Курсовая работа

тема: Налоговая система и налогообложение

**Оглавление**

Введение

1. Налоговая система рыночного типа

1.1 Сущность, принципы и функции налогов

1.2 Налоговый механизм, особенности налогообложения

2. Совершенствование налоговой системы Российской Федерации

2.1 Основные направления налоговых реформ России

2.2 Налоговая реформа как инструмент развития налоговой системы Российской Федерации

2.3 Основные направления налоговой политики на современном этапе

Заключение

Список литературы

**Введение**

Теоретические изыскания в области налогообложения появились в Европе в конце XVIII века. Основоположником теории налогообложения стал шотландский экономист и философ Адам Смит. В своей вышедшей в 1776 г. книге "Исследование о природе и причинах богатства народов" он сформулировал основные постулаты теории налогообложения, которые впоследствии были развиты в учениях о налогах последующих исследователей, в том числе и российских.

Заслуга А. Смита заключается в том, что он сумел теоретически обосновать потребность государства в собственных финансовых ресурсах. Он говорил, что при системе государственного управления, при которой государство не руководит деятельностью отдельных личностей ("система естественной свободы"), у государства имеются три обязанности.

Во-первых, государство обязано оберегать свое общество от внешних врагов; во-вторых, государство обязано оберегать каждого члена общества от всякой несправедливости и притеснения со стороны всякого другого члена общества; в-третьих, государство обязано содержать общественные предприятия и учреждения, устройство и содержание которых не под силу одному или нескольким лицам вместе, поскольку прибыль от деятельности этих предприятий и учреждений не может покрыть необходимые расходы.

Эти обязанности, лежащие на государстве, требуют для своего исполнения определенных расходов, а значит, и определенных доходов в пользу государства. "Подданные государства должны по возможности соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства". То есть граждане государства должны уплачивать налоги, необходимые для формирования государственных финансовых средств, которые, в свою очередь, необходимы государству для выполнения им своих функций. Вместе с тем, для того, чтобы налогообложение имело положительный эффект, следует соблюдать правила налогообложения. Эти правила были сформулированы А. Смитом и вошли в историю науки как "четыре принципа налогообложения Адама Смита".

Эти принципы налогообложения выведены на основе очень серьезного исследования экономических явлений, сопровождающих налогообложение.

С точки зрения советского теоретика налогообложения Д.Боголепова, процесс образования налогов максимально сложен. В различных странах он протекал по-разному. Вместе с тем в нем были и общие закономерности, характерные для всех вариантов формирования налогов, независимо от географических, экономических, социальных, политических и других особенностей.

Проблемы налогов и налогообложения всегда актуальны и имеют непреходящее значение.

Налоговая система является одним из наиболее действенных инструментов экономической политики государства. С одной стороны, она обеспечивает формирование доходных источников бюджетов всех уровней. С другой стороны, меняя объемы изъятий финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов, государство влияет на экономическое поведение налогоплательщиков, реализуя тем самым регулирующую функцию налогов.

Курс перехода к рыночным отношениям в Российской Федерации привел к необходимости серьезного реформирования налоговой системы. Первые попытки перейти к налоговой системе, отказавшись от практики установления дифференцированных платежей из прибыли предприятий в бюджет, были сделаны еще в 1990-1991 гг. в рамках союзного государства. Именно тогда началась подготовка к налоговой реформе, предусматривающей изменение распределительных отношений, унификацию и стабильность налогообложения, использование налогов в качестве регулятора рыночных отношений, формирование новых слоев хозяйствующих субъектов (предпринимателей, кооперативом, малых предприятий), а также приближение налоговой системы страны к налоговым системам стран с рыночной экономикой.

Основной перелом системы налогообложения произошел с принятием Налогового кодекса Российской Федерации, а именно его первой части. Вместе с тем, принятие Налогового кодекса России не ставило своей целью кардинально изменить принятую в России в 1991 г. налоговую систему. Кодекс представляет собой эволюционное преобразование этой системы путем устранения выявленных недостатков. Таким образом, каждая налоговая реформа вносит коррективы, пытаясь сделать взаимоотношения налоговых органов с налогоплательщиками проще, понятнее и совершеннее, поскольку основной целью существования налоговой системы является улучшение благосостояния всей страны.

Объектом исследования данной курсовой работы является налоговая система Российской Федерации как неотъемлемая часть мировой налоговой системы.

Предметом исследования является процесс формирования и развития налоговой системы рыночного типа.

Целью данной курсовой работы является анализ проведения налоговой реформы в Российской Федерации.

**1. Налоговая система рыночного типа**

1.1 Принципы, функции и сущность налогов

Система налогов и сборов в различных государствах формируется с учетом территориального устройства, состояния экономики, потребностей бюджета, но базируется на определенной системе принципов.

Эти принципы налогообложения выведены шотландским экономистом и философом Адамом Смитом на основе очень серьезного исследования экономических явлений, сопровождающих налогообложение.

Первый принцип - принцип справедливости - состоит в том, что каждый налогоплательщик должен участвовать в финансировании государства соразмерно со своими возможностями. При этом размер налогового платежа должен изменяться с ростом доходов индивидуума по прогрессивной шкале. "Не может быть неблагоразумия в том, чтобы богатые принимали участие в расходах государства не только пропорционально своим доходам, но и немного выше.

Второй принцип именуется принципом определенности. Этот принцип сводится к тому, что необходима строгая определенность относительно количества взноса, способа взимания, времени уплаты, причем неопределенность еще губительнее неравенства. "Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью"

Третий принцип именуется принципом удобности. В соответствии с этим принципом налог должен быть незаметным для плательщика, то есть должен взиматься в самое удобное время и самым удобным способом.

Наконец, четвертый принцип, именуемый принципом экономии, заключается в том, что расходы, связанные с администрированием системы налогообложения, должны быть значительно ниже доходов, получаемых от сборов налогов. "Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству".

В настоящее время принципы налогообложения получили название "золотых правил". На их фундаменте современные зарубежные и отечественные ученые разработали систему принципов, в соответствии с которыми формируются и совершенствуются национальные налоговые системы разных государств.

В различных странах ученые и специалисты государственных органов обращаются к исследованию принципов, которые являются ключом в процессе совершенствования налогового законодательства. Развитие принципа справедливости идет в направлении наиболее точного определения понятий "доход", "накопления", "платежеспособность", изучения и разрешения таких проблем налогообложения, как проблема эффективных налоговых ставок, переложения налогов, влияния инфляционных процессов на налогообложение, избежания налогов и уклонения от налогообложения и др.

Использование различных налоговых лазеек приводит к необходимости повышения ставок налогов, чтобы компенсировать недополучение доходов бюджетом. В результате добросовестные налогоплательщики вынуждены нести дополнительные обязательства. Реализация принципа справедливости в данном случае - это внесение изменений в налоговое законодательство, предотвращающих использование так называемых налоговых схем с целью уклонения от уплаты налогов. Принцип справедливости никогда не утратит своей актуальности и не будет полностью исследован, поскольку он имеет чрезвычайно подвижное содержание, изменяющееся вслед за условиями жизни общества.

Принцип определенности современные исследователи тесно связывают с проблемой стабильности налогового законодательства. Налогоплательщик должен точно знать не только условия взимания того или иного налога, но и

быть уверенным в том, что эти условия останутся неизменными в течение определенного периода. Глобальная неопределенность воспитывает недоверие к государству и является серьезным препятствием развития производства и повышения благосостояния граждан.

Современные исследователи выделяют ряд новых аспектов принципа эффективности. Признано, что сопутствующие уплате налогов затраты плательщиков не должны быть велики. Нечеткое, непонятное налоговое законодательство вынуждает налогоплательщиков нести расходы на оплату консультантов, а при возникновении споров с налоговыми органами - на оплату адвокатов. Изменения налогового законодательства помимо указанных затрат вынуждают плательщиков нести расходы по адаптированию их учетных систем к новым условиям.

Дальнейшее развитие получил и принцип нейтральности налогообложения. Признано, что налогообложение из-за высоких размеров может приводить к "эффекту замещения", когда налогоплательщики исключительно из-за налоговых факторов реструктуризируют свою деятельность с целью снижения расходов по уплате налогов. Помимо "эффекта замещения" высокое налогообложение заставляет компании искать формы оплаты труда, не связанные с выплатой денег и трудноуловимые для налогообложения. Используются формы предоставления работникам различных благ и привилегий, которые трудно оценить в денежном выражении, например, предоставление служебного автомобиля, бесплатных ссуд и т.п.

Неадекватное налоговое давление побуждает налогоплательщиков активно искать различные способы избежания налогов, как законные, так и не вполне. Сокращение же налогов, снижение налоговой ставки оказывают стимулирующий эффект. Во-первых, поскольку чистая доходность труда и капитала возрастает, повышается их рыночное предложение, расширяется объем производства и как следствие - увеличивается налоговая база. Во-вторых, улучшается распределение капитала по сферам хозяйственной деятельности, так как сужается разрыв между низко- и высокооблагаемыми отраслями. В-третьих, сокращается уклонение от налогов, возрастает доля "таксируемой" экономической деятельности.

Принципы налогообложения и сборов должны быть направлены на создание такой налоговой системы, которая бы способствовала наиболее полному достижению всех четырех фундаментальных задач в совокупности.

Сегодня общепринятыми в странах Европы, Азии, Америки являются следующие принципы налогообложения:

- налоги должны быть по возможности минимальны;

- минимальны, или точнее, минимально необходимы должны быть и затраты на их взимание;

- налоги не должны препятствовать конкуренции;

- налоги должны соответствовать структурной политике государства в экономической сфере;

- налоги должны быть нацелены на справедливое распределение доходов;

- налоговая система должна исключать двойное налогообложение.

