроль за соблюдением налогового законодательства всеми обязанными лицами-налогоплательщиками, банками, должностными лицами и т. д. Единство такой системы обеспечивается соблюдением принципа единой налоговой политики, являющейся составной частью бюджетно-финансовой политики государства. Соблюдение такого единства необходимо для однообразного применения налогового законодательства, причем и отношении всех налогов – федеральных, региональных и местных.

3) Независимость ГНС РФ обеспечивается подчинением региональных и местных налоговых органов только вышестоящим налоговым органам. Нормативные акты, принятые с нарушением компетенции местных органов, а также иные решения местных органов власти не имеют обязательной силы для налоговых органов. Местные органы власти не вправе изменять или отменять решения налоговых органов, а также осуществлять оперативное руководство ими. Государственные налоговые инспекции (ГНИ) являются юридическими лицами, имеют самостоятельную смету расходов, бюджетное финансирование, текущие счета в учреждениях банков и печати.

Исключением из принципов централизованности и независимости является статус Госналогинспекции по г. Москве. В соответствии с Указом Президента РФ эта инспекция находится в двойном подчинении – вышестоящему органу и правительству Москвы.

По **вертикали** структура Госналогслужбы РФ как система органов делится на три уровня:

**Федеральный уровень (центральный)** – федеральный орган государственного управления (Госналогслужба РФ), возглавляемый руководителем в ранге Министра Российской Федерации, назначаемым на должность Президентом Российской Федерации.

**Региональный уровень (региональный)** – Государственные налоговые инспекции по субъектам федерации.

**Местный уровень (местный)** – Государственные налоговые инспекции по районам, городам и районам в городах.

Отметим, что термин «Государственная налоговая служба Российской Федерации» употребляется в двух значениях: для наименования всей системы налоговых органов и для обозначения налогового органа как органа управления системой.

На развитие структуры налоговых органов непосредственное влияние оказывала проводимая тогда государством налоговая политика фискальных приоритетов. Так, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 9 августа 1996г. №946 «О создании постоянно действующих налоговых постов в организациях, производящих спирт этиловый из всех видов сырья» в указанных организациях создаются постоянно действующие налоговые посты со специальными контрольными функциями, состав которых может формироваться помимо сотрудников ГНС РФ, в 1ом числе из сотрудников Федеральной службы налоговой полиции РФ и МВД РФ[26].

По горизонтали центральный аппарат ГНС РФ, а также налоговые органы регионального и местного звена организованы по функциональному признаку. Например, в этих органах могут создаваться управления(отделы) косвенных налогов, камеральных проверок, налогов и сборов во внешнеэкономической деятельности, налогообложения физических лиц и т. п.

В структуре ГНС РФ существует совещательный орган – коллегия в составе двадцати двух человек.

Различным звеньям ГНС РФ свойственны различные функции.

Основные функции местного звена ГНС РФ:

– учет налогоплательщиков;

– контроль за выполнением налогоплательщиками и другими участниками налоговых отношений требований налогового законодательства;

– исчисление окладных налогов;

– оперативно-бухгалтерский учет сумм налогов;

– контроль за выполнением требований законодательства в отношении наличного денежного обращения;

– применение мер по пресечению нарушений налогового законодательства;

– применение мер ответственности к нарушителям налогового законодательства;

– учет, оценка и реализация имущества, подлежащего обращению в собственность государства (конфискованное, бесхозное, клад и т. д.);

– контроль за соблюдением установленного порядка зачисления экспортной валютной выручки.

Данные функции являются общими для всех налоговых органов. Центральным аппаратом ГНС РФ дополнительно выполняются следующие функции:

– организация, координация и контроль работы ГНИ;

– аналитическая и статистическая деятельность;

разработка и издание инструктивных и методических указаний но применению

налогового законодательства;

контроль за актами, издаваемыми министерствами и ведомствами и связанными с налогообложением;

выработка налоговой политики, подготовка проектов законодательных актов и международных договоров о налогообложении, решение вопросов международного сотрудничеств налоговой сфере.

Региональное звено ГНС РФ выполнят общие функции, также ряд функций, присущих центральному звену: по организации, координации и контролю деятельности нижестоящих налоговых инспекций и обобщению практики.

**Полномочия ГНС РФ** установлены в многочисленных нормативных актах, в частности в Федеральных законах, Указах Президента Российской Федерации и Постановлениях Правительства Российской Федерации.