В Российской Федерации в силу ее федеративного устройства система налогов и сборов формируется по федеративному типу. Названный тип системы базируется на основе налогового федерализма – системе принципов, обеспечивающих оптимальное сочетание единства экономического пространства государства с известной степенью самостоятельности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

А каковы функции налогов? Функциональный критерий представляет собой одну из характеристик любой научной категории. Как финансовая категория налоги выражают общие свойства, присущие всем финансовым отношениям, - участие в перераспределении национального дохода. Вместе с тем налоги имеют и свои отличительные черты, которые выделяют их среди прочих финансовых категорий, и эти отличительные черты являются функциями налогов. Именно в функциях проявляется сущность налога. Функции налогов позволяют определить, какую роль играют налоги в государстве, каково влияние налогов на общество.

Первой функцией налогов является фискальная функция. Фискальная функция налогов - основная, изначально характерная для любых налоговых систем. Сущность этой функции заключается в том, что с помощью налогов образуются денежные фонды, необходимые для осуществления государством своих собственных функций. В государствах прошлых столетий фискальная функция налогов была не только основной, но и единственной. С ростом экономического развития общества возрастает и значение фискальной функции. Государство нуждается все в большем и большем количестве финансовых ресурсов для того, чтобы покрыть растущие расходы на экономические и социальные мероприятия. Рост расходов заставляет государство мобилизовывать все большие объемы денежных ресурсов, и эта мобилизация наиболее эффективно производится с помощью налогов. В современном мире налоги стали играть главенствующую роль в формировании государственных ресурсов именно благодаря своей фискальной функции.

На сегодняшний день упор Российского государства делается на фискальную функцию, что связано с его потребностью в больших объемах денежных средств для осуществления реформаторского курса и сохранения социальной стабильности. Но налоговая политика правительства может считаться эффективной только тогда, когда налогообложение несет в себе стимулирующее начало, способствует поступательному экономическому развитию.

Фискальная функция налогов приводит к тому, что государство активно вмешивается в экономические отношения хозяйствующих субъектов. Это вмешательство предопределяет следующую функцию налогов - регулирующую функцию. Суть этой функции заключается в том, что налоги как эффективный инструмент перераспределительных процессов оказывают огромное влияние на производство, стимулируя или сдерживая его рост, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Государство с помощью налогообложения решает ряд экономических и социальных проблем общества. Внутри регулирующей функции можно выделить стимулирующую, дестимулирующую подфункции и подфункцию воспроизводственного назначения.

Стимулирующая подфункция заключается в том, что государство посредством установления более благоприятного налогового режима для той или иной группы налогоплательщиков содействует развитию той деятельности, которой эти налогоплательщики занимаются. Стимулирующая подфункция реализуется через систему различных льгот или иных преференций, предусмотренных для определенной категории налогоплательщиков. В отдельных главах части второй Налогового кодекса РФ дан перечень налоговых льгот, которые используются в российской налоговой системе для реализации стимулирующей функции налогов. Льготы могут предоставляться путем изменения объекта налогообложения, уменьшения налогооблагаемой базы, понижения налоговой ставки и т.п. Таким образом, государство обладает довольно широкими возможностями по стимулированию тех или иных действий налогоплательщиков с помощью налогового механизма.

В противовес стимулирующей подфункции налоги имеют еще и дестимулирующую подфункцию. Эта подфункция проявляется в том, что государство, будучи заинтересованным в ограничении деятельности тех или иных категорий налогоплательщиков, устанавливает для них более тяжелое налоговое бремя, чем для обычных налогоплательщиков. Так, например, государство заинтересовано в ограничении игорного бизнеса, поэтому налоговые ставки на доходы игорных заведений установлены в абсолютных суммах на достаточно высоком уровне.

Третьей является подфункция воспроизводственного назначения. Сущность этой подфункции заключается в том, что государство, взимая налог с налогоплательщиков, направляет полученные средства на воспроизводство тех объектов материального мира, которые были задействованы в процессе производственной или иной деятельности налогоплательщика. Ярким примером реализации подфункции воспроизводственного назначения налогов может послужить установление водного налога, взимаемого с водопользователей и направляемого на воспроизводство водных ресурсов страны.

Таким образом, реализуя экономическую функцию налогов, государство имеет возможность активно вмешиваться в организацию хозяйственной жизни страны, используя при этом не административные, а регулирующие налоговые методы.

В большинстве развитых стран основным источником формирования бюджета в настоящее время служит налогообложение физических лиц, тем самым стимулируется производство. Причем налоги, их сущность и функции находятся в состоянии постоянного развития. Эволюция налога сопряжена с изменениями функций государства. Сегодня в демократических экономически развитых странах на первое место среди государственных приоритетов выходят социальная политика, поддержание мира и правопорядка, экологическая, демографическая ситуация. Повсеместно налоговые поступления как часть бюджета являются одним из основных источников финансирования избранных приоритетных направлений государственной деятельности.

**1.2. Налоговый механизм, особенности налогообложения**

В современных экономических системах роль налогов исключительно велика еще и потому, что они не только являются каналом доходной части

бюджета, но, будучи включенными во все звенья финансовой системы, формируют финансовые отношения государства с юридическими и физическими лицами.

Мировой опыт показывает, что налоговый механизм заключает в себе огромные возможности воздействия на развитие предпринимательской деятельности, динамику и структуру общественного производства, его размещение. Налоговые сборы и платежи являются основным источником формирования бюджета государства, так как любому государству для выполнения своих функций необходимы фонды денежных средств. Из этих средств финансируются государственные и социальные программы, содержатся структуры, обеспечивающие существование и функционирование самого государства.

С помощью налогообложения государство может вести экономическую политику: протекционистскую или, наоборот, ограничивающую, по отношению к отдельным отраслям и регионам, осуществлять антиинфляционные меры, противодействовать господству на рынке монополистов, изымать в бюджет сверхприбыль, образующуюся в результате монопольного роста цен. Налоговый механизм выполняет также функцию перераспределения доходов граждан, социальной защиты низших слоев общества, выступает регулятором личных доходов населения страны.

Налоговая система понимается как единство входящих в нее налогов и сборов. Специфика налоговой системы заключается в особенностях каждого из составляющих ее элементов - налогов и сборов, а также в продуктивной взаимосвязи между ними.

Не требует особых доказательств тот факт, что одни и те же виды налогов по-разному проявляют себя в различных экономических условиях и для разных экономических субъектов. В странах с развитой рыночной экономикой основным плательщиком налогов является средний класс населения, получающий доходы в основном легальными путями - большей частью в виде зарплаты, перечисляемой безналичным путем на банковские счета граждан. Кроме того, в большинстве западных стран доходы населения относительно стабильно растут, в них велика доля различного рода социальных пособий, поэтому высокие ставки налогов оправданны ситуацией и функционально используются властями как средство "охлаждения" рынка и сокращения избыточного спроса.

Действительно, в ряде западных государств налоговая система ориентирована на налогообложение личных доходов граждан. Распределение общественного продукта происходит на Западе таким образом, что основная его масса поступает непосредственно в руки частных лиц (при этом доля зарплаты наемных работников в структуре себестоимости в основных отраслях экономики достигает 70-80%), и уже потом из этих сумм получают свои доходы и финансовые структуры, и сектор услуг, и государство - в виде соответствующих налоговых поступлений.

При этом налогами облагается только та часть заработанных доходов граждан, которая остается после удовлетворения основных жизненных потребностей работника и его семьи. В большинстве стран стоимость этих нужд оценивается примерно в 12-14 тыс. долл. США в год, что и установлено в качестве необлагаемого налогами прожиточного минимума.

В России же в результате последовательных налоговых изменений доходы рядового наемного работника оказались "урезанными" на 60-70% сверх уже удержанных подоходных налогов. Эта сумма слагается из платежей в социальные фонды, НДС плюс акцизы и таможенные пошлины. Только в пенсионные фонды переводится до четверти от суммы выплачиваемой зарплаты, что выглядит полным абсурдом для мужской части населения России: средняя продолжительность жизни мужчин не достигает 60 лет, т.е. они просто не доживают до пенсии, за которую платят всю жизнь. Для сравнения в Западной Европе платежи в пенсионные фонды в среднем не превышают 15-20% при средней продолжительности жизни населения 70 лет.

Другим важнейшим принципом западной налоговой системы, который тоже игнорируется в России, является приоритет производства перед интересами бюджета (и представляющего его налогового ведомства). Если же учесть, что производство в этих странах находится в основном в частных руках, а бюджетом распоряжается правительство, то это означает приоритет фундаментальных частных интересов над текущими интересами исполнительной власти.

Для общества в целом гораздо важнее обеспечить устойчивость и поступательность развития национального производства, чем сохранить у власти то или иное правительство. В странах, прошедших стимулирующие налоговые реформы, этот принцип выражен в бессрочных "налоговых каникулах" для капиталов, вложенных в производство и остающихся в нем.

В процессе своего становления налоговые системы разных стран с неизбежностью приобретают различные характерные черты и индивидуальные признаки в зависимости от степени развития экономических отношений в стране и от политического устройства конкретного государства. Этим объясняется множественность налогов и сборов и возможность их классификаций в зависимости от различных критериев.

Например, деление налогов на прямые и косвенные, известно, со времен существования наиболее древних государств. Прямые, неперелагаемые налоги на доходы, являясь одним из видов (или элементов) налоговой системы, относятся к наиболее традиционным способам налогообложения собственности.

Налог на прибыль с корпораций в целом является наиболее характерной формой изъятия части прибыли в бюджетные системы современных государств. В Западной Европе этот налог действует в Австрии, Бельгии, Великобритании, Германии, Греции, Дании, Испании, Италии, Нидерландах, Норвегии, Португалии, Турции, Финляндии, во Франции, в Швейцарии, Швеции. Самая низкая ставка налога - 9,8% - установлена в Швейцарии. В Швеции до 1991 г. была самая высокая ставка налога - 51%, в настоящее время она составляет 28%.

Вместе с тем налог имеет свои особенности в каждой отдельно взятой стране, которые зависят от многих факторов - экономических, политических, демографических, социальных и т.д.

Например, во Франции налогообложению подлежит чистая прибыль. Общая ставка налога составляет 34% (однако она может повышаться до 42%). При расчете чистой прибыли отчетного периода возможно перенесение убытков как на будущие периоды (что является традиционным подходом), так и на предыдущие периоды. Льготы применяются в основном через ускоренную амортизацию основных фондов, льготируется также прирост инвестиций в развитие производства. Очевидно, что в этом проявляется забота государства об обновлении основных фондов и расширении процесса производства.

Налог на прибыль с корпораций является одним из общегосударственных налогов Великобритании. Вместе с тем он имеет специфику, выраженную в том, что до 1965 г. юридические лица наряду с физическими облагались подоходным налогом. В Великобритании ставка налога на прибыль составляет 33%, причем в начале 80-х годов XX века она была 52%, а в начале 90-х годов - 35%. Таким образом, мы наблюдаем поступательный процесс уменьшения налогового бремени по этому виду налогового платежа. Характерно и то, что при определении налогооблагаемой прибыли из валового дохода вычитают

помимо обычных затрат представительские расходы, расходы развлекательного характера на сотрудников компании, расходы на юридическую консультацию по вопросам финансов компании, убытки коммерческого и некоммерческого характера, затраты на научно-исследовательские работы.

В Германии основной особенностью является то, что облагается налогом либо нераспределенная прибыль по ставке 50%, либо распределенная в виде дивидендов по ставке 36% с учетом дальнейшего взимания налога на доходы физических лиц. Налог на прибыль с корпораций в Германии делится в пропорции 50% на 50% между федеральным и земельным бюджетами. Интересно, что налог первоначально полностью взимается местными органами, затем половина его перечисляется ими в федеральный бюджет. Как и во Франции, в Германии широко используется ускоренная амортизация.

В Италии действует так называемый подоходный налог с юридических лиц. Этот налог - пропорциональный, уплачивается по ставке 36%. При расчете налогооблагаемой базы из валового дохода вычитается сумма начисленной персоналу заработной платы. Кроме того, организации могут создавать различные фонды до налогообложения, например, фонд безнадежных долгов, фонд компенсации потерь по кредитам, фонд потерь, вызванный колебаниями курса валют.

В Испании ставка налога на прибыль с корпораций равна 35%. Налоговые льготы носят более социальный характер, нежели в странах, рассмотренных выше. Так, налоговыми льготами поощряются инвестиции в культуру, образование, профессиональную подготовку кадров.

В Греции также есть свои особенности, например, прибыль облагается так называемым корпоративным налогом до ее распределения. Льготируются (полностью вычитаются из налогооблагаемой прибыли) расходы на научно-исследовательские работы. Стандартная ставка равна 35%.

В Нидерландах налог на прибыль с корпораций носит характер регрессии, что встречается очень редко. Не облагаются налогом (вычитаются из базы) расходы на благотворительные цели.

Налог на прибыль с корпораций получил широкое развитие и на Американском континенте, где ему также присущи свои особенности. Так, в США действует как федеральный налог, так и налог, вводимый тем или иным штатом. Основная ставка федерального налога - 34%, однако при налогообложении установлен прогрессивный метод, чего нет в странах Западной Европы. Налогооблагаемая база делится на три шедулы, по первой из которых ставка установлена на уровне 15%, по второй - 25%, по третьей - 34%. Таким образом, государство стремится поощрять развитие малого бизнеса в стране. Ставки налога на прибыль, установленные законодательством штатов, различаются и могут носить как пропорциональный, так и прогрессивный характер.

По налогу на прибыль в США применяются различные льготы. Так, при исчислении федерального налога база уменьшается на величину штатного налога, применяются льготы, стимулирующие ускоренную амортизацию, инвестиции, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. В США действуют льготы, стимулирующие охрану окружающей среды. Такие льготы могут быть предоставлены субъектам экономической деятельности, например, при использовании ими альтернативных видов энергии (солнечной, ветра). Вместе с тем в США иногда применяется механизм изъятия сверхприбыли у сверхрентабельных субъектов (например, в нефтяном бизнесе) через установление и введение налога на сверхприбыль.

В Канаде налог на прибыль с корпораций, как и в США, носит многоступенчатый характер, т.е. применяются как федеральный, так и провинциальный (региональный) налоги. По пониженным ставкам облагаются субъекты малого бизнеса. При этом ставки налога пропорциональные:

федеральный налог взимается по ставке 28%, провинциальный - по ставке 15% (может уточняться провинциальной законодательной властью). Ставки налога для малого бизнеса составляют 12% и 10% соответственно. Льготируются в основном ускоренная амортизация и проведение опытно-конструкторских и научно-исследовательских работ. Пониженная ставка налога применяется для дохода, полученного от производственной и технологической деятельности. Стимулируется также развитие сельского хозяйства и рыболовство.

В развитых странах Азиатского региона налог на прибыль также имеет национальные особенности. Например, в Японии он применяется в виде подоходного налога с юридических и физических лиц. При этом юридические лица уплачивают налог по пропорциональной ставке, а физические - по прогрессивной. Подоходный налог перечисляется организациями в государственный, префектурный и городской (поселковый) бюджеты по ставке, в совокупности составляющей примерно 40%. Льготируются малые предприятия, общественные и медицинские организации.

В Китае налог на прибыль предприятий и организаций является одним из основных. Налог взимается на двух уровнях: общенациональный налог - по ставке 30% и местный налог - по ставке 3%. Причем в некоторых провинциях, наименее развитых в экономическом отношении, вводятся пониженные ставки. В так называемых специальных экономических зонах ставка налога составляет 15%. С помощью налоговых льгот государство стимулирует деятельность в области энергетики, транспорта, развития портов. Стимулируется также деятельность организаций с иностранными инвестициями (ставка налога на прибыль - 24%).

Что касается некоторых стран Азии, Южной Америки и Африки, то следует иметь в виду, что их налоговые системы начинали складываться в условиях колониализма. Первые нормативные акты по установлению налогов принимались либо непосредственно колониальными властями, либо законодательными органами метрополий.

Например, в колониях Британской империи (в Азии и в Африке) налоги вводились специальными ордонансами (распоряжениями). Первые такие налоги, относящиеся к имущественным прямым, были установлены на рубеже XIX - XX веков. Так, британские колониальные власти в 1896 г. ввели налог на жилище в Сьерра-Леоне, в 1901 г. - в Кении. Эти налоги имели простую форму исчисления по твердым ставкам. Позже в этих странах применялась английская система налогообложения.

В целом одной из важнейших особенностей налоговых систем стран, освободившихся, но с низким экономическим развитием, является то, что в них преобладают косвенные налоги, порядок исчисления и взимания которых проще. В этой группе стран самым значительным и наиболее распространенным является подоходный налог, который взимается как с физических, так и с юридических лиц, причем превалирует подоходный налог с граждан. В разных странах он имеет разные названия (налог на торгово-промышленную прибыль, налог с компаний и др.). В каждой стране по налогам принимается множество поправок, систематически трансформируются условия их действия.

В налоговой практике стран с низким экономическим развитием действуют две системы построения подоходного налога: шедулярная и глобальная. При шедулярной системе все доходы в зависимости от источников делятся на части (шедулы) и каждый вид дохода облагается отдельно по своим ставкам. При глобальной системе налог исчисляется и взимается со всей совокупности доходов вне зависимости от источника.

Развивающиеся страны в большинстве своем применяют шедулярную систему. При этом различные виды доходов могут облагаться единым подоходным налогом (когда действует один закон о подоходном налогообложении) или несколькими самостоятельными видами (когда действуют несколько законов). Система учета доходов и исчисления налогов достаточно проста. Например, в законе о подоходном налоге Непала, принятом в 1963 г., перечисляются следующие шедулы: торговля, заработная плата, профессиональная деятельность, денежная или реальная инвестиционная деятельность, земледелие, аренда домов и земли, страховая деятельность, посредничество как профессия и др.

Приведенные шедулы являются типичными и для других стран этой группы, хотя в некоторых из них применяется смешанная система, когда отдельные виды доходов объединяются в общую группу, а другие обособляются. Например, в Алжире подоходный налог выступает в виде налога с заработной платы и дополнительного налога на доход в целом. Первый уплачивается только физическими лицами, а второй - физическими и юридическими лицами.

Налог на добавленную стоимость представляет собой основной вид косвенных налогов и за рубежом рассматривается в качестве многоступенчатого всеобъемлющего налога, распространяющегося на все стадии процесса производства и распределения и включающего в свою базу все виды товаров и услуг.

К достоинствам налогообложения налогом на добавленную стоимость западные эксперты относят его нейтральность по отношению к сложившейся в стране системе производства и распределения товаров и услуг. Так, в отличие от налога с оборота налог на добавленную стоимость сохраняет индифферентность по отношению к числу посредников при движении товара по товаропроводящей сети от производителя к конечному потребителю. Кроме того, НДС является независимым от технологии, трудоемкости, капиталоемкости или наукоемкости производства. Не зависит данный налог и от конкретной организационно-правовой формы предприятий, а также от участвующих в производстве и распределении товаров и услуг.