Вместе с тем следует отметить, что многочисленные пробелы и противоречия в налоговом законодательстве приводят на практике к неоправданному расширению дискреционных (осуществляемых по своему усмотрению) полномочий налоговых органов как способу восполнения (компенсации) механизмов правового регулирования. Представляется, что данная проблема требует скорейшего разрешения путем четкой регламентации полномочий налоговых органов по многим направлениям их деятельности. изданию нормативных актов, процедурам проведения проверок и применения штрафных санкций, по возмещению налогоплательщикам убытков в случае совершения неправомерных действий и др.

Правовое положение налоговых органов является предметом исследования юридической науки. Наиболее полно данная проблема была рассмотрена в работе С.Пепеляева «Правовое положение органов Государственной налоговой службы Российской Федерации».

Полномочия налоговых органов можно классифицировать по следующим основаниям:

по функциональному признаку, т.е. в соответствии с возложенными на ГНС РФ законодательством функциями и задачами;

по сфере действия, регулируемой соответствующей отраслью законодательства;

по содержанию правоотношений: административные и гражданско-правовые;

по субъектам применения – юридическим лицам, физическим лицам, банкам и т.д.;

по организационной направленности: организация внешнего контроля за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками и организация внутреннего контроля за работой должностных лиц налоговых органов[20,45].

Исходя из функций налоговых органов можно выделить следующие группы полномочий:

1) Полномочия по учету налогоплательщиков.

2) Полномочия по контролю за выполнением налогоплательщиками налогового законодательства:

3) Полномочия налоговых органов но исчислению окладных налогов:

4) Полномочия по ведению оперативно-бухгалтерского учета сумм налогов и других платежей.

5) Полномочия но применению мер, направленных на пресечение (предотвращение) нарушений налогового законодательства;

6) Полномочия по применению восстановительных мер для предотвращения или ликвидации убытков, нанесенных налогоплательщику или бюджету:

7) Полномочия во применению мер ответственности к нарушителям налогового законодательства:

8) Полномочия по контролю выполнения субъектами предпринимательской деятельности требований законодательства в отношении наличного денежного обращения:

9) Полномочия налоговых органов в сфере валютного контроля.

1О) Полномочия налоговых инспекций по взысканию сумм штрафов, наложенных иными государственными инспекциями и контрольными органами, по исполнению судебных актов.

11) Полномочия по изданию инструктивных и методических указаний по применению законодательства о налогах.

По сфере действия полномочия ГНС РФ подразделяются следующим образом:

налоговые, предоставленные в соответствии с налоговым законодательством;

валютные: ГНС РФ, являясь агентом валютного контроля, вправе осуществлять контроль за соблюдением налогоплательщиками валютного законодательства;

расчетные: Указом Президента РФ предусмотрены штрафные санкции за нарушения в работе с денежной наличностью, которые налагаются ГНС РФ;

внебюджетные: налоговым органам предоставлено право проверять соблюдение налогоплательщиками законодательства о государственных внебюджетных фондах и налагать взыскания за нарушения, связанные с исчислением и уплатой взносов во внебюджетные фонды.

При осуществлении полномочий ГНС РФ может вступать в правоотношения, которые по своему содержанию разделяются на **административные и гражданско-правовые**:

а) ГНС РФ является органом, уполномоченным рассматривать дела об административных правонарушениях. Такие дела рассматриваются по общим правилам, закрепленным в Кодексе об административных правонарушениях (КоАП) РФ.

б) В соответствии с Законом РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» налоговым органам предоставлено право обращаться в суд по основаниям, предусмотренным гражданским законодательством. Например, налоговые органы вправе предъявить налогоплательщику иск о признании сделки недействительной и взыскании всего полученного в доход государства.

При осуществлении полномочий налоговых органов необходимо учитывать следующие особенности: к должностным лицам налоговых служб неприменим принцип «разрешено все, что не запрещено законом, так как должностное лицо действует только в рамках своей компетенции по принципу «разрешено то, что прямо установлено законом»;

2) служебные права должностных лиц налоговых органов являются их обязанностями, и наоборот;

3) любые права должностных лиц налоговых органов реализуются только в пределах функций данного налогового звена и с учетом основной задачи ГНС РФ – контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов.

**Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации**.

Особое место в налоговых отношениях занимают органы налоговой полиции. Экономические реформы с самого начала обусловили неизбежность возрождения и становления налоговой системы в России. Но молодое государство столкнулось с проблемой крайне низкой налоговой дисциплины и массовыми уклонениями от уплаты налогов, Поэтому за уклонение от их уплаты законодательно была введена уголовная ответственность. Выявлять подобные преступления силами органов Государственной налоговой службы стало весьма проблематично, да и небезопасно. Ситуация осложнялась криминализацией экономических отношений и существованием параллельно так называемого теневого бизнеса. Для защиты государственных интересов было создано специальное правоохранительное ведомство, обладающее теми же полномочиями по контролю за соблюдением налогового законодательства, что и налоговый орган.

Условно историю становления налоговой полиции можно раз бить на три этапа.

На первом этапе, с марта 1992 года по июль 1993 года, она носила несколько иное название – Главное управление налоговых расследований (ГУНР), которое организационно входило в структуру Государственной налоговой службы Российской Федерации, что было закреплено соответствующим Указом Президента России от 30 сентября 1992 года №1148.

На втором этапе согласно Закону РФ от 24 июня 1993 года №5238 "О федеральных органах налоговой полиции", вступившему в силу 15 июля этого же года, правопреемником Главного управления налоговых расследований при ГНС России стал Департамент налоговой полиции Российской Федерации.

В декабре 1995 года ведомство приобрело новый статус. После вступления в действие Федерального закона от 17 декабря 1995 года №200-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции" и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР" Департамент был преобразован в Федеральную службу налоговой полиции Российской Федерации (ФСНП России)[17]. Важность этой вехи в становлении налоговой полиции определило не переименование, а главным образом наделение ее дополнительными полномочиями. В частности, она получила право на ведение собственного предварительного следствия, будучи до этого только органом дознания.

Федеральная служба налоговой полиции – это специализированный правоохранительный федеральный орган исполнительной власти, обеспечивающий законность и правопорядок в сфере налоговых и связанных с ней правоотношений.

Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации (ФСНП РФ) входит в структуру федеральных органов исполнительной власти (Указ Президента РФ от 14 августа 199б года №1177)[25].

Федеральные органы налоговой полиции (ФОНП) являются правоохранительными органами и составной частью сил обеспечения экономической безопасности Российской федерации.

Их **задачами** являются:

выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений;

обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых инспекций, защиты их сотрудников от противоправных посягательств при исполнении служебных обязанностей;

предупреждение, выявление и пресечение коррупции в налоговых органах.

Практически во всех странах с рыночной экономикой (как устоявшейся, так и развивающейся) существуют ведомства, решающие аналогичные задачи по борьбе с налоговыми преступлениями: В одних государствах они функционируют в рамках министерства финансов (например, в США), или налоговых органов (Великобритания), других налоговые сыщики состоят в штате министерств внутренних дел (Германия). Интересна практика Итальянской Республики, где и таможенники, и пограничники, и налоговые полицейские объединены в Финансовую гвардию.

ФСНП России является абсолютно самостоятельным ведомством на правах государственного комитета и независима относительно других контролирующих и правоохранительных органов.

Закон обязывает ФОНП осуществлять свою деятельность во взаимодействии с другими государственными органами: законодательными (федеральными и на местах), контрольно-исполнительными (например, Госналогслужбой России, Федеральной службой по валютно-экспортному контролю, Федеральной службой по обеспечению государственной монополии на алкогольную продукцию, Федеральной службой по делам о несостоятельности, ведомствами, уполномоченными решать вопросы лицензирования того или иного вида деятельности, а также регистрации субъектов

предпринимательской деятельности и пр.), правоохранительными (ФСБ, МВД, ГТК, прокуратура, судом). Основой такого взаимодействия является обеспечение контроля за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты налогов, сборов и других обязательных платежей. Принципы и порядок взаимодействия в ряде случаев определены частично или полностью законодательными актами, а если на этот счет указаний в законах нет, – то на основе двух и/или многосторонних межведомственных соглашений (положений, регламентов и т.п.). Такие межведомственные документы могут приниматься как на федеральном, так и на региональном уровнях. Например, Управление Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации по г. Москве имеет соглашения о взаимодействии с Московской регистрационной палатой, Московской лицензионной палатой, с ГУВД г. Москвы и т.д.