При прочих равных условиях независимо от того, где был произведен продукт - в государственном или частном секторе, на крупной или на мелкой фирме, сумма налога остается одной и той же. Все это является отличительной чертой данного налога в тех странах, где оптимальное распределение ресурсов определяется свободной игрой рыночных факторов. Налог на добавленную стоимость является налогом, стимулирующим инвестиции, а, следовательно, и экономический рост.

В большинстве стран Европы налог на добавленную стоимость служит гибким и стабильным источником пополнения государственных бюджетов. Поступления налога на добавленную стоимость составляют в среднем примерно 0,4% ВВП на 1% ставки налога на добавленную стоимость. При этом любые изменения ставки налога немедленно приводят к изменению бюджета.

В странах Европейского союза (ЕС) налог на добавленную стоимость играет важную роль, поскольку он способствует реализации такой цели союза, как обеспечение свободного перемещения товаров, услуг, людей и капитала в границах союза. С точки зрения финансовой деятельности Европейского союза НДС считается наиболее перспективным налогом.

Наличие НДС в налоговой системе зарубежного государства является обязательным условием его присоединения к Сообществам, так как финансовые поступления от НДС составляют один из основных источников формирования бюджета Европейского союза. Налог на добавленную стоимость учреждается в государствах-членах, которые и определяют размер его налоговой ставки в пределах, предписанных интеграционным законодательством.

Доходы, поступающие в бюджет ЕС от налога на добавленную стоимость, представляют собой установленную решением Совета единую процентную надбавку к ставке налога на добавленную стоимость в государствах-членах.

Очевидно, что рассмотренные особенности налогообложения непосредственно связаны с уровнем экономического развития страны, а также с общим благосостоянием населения. Так, в наиболее развитых странах в основном льготируются инвестиции в расширение производства, в менее развитых странах этой группы государство устанавливает льготы в малорентабельных, но приоритетных направлениях экономической деятельности (наука, культура, здравоохранение), в наименее благополучных странах наблюдается превалирование льгот, носящих социальный характер.

В целом налоговая политика развитых стран, как правило, рассчитана на привлечение частного капитала, и стимулирующее воздействие налоговых льгот можно рассматривать как форму косвенного субсидирования предпринимательской деятельности. При этом в ряде стран практикуется стимулирование инвестиций в определенные регионы, например, в территории, находящиеся на окраинах городов. Так, в Германии крупные налоговые льготы получают фирмы, инвестирующие капитал в восточные земли и на границе с ними. В Германии и Франции на территории некоторых муниципалитетов, где наблюдается высокая концентрация населения, устанавливаются налоговые льготы в связи с созданием новых рабочих мест. Поощряется охрана окружающей природной среды.

**2. Совершенствование налоговой системы Российской Федерации**

2.1 Основные направления налоговых реформ России

Разрушение социалистического строя и начавшееся в 1992 г. строительство капитализма в России одновременно сопровождались сломом действовавшей налоговой системы.

Основными налоговыми платежами в России, унаследованными от Советского Союза (1990 г.), были: налог с оборота с долей в 25,7% в доходах государственного бюджета, платежи из прибыли - 24,7%, подоходный налог с физических лиц - 10,3%, государственное социальное страхование - 9,2%, доходы от внешнеэкономической деятельности, которые по современной терминологии можно назвать рентными доходами, - 16% и прочие налоги - около 16%.

Нельзя сказать, что такая структура налогов была плоха, нет, она позволяла из года в год наполнять бюджет страны. Дело было в другом: в условиях плановой системы и прямого прикрепления покупателей к поставщикам каждый элемент цены, в том числе и прибыль, рассчитывался административными методами, независимо от качества продукции, ее дефицитности или избыточности. То есть покупатель, и продавец не встречались на рынке, потому что рынка как такового в стране просто не было.

Переход к рынку с помощью "шоковой терапии" в 1992 г. путем предоставления самим производителям товаров и услуг бесконтрольно устанавливать цены на собственную продукцию, начавшаяся в спешке приватизация, искусственное сжатие денежной массы в условиях галопирующей инфляции привели к беспрецедентному спаду производства и полному закрытию многих предприятий. Валовой внутренний продукт сократился на 40%, еще большее снижение произошло по реальной заработной плате. Это, в свою очередь, привело к уменьшению примерно на порядок налоговой базы, а вместе с этим и поступлений в бюджет государства.

В начальный период перестройки правительство Е. Гайдара, а затем В. Черномырдина в целях наполнения бюджета провело реорганизацию налоговой системы. В дополнение к налогу на прибыль были введены новые налоги: налог на добавленную стоимость (НДС), социальные налоги на заработную плату, выплачиваемые предприятиями, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, налог на пользователей автомобильных дорог. Большинство из этих налогов, за исключением налога на прибыль, являются налогом с оборота или, как НДС, налогом на потребление и отличаются легкостью их изъятия, что позволило в начальный период перестройки хотя бы на минимальном уровне автоматически пополнять бюджетные доходы.

В целом, облегчив сбор налогов, новая налоговая система имела и ряд негативных моментов, отрицательно воздействующих на экономику страны.

Первый серьезный недостаток введенной налоговой системы связан с установлением непомерно высоких ставок по основным налогам. Так, налог на прибыль в начале 1991 г. был определен с базовой ставкой на уровне в 45%. Налог имел прогрессивный характер, устанавливался в зависимости от рентабельности и достигал 80 - 90% при превышении ее нормативного уровня в 50%. В 1992 г. ставка налога на прибыль была снижена до 32% и стала единой для всех налогоплательщиков. В 1994 г. в связи с резким сокращением поступлений в бюджет страны налог на прибыль был повышен до 38%, затем с 1995 г. вновь снижен до 35%.

Характерной особенностью налога на прибыль на протяжении 1990-х гг. было существенное ограничение на включение в состав затрат многих типов расходов, как текущих, так и капитальных, в результате чего происходило обложение налогом части затрат предприятий.

В дополнение к этому амортизационные отчисления на протяжении данного отрезка времени продолжали начисляться по устаревшим нормативам с длительными сроками службы оборудования. Кроме того, положение усугублялось высокими темпами инфляции и отсутствием регулярной переоценки основных фондов, что заметно снижало реальную величину амортизационных отчислений и тем самым увеличивало налоговую нагрузку на предприятия.

В 1992 г. была введена ставка НДС в 28%, затем с 1 января 1993 г. она была снижена до 20%, а по продовольственным товарам и товарам для детей установлена в размере 10%.

Одновременно с этим были введены социальные налоги на заработную плату, составившие в общем 39,5%, прогрессивный подоходный налог с физических лиц с наивысшей ставкой в 35%.

Установление таких сверхвысоких налогов при быстро деградирующей экономике было сделано под влиянием резкого падения бюджетных доходов и в противоречие всем экономическим канонам.

Наряду с высокими ставками по основным налогам, обилием всевозможных льгот и других налогов, серьезным недостатком новой налоговой системы явилось двойное налогообложение одних и тех же факторов производства и необоснованное, вопреки мировой практике, налогообложение амортизационных отчислений.

С введением в налоговую практику России НДС прибыль предприятий наряду с налогом на прибыль (1991 г. - 45%, 1992-1993 гг. - 32%, 1994 г. - 38%, 1995-2001 гг. - 35%) стала облагаться еще в качестве элемента добавленной стоимости налогом на добавленную стоимость (1992 г. - 28%, 1993-2001 гг. - 20%). Таким образом, можно сказать, что общий налог на прибыль по состоянию на 1992-2001 гг. составлял 52%.

Кроме прибыли с введением НДС стала дважды облагаться и заработная плата: первый раз в виде обязательных социальных платежей (в 1992 - 2001 гг. - 39,5%), второй раз в составе валовой добавленной стоимости НДС. Общая величина налогов на заработную плату в период 1992 - 2001 гг. составляла 59,5%.

Что касается амортизационных отчислений, то по действующей в России методологии формирования налогооблагаемой добавленной стоимости амортизация представляет собой составной ее элемент и при начислении НДС не вычитается из нее, что противоречит всем экономическим канонам и является нонсенсом налоговой политики России.

Необходимо отметить, что двойное налогообложение прибыли и заработной платы, возникающее с введением НДС, характерно не только для России. Однако для нашей страны оно усугубляется несовершенным учетом амортизационных отчислений, включением в добавленную стоимость отдельных текущих затрат производителей, выплатой всех социальных платежей непосредственно нанимателями работников, низким уровнем оплаты труда.

В случае выплаты в полном объеме только трех основных налогов (НДС, ЕСН и налога на прибыль) налоговая нагрузка по отношению к валовой прибыли при заданной довольно высокой рентабельности в 20% составляла бы в целом по нефтегазовому комплексу 81,8%, по угольной промышленности 175%, по черной металлургии 112,4%, по химической и нефтехимической промышленности 97%, по машиностроению и металлообработке 131,8%, по легкой промышленности 132%, по пищевой - 88,2%.

Из-за двойного налогообложения заработной платы (НДС и ЕСН) наиболее высокая налоговая нагрузка (более 100%) наблюдается в тех отраслях, где в составе затрат относительно велика доля заработной платы. Это, прежде всего угольная промышленность, машиностроение и легкая промышленность.

При включении в расчеты, в дополнение к основным налогам, остальных федеральных, региональных и местных налогов, действовавших на протяжении 1990-х гг., налоговая нагрузка будет выглядеть еще более абсурдной.

Создается впечатление, что налоги в России устанавливались без каких-либо экономических расчетов, без выяснения того, смогут ли хозяйствующие субъекты выплачивать такие налоги. В случае полной их выплаты у предприятий или оставалась мизерная прибыль без всякой надежды на расширенное воспроизводство, или они становились должниками государства.

Ситуация в налогообложении поставила большинство руководителей предприятий перед нелегким выбором: полностью платить налоги и разориться или ухитряться платить их по минимуму, но сохранить производство в надежде на будущее. И, вопреки действовавшей налоговой системе, Россия сохранила свою промышленность, правда, в довольно плачевном состоянии по уровню оснащенности и изношенности основных фондов.

В конце декабря 1993 года было издано несколько указов, связанных с налогообложением. Так, Российский фонд спорта и инвалидные организации были полностью освобождены от всех налогов, сборов и пошлин, в том числе и таможенных. Банки и страховые компании вместо налога на доход стали платить налог на прибыль, а региональным и местным властям было дано право устанавливать собственные налоги.

В результате "спортсмены" и "инвалиды" монополизировали почти весь импорт подакцизных товаров (спирт, алкоголь, сигареты, автомобили).

Ежегодные потери федерального бюджета от предоставленных льгот в 1994 г. превысили 6 млрд. долл.

Другой пример, не менее характерный и не менее разорительный для бюджета, связан с отменой в 1996 г. таможенных пошлин на нефть.

Одновременно с федеральным уровнем аналогичная вакханалия в налоговой политике наблюдалась на региональном и местном уровнях. Общее количество региональных и местных налогов превысило 200. Некоторые из них носили довольно экзотический характер: за прогон скота, на свадебные и погребальные церемонии. Огромный урон бюджету страны наносили территории, получившие от федеральных властей статус районов с льготным налогообложением, довольно точно названных "налоговые гавани".

Все эти особенности налоговой политики начального периода перестройки экономики России (1992-1998 гг.) в сочетании с бездарной монетарной политикой, стремительным переходом государственных предприятий в частную собственность, упованием на "невидимую руку" рынка способствовали небывалому спаду производства в условиях мирного времени.

В 1998 г. валовое накопление основного капитала по отношению к 1990 г. упало в 5,8 раз, объем промышленного производства сократился в 2,1 раза, сельскохозяйственного производства - в 1,7 раз, а реальная заработная плата уменьшилась в 2,8 раза.

Чтобы сохранить свое существование в условиях вновь введенной налоговой системы в ситуации галопирующей инфляции (что привело к истощению оборотных средств), преобладающее большинство предприятий стали переходить на товарное кредитование, бартер, взаимозачеты и расчеты векселями, открывать подставные фирмы в офшорах, занижать отпускные цены с помощью трансфертного ценообразования, выплачивать заработную плату в "конвертах". Все это позволяло предприятиям значительную часть своей производственной деятельности уводить из-под непосильного налогообложения.

О сокрытии доходов от налогообложения весьма наглядно свидетельствует статистика по динамике поступления и расходования денежных средств предприятий в целом по стране.

Так, если в структуре всех поступлений денежных средств на выручку от реализации товаров и услуг в 1996 г. приходилось 44,9%, то к 2000 г. этот показатель уменьшился в 1,6 раза до 27,7% и одновременно с этим прочие неопределенные поступления (теневой оборот), наоборот, увеличились с 35,5 до 51,9%.

Расходы на приобретение товаров и услуг снизились с 31,5% в 1996 г. до 19,8% в 1999 г., а расходы на прочие выплаты и поступления (теневой оборот) возросли соответственно с 45,8 до 67,7%.

Можно сказать, что теневая экономика стала превалировать над официальной.

Следующим серьезным недостатком налоговой системы России, отрицательно воздействующим на развитие ее экономики, является то, что большинство введенных налогов имеют так называемую плоскую шкалу. Иначе говоря, ставки налогов одинаковы для всех субъектов хозяйствования. Данный порядок, по мнению "отцов" такой налоговой системы, создает равные условия для всех ее субъектов, что позволяет отказаться от сложной системы налогообложения.

На самом деле это довольно примитивный подход к налогообложению, идущий от идеологии, что конкуренция и рынок все расставят по своим местам.

Как можно в условиях двойного налогообложения заработной платы и прибыли при одних и тех же налоговых ставках равнять, например, угольную промышленность с пищевой отраслью и торговлей?

В угольной промышленности по состоянию на 1995 г. доля заработной платы в издержках производства составляла 40,1% при рентабельности в 8,0%, в пищевой промышленности соответственно - 11,1 и 16,3%, в торговле - 21 и 25,1%. Кроме того, при одних и тех же налогах сильнейшее превосходство по рентабельности пищевой промышленности и торговли по отношению к угольной промышленности дополняется еще и многократным превышением в первых отраслях скорости оборота оборотных средств. В то время как в угольной промышленности получение прибыли в размере 7,6% происходит примерно 5 раз в год, в пищевой отрасли при рентабельности 16% - более 15 раз, а в торговле при рентабельности 25,1% - около 20 раз.

Сам по себе этот наглядный факт свидетельствует о том, что нельзя всех "стричь под одну плоскую налоговую гребенку". Такая "стрижка" ведет к тому, что при выплате всех налогов в полном объеме те отрасли, где высока доля обработки и квалифицированного труда и нет возможности реализовать свою продукцию по более высоким, чем внутренние, мировым ценам, просто обречены на постоянную убыточность.

Именно это обстоятельство является одной из главных причин сильнейшего упадка в перестроечные годы обрабатывающих отраслей и легкой промышленности, где традиционно высока доля заработной платы в себестоимости.

При такой системе налогообложения не до инвестиций - главное выжить. Выживание происходит за счет выплаты заработной платы "в конвертах"; создания подставных одноразовых фирм и обналичку через них денег посредством фиктивных договоров; завышения цен на производимую продукцию и т.д. Появилась целая наука под названием "как уменьшить налоги фирмы и не попасть в тюрьму", предлагающая более 200 способов сокращения налогов.

Таким образом, можно уверенно говорить, что сама налоговая система России провоцировала хозяйствующие субъекты на нарушение налоговой дисциплины, поскольку при условии выплаты налогов в полном объеме (особенно это касается отраслей с высокой степенью обработки и высокой долей заработной платы в себестоимости) их деятельность однозначно становилась убыточной.

Наряду с серьезными недостатками, вновь введенная налоговая система в России в начальный период перестройки имела и целый ряд прогрессивных положений по льготному налогообложению инвестиционной и некоторых других видов деятельности.

Например, предприятиям в форме акционерного общества разрешалось уменьшать налогооблагаемую прибыль при создании резервного фонда. За счет этого до 1995 г. разрешалось вывести из-под налогообложения до 25% уставного капитала предприятия, но не более 50% налогооблагаемой прибыли. С 1996 г. резервный фонд был сокращен до 15% уставного капитала, а само его использование можно было осуществлять только по целевому назначению: покрытие убытков или погашение облигаций общества.

Ставка налога на прибыль с 1993 г. понижалась на 50%, если от общего числа работников предприятия инвалиды или пенсионеры составляли в нем не менее 70%. Правда, с 1996 г. льгота была урезана до 5% от налогооблагаемой прибыли.

С 1993 г. налогооблагаемая прибыль уменьшилась на все капитальные вложения производственного и непроизводственного характера, жилищное строительство, а также на погашение кредитов банков, полученных и использованных на эти цели, включая проценты по кредитам. При определении окончательного размера льготы из суммы капитальных вложений была исключена сумма начисленного износа основных средств. А с 1997 г. льгота при всех обстоятельствах не могла превышать более 50% налогооблагаемой прибыли.

В начальный период все малые предприятия, работающие в производственной сфере и в переработке сельскохозяйственной продукции, имели право не платить налог на прибыль в первые два года своей деятельности. После 1998 г. эта льгота была отменена.

Необходимо отметить, что несмотря на серьезные льготы, в частности по освобождению от налога расходов на инвестиционные цели, эффект от них был несущественный. Дело в том, что в условиях всеобщей дезорганизации производства и его сокращения у большинства предприятий на инвестиции просто не было свободных средств. Инвестиционная деятельность, как было отмечено, почти прекратилась, а если и осуществлялась, то в основном в сфере услуг, банковской сфере, торговле и пищевой промышленности.

Вообще, подводя общие итоги воздействия налоговой системы на экономическое развитие России в первые годы перестройки, следует сказать, что она работала скорее на разрушение экономического потенциала России, чем на созидание.

При такой налоговой системе выживали те, кто ухитрялся не платить налоги, и те отрасли экономики, которые работали с наличными деньгами, и где оборачиваемость денег была более высокой по сравнению с промышленным производством. Это финансово-кредитная сфера, торговля, услуги, пищевая промышленность.

К 1996 г. под влиянием налоговой политики и целого ряда других непродуманных мероприятий российского правительства в экономической политике сложилась такая ситуация в экономике и социальной сфере, что под угрозой оказалась вся перестройка. Дальнейшее сохранение вновь созданной налоговой системы стало угрожать безопасности всей политической системы. Под влиянием этого обстоятельства, а также разразившегося в 1998 г. дефолта, который еще более усугубил ситуацию, Правительство РФ начало новый этап налоговой реформы. Основная ее направленность была связана с улучшением собираемости налогов и снижением налоговой нагрузки.

Следует отметить, что отдельные изменения в налоговую систему с момента ее внедрения (1991 - 1992 гг.) вносились постоянно на протяжении 1990-х гг., однако, начиная с 1999 г. перемены стали носить более радикальный характер, и некоторые стали квалифицировать их как "налоговую реформу".