Несмотря на уже большой стаж существования налоговой полиции, многие продолжают путать ее с органами Госналогслужбы. Возможно, это связано как раз с тем, что налоговая полиция "родилась" внутри налоговой службы, а также с предоставленным ФОНП правом проведения проверок соблюдения юридическими и физическими лицами налогового законодательства, в рамках которого они пользуются одной и той же методикой выявления нарушений в налоговой сфере.

Принципиальное отличие этих двух ведомств состоит в исполнении ими различных функций государственной власти.

Госналогслужба России (и соответствующие госналогинспекции на местах) выполняют контрольно-исполнительные властные функции. Иными словами, это фискальный орган, обеспечивающий контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты налогов, сборов и других обязательных платежей. А налоговая полиция – орган правоохранительный, направленный на борьбу с правонарушениями в этой сфере.

Соответственно отличия есть и в алгоритмах работы налоговой полиции и налоговой инспекции. Порядок взаимодействия ФОНП с налоговыми органами в общем виде определен в Законе Российской Федерации "О федеральных органах налоговой полиции".

**Одной из форм такого взаимодействия** является проведение совместных проверок при реализации оперативных материалов. Совместно могут проводиться и контрольные проверки правильности уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей юридическими и физическими лицами. При этом ведомство, к которому обращаются за помощью, обязано принять решение о выделении специалистов в течение 5 дней с момента поступления мотивированного запроса.

**Другая форма взаимодействия** – взаимное информирование. Налоговые органы передают в территориальные органы налоговой полиции материалы о выявленных фактах уклонения от уплаты налогов в крупных размерах в десятидневный срок. В свою очередь, ФОНП обязаны принять по этим материалам решение в соответствии с законодательством, а также известить налоговые органы о реализации оперативных материалов по фактам выявления и пресечения налоговых преступлений, о контрольных проверках налогоплательщиков.

**Третья форма взаимодействия** – обеспечение личной безопасности сотрудников налоговых органов и членов их семей. Для этого необходим мотивированный запрос со стороны налоговых органов.

Деятельность ФОНП основывается на Конституции Российской Федерации, Конституциях республик в составе Российской Федерации и иных законодательных актах Российской Федерации и ее субъектов, регулирующих отношения в области налогообложения и правоохранительной деятельности.

**Основными законодательными и нормативными актами**, регламентирующими деятельность налоговой полиции, являются:

Закон Российской Федерации от 24.06.93 г. № 5238-1 "О федеральных органах налоговой полиции" (с изменениями и дополнениями), который определяет их правовой статус, принципы организации и деятельности, систему и структуру, полномочия[16];

Федеральный закон от 12.08.95 г. №144-ФЗ "Об оперативно-розыскной деятельности", который определяет содержание оперативно-розыскной деятельности, осуществляемой на территории Российской Федерации, и закрепляет систему гарантий законности при проведении оперативно-розыскных мероприятий;

Закон Российской Федерации от 27.12.91 г. №2118-1 "Об основах налоговой системы Российской Федерации" (с последующими изменениями и дополнениями), который определяет наряду с общими принципами построения налоговой системы в Российской Федерации права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов;

Закон Российской Федерации от 21.03,91г. №943-1 "О государственной налоговой службе РСФСР" (с последующими изменениями и дополнениями):

Закон Российской Федерации от 09.10.92г №3615-1 "О валютном регулировании и валютном контроле":

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 05.05.95г. №70-ФЗ, определяющий наряду с Федеральным конституционным законом от 28.04.95 г. №1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации" порядок судопроизводства в арбитражных судах;

Гражданский процессуальный кодекс РСФСР, определяющий порядок судопроизводства по гражданским делам;

Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР, определяющий порядок производства по уголовным делам;

Кодекс РСФСР об административных правонарушениях, определяющий порядок производства по делам об административных правонарушениях;

Указ Президента Российской Федерации от 14.02.96 г. №199 "О некоторых мерах по реализации решений об обращении взыскания на имущество организаций";

Ряд других законодательных и подзаконных актов, касающихся налогообложения.

Деятельность ФОНП осуществляется на основе следующих принципов:

законности;

уважения прав и свобод человека и гражданина;

подконтрольности и подотчетности высшим органам законодательной и исполнительной власти Российской Федерации;

сочетания гласных и негласных форм деятельности.

аполитичности.[16]

Федеральные органы налоговой полиции являются централизованной системой с подотчетностью нижестоящих органов вышестоящим и Директору Федеральной службы налоговой полиции российской Федерации (ФСНП России).