Налоговая реформа началась в 1999 г. с введения в действие части первой Налогового кодекса РФ (НК РФ), главными назначениями которой были кодификация налогового законодательства и установление четких правил, регулирующих все стороны налоговых взаимоотношений законодательной и исполнительной властей и, конечно, налогоплательщиков:

- были законодательно установлены органы властных структур, отвечающих за введение законодательных и нормативных актов, связанных с налогообложением;

- был определен исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых на территории России. Распределены полномочия по установлению налогов между федеральным центром, региональной и местной властями;

- были подробно прописаны обязанности юридических и физических лиц по уплате налогов и сборов, а также регламентирован процесс налогового администрирования и контроля за уплатой налогов.

Важно отметить, что в части первой НК РФ была четко оговорена приоритетность и исключительность налогового законодательства над указами отраслевой, территориальной и социальной направленности, в связи, с чем отошла в прошлое практика предоставления налоговых льгот указами Президента РФ.

Все это позволило заметно повысить собираемость налогов при одних и тех же ставках по ним. Так, доля налоговых доходов в ВВП возросла с 20,9% в 1999 г. до 26,2% в 2001 г.

Наряду с этим впервые за все годы перестройки прекратилось падение объемов инвестиционной деятельности, прирост капиталовложений в основные производственные фонды в постоянных ценах в 1999 г. составил 5,3%, в 2000 г. - 17,4%, в 2001 г. - 10%. В результате усиления инвестиционной активности заметно ускорились темпы роста ВВП: в 1999 г. - 6,4%, в 2000 г. - 10%, в 2001 г. - 15,1%.

Другая задача была связана с отменой многочисленных льгот, введенных в первые годы перестройки экономики, что, по мнению ее идеологов, должно было сделать налоговую систему более справедливой и нейтральной по отношению к налогоплательщикам, находящимся в различных экономических условиях.

Часть вторая Налогового кодекса РФ была введена к началу 2002 г. В ней были прописаны общие правила выплаты всех налогов, сборов и пошлин, действующих на территории России, с обозначением конкретных ставок по ним для всех налогоплательщиков, перечень налогоплательщиков, освобождаемых от налогов, и распределение сумм начисляемых налогов между федеральным центром, региональными и местными бюджетами.

Произошло кардинальное сокращение количества налогов - с 54 до 14: на федеральном уровне было установлено 9 налогов, на региональном - 3, на местном - 2 налога. При этом существенно снизились ставки по налогам.

Так, ставка по налогу на прибыль была снижена с 35% до 24%, по НДС – с 20% до 18%, по ЕСН - с 39,5% до 35,6%.

Одновременно со снижением ставок по налогам, сокращением амортизационных сроков по основным фондам и разрешением на использование начисления амортизации ускоренным методом в целях компенсации "выпадающих доходов" было отменено большинство налоговых льгот, или, как отмечают некоторые экономисты, произошла "тотальная" их отмена.

Действительно, надо отказываться от налоговых льгот отдельным компаниям, отдельным территориям без каких-либо обязательств со стороны реципиентов, получающих эти льготы. Но не стоит отказываться от налоговых льгот целевого назначения, стимулирующих инвестиционную деятельность, обновление оборудования, внедрение новых технологических процессов, развитие наиболее наукоемких отраслей, поставок продукции на экспорт, льгот для отсталых территорий и т.п.

Кроме институциональных изменений в налоговом законодательстве России, при проведении налоговой реформы перед ней ставились и другие важные задачи. Прежде всего, это облегчение налоговой нагрузки на экономику путем снижения налоговых ставок, что должно было позволить еще более увеличить инвестиционную активность в стране и одновременно сократить уклонение от налогообложения и тем самым повысить собираемость налогов.

Некоторые экономисты утверждают, что разработчики последней налоговой реформы в России ориентировались на практику налоговых реформ, осуществленных в США в 1980-х гг., основанных на снижении налоговых ставок и отмене значительной части налоговых льгот.

В то время как часть первая Налогового кодекса РФ в целом благоприятно отразилась на развитии экономики России, вторая его часть, выполненная по идеологическим канонам времени правления Рейгана в США, наоборот, негативно сказалась на ней.

Во-первых, доля собираемости налогов в ВВП в 2003 г. не повысилась, а снизилась с 28,9% (2002 г.) до 28,1%.

Во-вторых, произошло заметное падение инвестиционной активности. Так, в целом по промышленности капитальные вложения в основные фонды после роста в среднем за год на 16,3% в 2000 - 2001 гг. сократились в 2002 г. по отношению к предыдущему году на 1,1%, в том числе в топливной промышленности произошло падение на 11,2%.

В-третьих, проведенные расчеты налоговой нагрузки по основным отраслям экономики по состоянию на 2003 г. по новым сниженным налоговым ставкам показали сокращение налоговой нагрузки по большинству отраслей, но в целом она все равно осталась запредельной, особенно по цветной металлургии, машиностроению, угольной и легкой промышленности.

Снижение налоговой нагрузки произошло, скорее, не за счет налоговых ставок, а за счет уменьшения доли заработной платы в общих издержках производства. Так, за 1995 - 2003 гг. эта доля сократилась в угольной промышленности с 40,1 до 29%, в черной металлургии с 19,1 до 14,6%, в цветной металлургии с 19,5 до 17,9%, в легкой промышленности с 25,4 до 20,6%.

Необходимо отметить, что сокращение доли заработной платы почти по всем отраслям свидетельствует не о том, что ее работникам стали меньше платить за их работу, а о том, что заработная плата является наиболее налогоемким элементом цены продаж товаров, что само по себе стимулирует всех производителей к выплате ее не по ведомости, а в конвертах, в целях уменьшения ее двойного налогообложения.

Расчеты показали, что на каждый выплаченный "черным налом" рубль на налогах экономится примерно 50 коп. Таким образом, например, в черной металлургии снижение доли заработной платы в общих издержках производства с 19,1% в 1995 г. до 14,6% в 2003 г. способствовало уменьшению налоговой нагрузки на 16,6 млрд. руб. при чистой прибыли в этом году в 26,4 млрд. руб.

**2.2 Налоговая реформа как инструмент развития налоговой системы Российской Федерации**

В целом, оценивая результаты последней налоговой реформы в России (1999-2002 гг.), можно сказать, что за исключением упорядочения налогообложения и улучшения налогового администрирования, позволивших заметно повысить собираемость налогов, она не решила многих проблем, которые изначально были присущи налоговой системе, введенной в стране в начале 1990-х гг.

1. Налоговая нагрузка на производителей в большинстве отраслей по-прежнему составляет 70-100% по отношению к прибыли. При такой налоговой нагрузке выживают только те производства, которые поставляют продукцию на экспорт, имеют дело с наличными деньгами и у которых оборачиваемость денежных средств значительно превышает среднеотраслевые показатели. А такие отрасли, как легкая промышленность, машиностроение и металлообработка, продолжают деградировать.

2. Налоговая реформа сохранила в неизменном виде "плоскость" налоговых ставок для основной массы налогоплательщиков, независимо от капиталоемкости и материалоемкости производства, доли живого труда в общих затратах производства, оборачиваемости оборотных средств, от условий разработки природных ресурсов.

Уравниловка или единые ставки налогообложения в той или иной степени применимы к однотипным отраслям, причем, только в тех странах, в которых большинство этих однотипных отраслей находятся на высоком техническом уровне развития. Что касается России, где обрабатывающие отрасли, легкая промышленность пребывают в сильнейшем упадке по производительности труда и технической оснащенности, то сохранение единообразных ставок налогообложения обрекают нашу страну на дальнейшее ее развитие как сырьевой державы.

В частности, в США доля прибыли в добывающей промышленности примерно в 2 раза выше, чем в обрабатывающих отраслях. Чтобы не допустить крена в сторону развития сырьевых отраслей, налоговая нагрузка на продукцию добывающей промышленности примерно в 4 раза выше, чем на изделия обрабатывающих отраслей. После вычета налогов норма прибыли в обрабатывающей промышленности в 2003 г. составляла 12,5% против 10,7% в добывающих отраслях и 8,9% в оптовой торговле.

Для сравнения, в России рентабельность проданных товаров в 2004 г. в топливной промышленности составляла 30,7%, в черной металлургии - 36,2%, в легкой промышленности - 3,4%, в машиностроении и металлообработке - 7%.

При единообразном подходе ко всем налогоплательщикам, учитывая колоссальное различие среди них в условиях и особенностях производства и реализации продукции, само государство толкает многих из них к укрывательству доходов, к занижению выплаты заработной платы по отчетным официальным документам, к использованию трансфертных сделок, фирм-однодневок и, таким образом, к уклонению от налогообложения.

3. Налоговая реформа, несмотря на существенное снижение ставок по основным налогам, не привела к повышению инвестиционной активности в стране.

Кардинальная ошибка реформаторов при осуществлении второй налоговой реформы заключается в том, что в стремлении активизировать инвестиционную активность с помощью снижения налоговой нагрузки односторонне основной упор был сделан на сферу формирования инвестиционных ресурсов путем уменьшения налоговых ставок, сокращения амортизационных сроков и введения ускоренной амортизации. Вторая же налоговая сфера, призванная задействовать инвестиционные ресурсы, в том числе и появившиеся дополнительно в результате снижения налогов, не расширялась, а, наоборот, была почти полностью ликвидирована.

Если внимательно проанализировать Налоговый кодекс РФ, то "вторую сферу" - целенаправленные целевые налоговые льготы, как один из важнейших элементов новой экономики, призванную стимулировать инвестиционную деятельность - мы найдем в зачаточном состоянии.

Так, по налогу на прибыль действуют льготы по ускоренной амортизации, а с 01.01.2006 налогоплательщики получили еще и право на применение 10%-ной амортизационной премии при обновлении основных фондов. Но в связи с отсутствием со стороны налоговых органов какого-либо контроля за расходованием амортизационных отчислений и обложением их НДС вряд ли в России льготы по ним можно считать целевыми.

После отмены целевых инвестиционных льгот в 2002 г. такие льготы снова появились в налоговом законодательстве: с 01.01.2006 налогоплательщики получили право включать в состав текущих затрат расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных фондов или расходов, понесенных в ходе их реконструкции.

Также с 2006 г. приближено к мировой практике списание убытков - налогоплательщики теперь вправе уменьшить налоговую базу на всю сумму убытков прошлых лет, причем сделать это можно уже по итогам отчетного периода, не дожидаясь конца года.

Кроме того, при списании расходов по НИОКР с 01.01.2006 произошло существенное сокращение сроков их списания: с 2-3 лет в зависимости от использования результатов НИОКР до 1 года, в том числе по научно-исследовательским разработкам, не давшим положительных результатов.

В целом, хотя и небольшие, последние целевые налоговые льготы положительно отразились на развитии экономики. Существенно возросли темпы роста инвестиций в основные фонды: в I кв. 2006 г. - 5,6%, во II кв. - 16,9%, в целом за год - 13,9%; в I кв. 2007 г. - 19,8%, во II кв. - 23,8%, в целом за первое полугодие - 22,2%. Рост инвестиционной активности, в свою очередь, способствовал росту ВВП с 6,7% в 2006 г. до 7,8% в I полугодии 2007 г. При этом наиболее высокие темпы прироста по ВВП наблюдались в строительстве и обрабатывающей промышленности. В I полугодии 2007 г. по отношению к аналогичному периоду 2006 г. они составили в строительстве 25,5%, производстве транспортных средств - 14,9%, электрооборудовании - 22,5%, в целом по машинам и оборудованию - 23,4%.

Однако, несмотря на возросшие темпы инвестиционной активности, доля накопления в ВВП по-прежнему остается довольно низкой, около 17%, в то время как ситуация по изношенности основных фондов требует по меньшей мере удвоения этого показателя.

Проведенное в 2006-2007 гг. статистическое обследование более 1000 российских предприятий восьми основных отраслей обрабатывающей промышленности выявило, что только 36,8% из них активно занимаются инвестиционной деятельностью, в том числе в деревообработке - 18,9%, в текстильном и швейном производстве - 25,1%, в пищевой промышленности - 28,6%, в химическом производстве - 55,7%.

Кроме того, сложившаяся система налогообложения постоянно вытесняет капиталы из производственного сектора, не позволяя развиваться нормальному инвестиционному процессу, так как блокирует важнейший источник внутренних инвестиций - добавочный доход. В результате наблюдается постоянный отток национального капитала за рубеж при недостаточном встречном потоке иностранного капитала.

Положительным результатом налогового реформирования является введение специальных налоговых режимов в виде упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, а также для сельскохозяйственных товаропроизводителей, направленных на снижение налогового бремени для налогоплательщиков, упрощение процедуры налогообложения и администрирования.

Однако российской налоговой системе присущи следующие недостатки:

- фискальная направленность (при этом роль регулирующей функции значительно принижена) и недостаточное использование налоговых механизмов в целях стимулирования инвестиционной, инновационной и предпринимательской активности, расширения производства;

- значительные возможности уклонения от уплаты налогов, стимулирующие развитие теневой экономики, коррупции и организованной преступности.

Отдельно следует выделить крайнюю нестабильность, сложность, запутанность и неоднозначность нормативной базы и процедур налогообложения, приводящих к большим затратам на ведение бухгалтерского и налогового учета и содержание налоговых органов. В условиях перманентной налоговой реформы налогоплательщику становится все сложнее планировать свою экономическую и финансовую деятельность, оптимизировать налоговые платежи, сочетать интересы бизнеса с интересами и законными требованиями государства.

**2.3 Основные направления налоговой политики на современном этапе**

Многие недостатки в российской налоговой сфере обусловлены отсутствием долговременной концепции развития налоговой системы. Мероприятия в сфере налогов и сборов должны быть увязаны с политикой государства в области доходов и цен и продуманы на долгосрочную перспективу с учетом того обстоятельства, что основной задачей налоговой политики является обеспечение бюджетов разных уровней финансовыми ресурсами в достаточном объеме посредством налогообложения субъектов экономической деятельности, но с целью осуществления экономического роста и обеспечения экономической безопасности государства.

Какие проблемы налогового характера сегодня являются самыми актуальными?

В связи с этим несомненный интерес представляет Бюджетное послание Президента России Федеральному Собранию РФ о бюджетной политике в 2008-2010 гг. в той части, в которой в нем освещены вопросы налоговой политики на этот период. Из данного документа следует, что наиболее значимыми направлениями налоговой политики в Российской Федерации на ближайшее время являются следующие:

- ориентация налоговой политики на создание максимально комфортных условий для расширения экономической деятельности и перехода экономики на инновационный путь развития;

- ориентация налоговой политики на дальнейшее снижение масштабов уклонения от налогообложения;

- возможность дальнейшего снижения налогового бремени, а также исключение чрезмерно обременительных процедур зачета (возврата) сумм налога на добавленную стоимость (иными словами, совершенствование механизма администрирования НДС);

- сохранение на будущее пропорциональной системы налогообложения доходов физических лиц (при этом в документе указывается на необходимость повышения сумм налоговых вычетов);

- необходимость принятия главы Налогового кодекса РФ, регулирующей взимание налога на жилую недвижимость граждан, который должен исчисляться от рыночной цены объекта недвижимости;

- введение в практику института консолидированной налоговой отчетности;

- необходимость внесения в налоговое законодательство изменений, направленных на совершенствование налогового контроля за использованием трансфертных цен в целях минимизации налогов;

- необходимость урегулирования вопроса налогообложения некоммерческих организаций с целью их более активного включения в осуществление социальной деятельности, а также вопроса, направленного на налоговое стимулирование научной и инновационной деятельности;

- некоторые другие.

Минфин России разработал и представил Правительству РФ для утверждения очень важный документ с точки зрения отечественной налоговой политики на современном этапе - доклад "Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008-2010 гг.". Минфин России при разработке этого документа учитывал предложения Президента РФ, изложенные им в Бюджетном послании, касающиеся основных направлений налоговой политики.

Среди основных направлений налоговой политики в среднесрочной перспективе Министерство финансов РФ обращает внимание на следующие:

- контроль за трансфертным ценообразованием в целях налогообложения;

- налогообложение дивидендов, выплачиваемых российским лицам;

- регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний;

- внесение в налоговое законодательство понятия резидентства юридических лиц;

- индексация ставок акцизов;

- введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций;

- дальнейшее совершенствование налога на добавленную стоимость;

- налогообложение налогом на прибыль организаций при совершении операций с ценными бумагами;

- совершенствование налога на имущество физических лиц (введение налога на недвижимость);

- налогообложение налогом на доходы физических лиц доходов, связанных с операциями с ценными бумагами;

- изменения в налоговом законодательстве в связи с созданием целевого капитала некоммерческих организаций и создания благоприятных условий для функционирования некоммерческих организаций в социально значимых областях;

- дальнейшее реформирование системы налоговых вычетов, предоставляемых физическим лицам по налогу на доходы физических лиц;

- совершенствование налогового законодательства в части регулирования учетной политики налогоплательщиков;

- совершенствование налога на добычу полезных ископаемых;

- создание особых экономических зон портового типа;

- международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен;

- создание налоговых стимулов для осуществления инновационной деятельности;

- реформирование налога на игорный бизнес.

Следует остановиться более подробно на некоторых весьма важных из названных выше направлений налоговой политики, обозначенных таковыми на среднесрочную перспективу Минфином России.

Общеизвестен тот факт, что действующее налоговое законодательство практически не позволяет эффективно противодействовать уклонению от налогообложения с использованием трансфертного ценообразования. Минфин предлагает, прежде всего, ввести в налоговое законодательство порядок определения долей прямого и косвенного участия и расширить перечень критериев для признания лиц взаимозависимыми. Помимо этого, предлагается установить закрытый перечень контролируемых сделок, по которым налоговые органы смогут в случае необходимости корректировать цену, приближая ее к рыночной. Безусловно, новшеством является предложение о введении института предварительных соглашений о ценообразовании между налогоплательщиками и налоговыми органами. В случае полного выполнения условий таких соглашений цена сделки в целях налогообложения будет признаваться рыночной без дополнительных оценок и не сможет быть переоценена. Кроме того, Минфин России планирует ввести в НК РФ новую главу, в которой будут предусмотрены порядок расчета показателей для определения рыночных цен, критерии идентичности и сопоставимости товаров (работ, услуг); планируется также установить регламент использования источников информации о ценах, включая официальные и общедоступные.

Основное нововведение по налогу на прибыль - это введение института консолидированной финансовой отчетности. Целью введения института консолидированной отчетности является более эффективный контроль за трансфертным ценообразованием, а также предотвращение связанных с ним перемещений центров прибыли. В этом направлении налоговой политики Минфин предлагает следующее. При исчислении группой компаний налога финансовые результаты всех членов холдинга суммируются. Платежи от консолидированного налогоплательщика между региональными бюджетами распределяются пропорционально доле компании, входящей в группу, в совокупной стоимости основных фондов и фонда оплаты труда. Группой компаний признаются те компании, которые прямо или косвенно принадлежат материнской организации, а критерием принадлежности признается минимальная доля участия.