Это означает, что они не имеют подчиненных отношений с местными органами представительной и исполнительной власти (для сравнения: органы внутренних дел и госналогинспекции имеют двойное подчинение).

**Систему ФОНП составляют**:

Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации, действующая на правах государственного комитета Российской Федерации;

органы ФСНП (управления, отделы) по субъектам Российской Федерации по республикам, краям, областям, городам федерального значения, автономным областям, автономным округам)

так называемые территориальные органы;

а также местные органы налоговой полиции.

Такова система федеральных органов налоговой полиции.

**Государственный таможенный комитет Российской Федерации**

Статьей 8 Таможенного кодекса РФ установлено, что таможенное дело непосредственно осуществляют таможенные органы Российской Федерации, являющиеся правоохранительными органами и составляющие единую систему.

Б. Габричидзе в этой связи было предложено следующее определение: **Таможенный орган – это орган исполнительной власти, являющийся но своему характеру правоохранительным. действующий от имени государства и наделенный властными полномочиями выполняющий свои задачи и функции в сфере таможенного дела и в других связанных с ним областях и участках управления с помощью присущих ему форм н методов деятельности.**[30,93]

Многочисленные функции таможенных органами установлены в ст. 10 Таможенного кодекса РФ. Учитывая, что одной из главных их функций является взимание таможенных пошлин и налогов (сбор налогов), а также борьба с нарушениями налогового законодательства, относящегося к товарам, перемещаемым через таможенную границу России, таможенные орган необходимо рассматривать как государственные органы со специальными полномочиями в деле установления и взимания налогов.

Полномочия таможенных органов в налоговой сфере распространяются только на НДС и акцизы, применяемые к товарам, ввозимым на таможенную территорию России и вывозимым с этой территории, а также на таможенную пошлину, которая в соответствии со ст. 19 Закона об основах налоговой системы отнесена к федеральным налогам.

Деятельность таможенных органов в налоговой сфере необходимо рассматривать в неразрывной связи с остальными направлениями их деятельности, поскольку данные направления (например, таможенное оформление) способствуют и непосредственно обеспечивают уплату налогов и таможенных пошлин.

Деятельность таможенных органов регламентируется Таможенным кодексом РФ и другими нормативными актами, а также Законом об основах налоговой системы как документом более общего характера.

Система таможенных органов Российской Федерации основана на принципе единства. Данный принцип означает взаимосвязь всей системы таможенных органов, в которую входят:

1) Государственный таможенный комитет Российской Федерации;

2) региональные таможенные управления Российской Федерации;

3) таможни Российской Федерации;

4) таможенные посты Российской Федерации.

Все эти таможенные органы находятся в иерархической соподчиненности. В свою очередь, они не подчинены органам представительной (законодательной) и исполнительной властей субъектов Российской Федерации, хотя тесно взаимодействуют с ними.[5,25]

Центральным органом федеральной исполнительной власти, осуществляющим непосредственное руководство таможенным делом, является Государственный таможенный комитет Российской Федерации (ГТК РФ). В случаях, предусмотренных Таможенным кодексом РФ и иным законодательством Российской Федерации, ГГК РФ издает в пределах своей компетенции нормативные акты по таможенному делу, обязательные для исполнения всеми таможенными органами Российской Федерации и иными государственными органами Российской Федерации, предприятиями, учреждениями, организациями, а также должностными лицами и гражданами.

Территориальные органы таможенной системы образуются следующим образом. ГТК РФ создает, реорганизует и ликвидирует региональные таможенные управления и таможни. Региональные таможенные управления создают, реорганизуют и ликвидируют таможенные посты. Границы таможенных регионов и границы, в которых осуществляют свою деятельность таможни, как правило, не совпадают с границами субъектов Российской Федерации и административно-территориальных единиц.[9,105]

Таможенные органы в налоговой сфере наделены **специальными полномочиями**.

Полномочия по взиманию налогов и таможенных пошлин:

В соответствии со ст. 120 Таможенного кодекса РФ налоги и таможенные пошлины уплачиваются таможенному органу Российской Федерации. Средства, полученные от взимания таможенных пошлин, НДС и акцизов, вносятся в федеральный бюджет. Уплата налоговых платежей и таможенных пошлин, как правило, предшествует таможенному оформлению. В исключительных случаях решением таможенного органа, производящего таможенное оформление, плательщику может быть предоставлена отсрочка или рассрочка уплаты налогов и пошлин.