В отношении учетной политики планируется изменить требования к учетной политике в целях налогообложения. В частности, Минфин намерен разработать и опубликовать методические указания, разъясняющие возможность выбора метода налогового учета и порядок отражения в учетной политике сделанного выбора. Кроме того, решится вопрос и об информировании налоговых органов о принятой учетной политике - в настоящее же время в НК РФ не закреплена обязанность налогоплательщика представлять в налоговые органы приказ об учетной политике для целей налогообложения, а формы налоговых деклараций по налогу на прибыль и НДС не содержат сведений из учетной политики. Также предполагается ввести ограничения для налогоплательщиков в отношении частоты смены метода налогового учета.

Вопросу исчисления и взимания НДС всегда уделялось повышенное внимание в процессе выработки налоговой политики государства. Поскольку НДС есть один из главных источников доходов федерального бюджета, то проблемы с его администрированием всегда болезненно отражались и на налогоплательщиках, и на государстве. Основные способы уклонения от налогообложения в Минфине России связывают с "неправомерным неначислением налога поставщиками" в рамках возмещения НДС из бюджета при применении нулевой ставки. По мнению чиновников из Минфина, необходимо рассмотреть вопрос об уточнении списка документов, которые подтверждают право на применение нулевой ставки НДС. Главное внимание при этом предлагается уделить факту вывоза товара за пределы таможенной территории РФ в режиме экспорта. В Минфине предлагают корректировать упомянутый список с учетом этого обстоятельства. Другим направлением в рамках совершенствования НДС является введение обязательной системы регистрации лиц в качестве налогоплательщиков НДС. Всем зарегистрированным в системе планируется присваивать особые идентификационные номера, которые нужно будет указывать в счетах-фактурах. Регистрация станет обязательной для тех организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых выручка от реализации услуг превысит некую предельную величину. Ввести в действие такую систему Минфин предполагает с 2008 г.

В рамках такого направления налоговой политики, как введение налога на недвижимость, предполагается, что налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций и земельный налог под недвижимым имуществом физических и юридических лиц будут преобразованы в налог на недвижимость, который должен стать основным доходным источником местных бюджетов. Местные власти получат право устанавливать налоговые ставки.

Эффективная налоговая политика во многом определяет успех общей экономической политики, так как она является важнейшим комплексным рычагом государственного регулирования экономики. Эффективной может считаться лишь та налоговая политика, которая стимулирует накопление и инвестиции, способствует экономическому росту.

Таким образом, на сегодняшний день одна из главных задач заключается в том, чтобы сделать налоговую систему нашей страны понятной и предсказуемой для налогоплательщиков и в то же время снять все еще сохранившиеся барьеры, которые ухудшают инвестиционный климат в России. Поэтому основные мероприятия в рамках налоговой политики должны быть во многом направлены именно на достижение этой цели.

**Заключение**

Принимая во внимание тот факт, что Россия является не первой страной, строящей рыночную экономику, при формулировании концепции налоговой реформы представляется целесообразным использовать опыт стран Европы, Азии, Америки, достигших наибольших успехов. Если сравнить ситуацию в России с другими странами, то мы увидим, что практически во всех случаях налоговые реформы за рубежом проводились "плановым" порядком, при достижении высокого уровня консенсуса в обществе и не сопровождались сменой политического режима или государственного устройства. Все эти реформы долго готовились, их проведению сопутствовали условия сравнительно стабильной экономики, любые изменения в налоговом законодательстве тщательно отрабатывались и отшлифовывались, при обязательном привлечении к этому процессу представителей налогоплательщиков и практикующих налоговых юристов, что затем и сказалось на успешной и достаточно гладкой адаптации к налоговым новшествам всех участников налоговых отношений.

Формирование налоговой политики России, результатом которой стала радикальная реорганизация налоговой системы страны, велось под знаком принятых без обсуждения следующих постулатов:

а) налоговая система ведущих западных стран является образцом эффективности и стимулирующего воздействия на экономическое развитие;

б) при ее копировании она окажется столь же эффективной и стимулирующей и для российских условий;

в) конечным итогом и целью формирования налоговой системы России является принятие Налогового кодекса.

В соответствии с этими убеждениями в российские условия были перенесены целые блоки, составляющие основу западной налоговой системы: массовое декларирование доходов гражданами (хотя в западных странах получатели мизерных доходов не только не подают декларации, но и вообще не признаются плательщиками подоходного налога); НДС (бремя которого в российском варианте, в основном, возлагается на производственные предприятия); система широкого социального обеспечения (с невероятно высокими, даже по западным меркам, ставками социальных налогов и сборов) и налог на прибыли корпораций (значение которого в большинстве западных стран сейчас сознательно и целенаправленно снижается и который в ряде ведущих странах мира хотят просто отменить).

Между тем по своим внешним параметрам и составу налогов российская система налогообложения в значительной степени копирует западные модели, а там налоги отнюдь не рассматриваются как фактор подавления рыночной активности граждан и организаций.

Следует отметить, что, несмотря на то, что налоговый контроль и налоговое администрирование в Российской Федерации с каждым годом улучшаются, многие потенциальные налогоплательщики, вовлеченные в сферу "теневой экономики", либо не платят налогов вообще, либо платят их в существенно меньших размерах, чем предписывает законодательство. Это приводит к несправедливости налоговой системы и низкому уровню ее нейтральности. Причем процесс уклонения от налогов вследствие возникновения негативного отбора носит самоподдерживающийся характер: добросовестные налогоплательщики, выполняющие требования налогового законодательства, оказываются неконкурентоспособными и либо выталкиваются с рынка, либо начинают уклоняться от налогов.

Таким образом, неспособность государства на протяжении многих лет решать назревшие проблемы создания справедливой налоговой системы и реального облегчения налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков стала одной из главных причин развития теневой экономики, массового бегства капиталов за границу, отсутствия полномасштабных иностранных инвестиций в экономику России.

В этой связи Россия в очередной раз находится перед выбором типа налоговой системы. С одной стороны, это достаточно традиционный для страны тип налоговой системы, ориентированный по преимуществу на получение ресурсов, необходимых для выполнения государственных функций, и рассматривающий социальный фактор как явление второстепенное, пренебрежение которым безнаказанно для власть имущих. Второй тип налоговой системы предполагает наличие в обществе устоявшихся демократических институтов взаимовлияния общества и государства, таких, как гражданское общество и правовое государство. Он основан на тезисе о том, что в этих условиях государственные приоритеты определяются при участии политически активной части населения, что в значительной мере снимает противоречие между обществом и государством в вопросах сбора налогов и использования полученных средств.

Можно предположить, что на этот выбор может и должно повлиять изучение как исторического опыта построения налоговой системы собственной страны, степени учета (а скорее, почти полное отсутствие такового) социального фактора, так и опыта стран с развитой рыночной экономикой постиндустриального типа и высокой степенью социальной защищенности. Реализация в России нового типа экономики позволит стране вновь догнать наиболее развитые страны, занять свое место среди мировых лидеров, учесть социальные запросы экономически и политически активной части общества, видящего свою роль в достижении в России высшего качества жизни как новой идеологической парадигмы общества. Ориентация же на социальную направленность государственных институтов будет способствовать удовлетворению уровня социальных притязаний той части населения, которая в настоящее время является носителем по преимуществу патерналистского типа общественного сознания.

Важнейшим условием решения этих неразрывных задач выступает научно обоснованная налоговая политика, основанная, в том числе и на учете социального фактора. Это является необходимым условием достижения общественного согласия, залогом успешности всего комплекса проходящих в стране реформ.

**Список литературы**

1. Барулин С.В. Теория и история налогообложения: Учеб. пособие. М: Экономистъ, 2006. С.173
2. Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России. М., 2000. С. 38.
3. Худолеев В.В. Налоги и налогообложение. Москва :Форум-Инфра- М, 2007. С.302.
4. Ялбулганов А.А. Налоговое право России в вопросах и ответах:

Учебное пособие. ЗАО «Юстицинформ», 2007. С.105.

1. Статистический ежегодник "Народное хозяйство СССР в 1990 г.". М., 1991. С. 15, 21.
2. Российский статистический ежегодник. М.,2001. С. 554,632, 644, 649.
3. Российский статистический ежегодник. М.,2006. С. 305,606.
4. Экономист. 2007. N 9. С. 29, 34.
5. Вопросы экономики. 2007. N 3. С. 21.
6. Глинский А.Н. Налоговая политика как механизм перераспределения национального дохода в обществе //Налоги, 2007, № 4. С. 4.
7. Исаков В.Б. Бизнес и налоги //Налоги и налогообложение, 2007, №4, С.5.
8. Кузьмин И.Ю. Некоторые особенности налогообложения за рубежом: история и современность //Аудиторские ведомости, 2008, N 1, С.4-9.
9. Орлова В.М. Зарубежный опыт налогообложения в части налога на добавленную стоимость //Налоги, 2008, № 1, С. 1-3
10. Сатарова А.А. Актуальные проблемы и перспективы налоговой реформы в РФ //Финансовое право, 2007, № 4, С. 1,2,3.
11. Соколов М.М. Основные направления налоговых реформ России и их результаты //Налоговое планирование, 2008, № 2, С.16.
12. И.А. Чурсина. Налогообложение: история и современность // Налоги, 2008, N 3(2), С.2.
13. Доклад Минфина России "Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2008 - 2010 гг." //Экономика и жизнь, 2007, № 4, С. 8- 38.
14. Налоговые реформы в России: проблемы и решения / Науч.тр. / Ин-т экономики переходного периода (ИЭПП). М. 2003, С.296,298.
15. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998г. №146-ФЗ и часть вторая от 05 августа 2000г. № 117-ФЗ, С.373.