Неуплаченные налоги и таможенные пошлины взыскиваются таможенным органом Российской Федерации в бесспорном порядке независимо от времени обнаружения факта неуплаты, за исключением взыскания платежей с физических лиц, перемещающих товары через границу Российской Федерации не для коммерческих целей, с которых взыскание производится в судебном порядке.

На сумму задолженности таможенные органы взыскивают пеню в размере 0,3% суммы недоимки за каждый день просрочки, включая день уплаты или взыскания в бесспорном порядке, а при отсутствии у плательщика денежных средств взыскание обращается на его имущество в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При попытке уклонения от уплаты таможенных платежей ГТК РФ по представлению таможенного органа вправе принять решение о приостановлении операций по счетам плательщика до момента фактической уплаты, и оно является обязательным для исполнения банками и иными кредитными учреждениями.

Таможенные органы осуществляют возврат излишне уплаченных или взысканных налогов и таможенных пошлин.

Таможенный кодекс РФ подробно регламентирует также полномочия таможенных органов при осуществлении производства по делам о нарушениях правил уплаты налогов и таможенных пошлин и привлечении к ответственности за нарушения правил уплаты налогов и таможенных пошлин.

В соответствии со ст. 455 Кодекса таможенные органы несут ответственность за убытки или вред, причиненные ими лицам и их имуществу неправомерными решениями, действиями или бездействием, а равно неправомерными решениями, действиями или бездействием своих должностных лиц и иных работников при исполнении ими служебных или трудовых обязанностей.

**Финансовые и казначейские органы**

Понятие единой системы финансовых органов.

Пунктом 2 Положения о Министерстве финансов Российской Федерации (утверждено Постановлением Правительства РФ от 19 августа 1994 г. М 984) установлено, что Министерство финансов РФ (Минфин РФ), министерства финансов республик, финансовые управления и другие органы управления финансами в краях, областях, городах федерального значения, автономной области, автономных округах и органы федерального казначейства входят в единую систему органов по государственного управления финансами в Российской Федерации[24].

Минфин РФ является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим проведение единой государственной финансовой политики и осуществляющим общее руководство организацией финансов в стране. Взаимоотношения Минфина РФ с финансовыми органами более низкого уровня строятся на основе координации их деятельности.

**Основными задачами Минфина РФ** являются разработка и реализация стратегических направлений единой государственной финансовой политики, а также составление проекта и исполнение федерального бюджета, в частности его доходной части,

В соответствии с возложенными на него задачами Минфин РФ осуществляет следующие функции в налоговой сфере:

разработку мер по финансовому и налоговому стимулированию предпринимательской и другой хозяйственной деятельности в стране;

разработку проектов нормативов отчислений от федеральных налогов, сборов и других платежей в бюджеты субъектов Российской Федерации;

обеспечение исполнения федерального бюджета, финансового исполнения государственных (федеральных) внебюджетных фондов;

разработку с участием ГНС РФ, ФСНП РФ и других заинтересованных федеральных органов исполнительной власти предложений по совершенствованию налоговой политики и налоговой системы;

участие в разработке инструкций и методических указаний по вопросам налогообложения;

проведение по поручению Правительства РФ с участием ГНС РФ и с привлечением заинтересованных федеральных органов исполнительной власти переговоров с уполномоченными органами других государств, связанных с заключением межправительственных соглашений об избежании (устранении) двойного налогообложения доходов и имущества, и подписание указанных соглашений от имени Правительства РФ;

участие в формировании таможенной политики страны, в разработке методологии, ставок и порядка взимания таможенных пошлин;

методическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью предприятий, учреждений и организаций независимо от их организационно-правовых форм и подчиненности и принятие мер по его совершенствованию, утверждение планов счетов, типовых форм бухгалтерского учета и отчетности, инструкций по их применению и порядку составления отчетности;

обобщение практики применения законодательства по вопросам. входящим в компетенцию Минфина РФ, разработку и внесение на рассмотрение Правительства Российской Федерации предложений по совершенствованию этого законодательства.

**Права** Минфина РФ в налоговой сфере определяются в соответствии с его функциями. Минфин РФ имеет также право предоставлять отсрочки и рассрочки платежей по налогам в федеральный бюджет в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации, с уведомлением о принятых решениях ГНС РФ.

Минфин РФ издает в пределах своей компетенции на основе и во исполнение законодательства Российской Федерации приказы и инструкции и дает указания, являющиеся обязательными для исполнения федеральными органами исполнительной власти, а также предприятиями, учреждениями и организациями независимо от их организационно-правовых форм и подчиненности и гражданами. Минфин РФ издает в необходимых случаях совместно с другими федеральными органами исполнительной власти ведомственные нормативные акты.

**Статус казначейских органов.**

Указом Президента РФ от 8 декабря 1992 г. М 1556 «О федеральном казначействе» в Российской Федерации образована единая централизованная система органов федерального казначейства (казначейство)[27].

В систему органов федерального казначейства входят:

1) Главное управление федерального казначейства Минфина РФ;

2) территориальные органы по субъектам Российской Федерации (управления):

3) территориальные органы по городам (за исключением городов районного подчинения), районам и районам в городах (отделения).

Органы казначейства подчиняются руководителю федерального казначейства – начальнику Главного управления федерального казначейства Минфина РФ в ранге заместителя Министра.

Главное управление федерального казначейства является структурным подразделением центрального аппарата Минфина РФ и подчиняется Министру финансов РФ.

Органы казначейства являются юридическими лицами и несут установленную законодательством ответственность за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных задач. Их деятельность осуществляется в соответствии с Положением о федеральном казначействе Российской Федерации (утверждено Постановлением Сонета Министров РФ от 27 августа 1993 г. М 864 «О федеральном казначействе Российской Федерации»), в котором были определены принципы их построения, задачи и функции, а также установлены их права и обязанности. В процессе формирования казначейских органов к ним перешла часть функций Центрального банка РФ, налоговых инспекций, финансовых органов.

Главной задачей казначейства является бюджетное и финансовое исполнение республиканского бюджета Российской Федерации и финансовое исполнение государственных (федеральных) внебюджетных фондов. Через казначейство происходит перераспределение сумм поступивших налогов «по уровням» – в республиканский, областной, городской (районный) бюджеты. Казначейские органы участвуют в сборе налогов, а также осуществляют по представлению государственных налоговых инспекций возврат из республиканского бюджета Российской Федерации излишне взысканных и уплаченных налогов и других платежей.

Значительное внимание при взаимодействии казначейства с другими органами уделяется исключению дублирования и параллелизма в их работе. Особое внимание уделено созданию единой телекоммуникационной компьютерной системы казначейства.

**Таким образом**, участниками налоговых отношений в Российской Федерации со стороны государства выступают соответствующие уполномоченные государственные органы. К ним относятся:

Государственная налоговая служба Российской Федерации(МНС РФ) ,

Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации,

Государственный таможенный комитет Российской Федерации,

Финансовые и казначейские органы.

Каждый из этих органов осуществляет свои функции в сфере налогообложения, рамках своих полномочий, что является осуществлением налоговой политики в Российской Федерации.

**Заключение.**

Одним из главных элементов рыночной экономики является налоговая система. Она выступает главным инструментом воздействия государства на развитие хозяйства, определения приоритетов экономического и социального развития. В связи с этим необходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым общественным отношениям, соответствовала мировому опыту.

Предложений же о принципиально иной налоговой системе и налоговой политике, соответствующей нынешней фазе переходного к рыночным отношениям периода, практически нет. И это не случайно, ибо оптимальную налоговую политику можно развернуть только на серьезной теоретической основе коей у нас в России еще нет.

На сегодняшний день существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный, опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Но ориентация на их практику весьма затруднена, поскольку было бы совершенно неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий сегодняшней России, ищущей лучшие пути реформирования своего народного хозяйства.

На Западе, в большинстве стран с развитым рынком основным источником формирования бюджета служит налогообложение физических лиц и налоговое бремя в большей степени лежит на гражданах, тем самым стимулируя производство. Это положение для нас сегодня предельно актуально.

Через налоговую систему ведущие западные страны осуществляют активное перераспределение национального дохода посредством государственного финансирования приоритетных отраслей промышленности и научно-технических исследований, поощрения экспорта, инвестиций, расширения капиталов и т.д.

Если говорить о России, то российская налоговая политика сочетает политику максимальных налогов, характеризующаяся принципом «взять все, что можно», при этом государству уготована «налоговая ловушка», когда повышение налогов не сопровождается ростом государственных доходов и налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите. Но государство должно стремится к политике разумных налогов, которая способствует развитию предпринимательства и производства, обеспечивая им благоприятный налоговый климат

Участниками налоговых отношений в Российской Федерации со стороны государства выступают соответствующие уполномоченные государственные органы. К ним относятся:

Государственная налоговая служба Российской Федерации (МНС РФ) ,

Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации,

Государственный таможенный комитет Российской Федерации,

Финансовые и казначейские органы.

Каждый из этих органов осуществляет свои функции в сфере налогообложения, рамках своих полномочий, что является осуществлением налоговой политики в Российской Федерации.

В ситуации осуществления серьезных и решительных преобразований и отсутствия времени на движение "от теории к практике" построение налоговой политики методом "проб и ошибок" оказывается вынужденным. Но необходимо думать и о завтрашнем дне, когда в стране утвердятся рыночные отношения. Поэтому представляется весьма важным, чтобы научно-исследовательские и учебные институты, располагающие кадрами высококвалифицированных специалистов в области финансов и налогообложения, всерьез занялись разработкой хотя бы основных стратегических аспектов политики сфере налогообложения, используя опыт стран с развитой рыночной экономикой и увязывая его с российскими реалиями.

Проблем в сфере налогообложения накопилось слишком много, что бы их можно было изложить в рамках одной курсовой работы.

Список литературы:

Босс Г. «Изменение налоговой политики – насущное веление времени»//Аудитор,№3,1999.

Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Демешева Е.В. Налоговый учет и налоговая политика предприятия. – М.:Аналитика-Пресс,1998.

Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н и др. Налоги и налоговое право в схемах. - М.:Аналитика-Пресс,1997.

Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета

РСФСР, 1991. №15.

Габричидзе Б. Новый этап в развитии таможенного законодательства Российской Федерации. Таможенное законодательство. Сборник нормативных актов, М.: Изд-во БЕК, 1994.

Гуреев В.И. Российское налоговое право. – М.:Экономика,1997.

Караваева Н.В. «Налоговая политика ведущих зарубежных государств системе госрегулирования».// Законодательство и экономика.,№17-18,1998.

Кашин В., Мерзляков И. «Налоговая политика и оздоровление России»//Аудитор,№9,1998.

Козырин А. Таможенное право России. Учебное пособие. М.: Фирма СПАРК. 1995.

Мурзов И.А. Трансформация налоговой системы в экономике переходного периода. – Новосибирск:1997.

Налоги и налоговое право. Учебное пособие.М.,1997.

Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов/под ред. Русаковой И.Г., Кашина В.А. – М.,1998.

Налоговая система России/Министерство Финансов, Госналогслужба РФ – М.,1996.(приложение к журналу «Консультант»).

«Налоговая реформа и направления налоговой политики»//ЭКО,№1,1999.

Новые законы и нормативные акты//Газетно-журнальное объединение «Воскресенье»,№3,1999.

О федеральных органах налоговой полиции - Закон РФ от 24 июня 1993 года №5238-1 .

О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР – Федеральный Закон от 17 декабря 1995 года №200-ФЗ.

Павлова Л.,Мерзляков И. «Совершенствование налогообложения в Российской Федерации»//Аудитор,№8,1998.

Пансков В. «Налоги и налоговая политика-96»//Российский экономический журнал,№1,1996.

Пепеляев С. Правовое положение органов Государственной налоговой

службы Российской Федерации. М.: Инвест Фонд, 1995.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М.: Инфра-М,1996.

Ровинский К. Податная инспекция в России.-СПб.,1910.

«Российская газета» от 13 января 1992 г.

«Российская газета» - от 3 сентября 1994 года.

«Российская газета» от 16 августа 1996 года.

«Российская газета» от 20 августа 1996 г.

«Российские вести», 1992, №113.

Собрание Постановлений Правительства СССР, 1990. №7.

Сборник задач, тестов, ситуаций для студентов специальности 0608 по курсу «Налоговая политика»/Камский политехнический институт, Набережные Челны,1996.

Таможенное право. Учебник для вузов/Отв. редактор проф. Б. Габричидзе. М.: Изд-во БЕК, 1995.

Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. – М.:Финансы:Юнити,1997

Шувалова Е.Б. Налогообложение и налоговое законодательство: Учебно-практическое пособие/Московский государственный университет экономики, статистики и информатики, М.,1998.

Юткина Т. «Налоговое право, налоговая политика России и управление налогообложением»//Аудитор,№1,1998.