**Министерство образования Российской Федерации**

**Байкальский государственный университет экономики и права**

**Финансово-эконмический факультет**

**Кафедра финансов**

**Специальность 0604 «Финансы и кредит».**

КУРСОВАЯ РАБОТА

**По дисциплине финансы**

Тема №137 «Экономическое содержание и генезис прямого налогообложения».

**Исполнитель:** студент группы Ф-00-5 Носачёв Дмитрий Юрьевич.

**Руководитель:** к.э.н., доц. Сорокина Татьяна Владимировна.

Иркутск 2002г.

**Содержание:**

Введение. 3

1.Экономическое содержание прямого налогообложения. 3

1.1 Признаки налогообложения. 4

1.2 Элементы налогообложения. Методы взимания налогов. 5

1.3 Функции налогов. 8

1.4 Роль налогов в масштабах государства. 9

2.Генезис прямого налогообложения. 10

2.1 Развитие налогов в России. 10

2.3 Генезис прямых налогов в зарубежной практике. 19

3.Современные прямые налоги. 21

3.1 Налог на прибыль в истории и современности. 22

Приложение №1 27

Приложение №2 28

Приложение №3. 31

Список литературы: 33

# Введение.

Эта работа будет полностью посвящена такой финансово-экономической категории как налоги.

Здесь я постараюсь определить на столько четко, на сколько это возможно, что же такое налоги. Однако, как частность, я избрал лишь часть этой категории и собираюсь рассказать только о прямых налогах, почти полностью исключая из работы косвенные налоги. Но так как и прямые и косвенные налоги взаимно дополняют друг друга, то в моей работе я дам определение и косвенных налогов, также я обращу ваше внимание на роль и функции как прямых, так и косвенных налогов.

Уверен, что сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов прекрасно покажет их различия и сходства.

В первой главе будет рассказано о сущности прямых налогов, т. е. как совокупность экономических отношений на первом этапе общественного распределения. Также в этой главе будут освещены ключевые моменты об элементах прямых налогов (налогооблагаемая база; субъект и объект прямых налогов; периоды взимания; методы взимания и т. д.).

Функции и роль налогов в целом в государстве показана на примере РФ.

Во второй главе нужно будет проследить ход развития налоговой системы России, этот путь можно разделить на три этапа. А также посмотрим на генезис налогообложения в зарубежных странах со времен Древнего Мира и до ХХ века.

Наконец, в третьей главе речь пойдет о конкретном налоге, - налоге на прибыль. В этой главе я попытаюсь рассказать об этом налоге и показать его сущность и развитие во времени в России и зарубежных странах.

В наше время, выбранная мною тема актуальна, т.к. роль налогов в нашем современном мире, а точнее в современном государстве довольно высока. Сегодня очень многое зависит от выбранной налоговой политики: и благосостояние нации, и развитие экономики, и даже международные отношения.

Налоги - суть государственной деятельности, успехи и провалы.

Итак, начнём с первой главы и окунёмся в изменчивый мир налогов.

# 1.Экономическое содержание прямого налогообложения.

Итак, что же такое налоги, как их понимают в наше время. Воспользуемся Налоговым кодексом РФ для наиболее точного определения налога: под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований[[1]](#footnote-1)׀.

Теперь посмотрим, какое определение дают прямым налогам: прямой налог - налог, взимаемый непосредственно с доходов и имущества налогоплательщика. К прямым налогам относятся подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль, налог на имущество.

Если рассматривать материальное содержание налогов, то они являются частью национального дохода (НД). Можно выделить несколько признаков налогов, характерных для налогов практически во все времена, и, естественно, что эти признаки связаны с такими явлениями как: появления института государства и появлением денег как всеобщего эквивалента.

# 1.1 Признаки налогообложения.

Первый признак – денежный характер налогов. В XVIII в. в казне российского государства преобладала денежная форма внесённых платежей, в настоящее время налоги уплачиваются только в денежном выражении.

Вторым признаком можно выделить то, что налоговые отношения связаны со сменой форм собственности, т.е. передача прав пользования от одного участника этих отношений к другому. Известно, что существуют три основные формы собственности: частная, государственная и коллективная (т.е. долевая собственность, где каждый имеет лишь часть её), а налоговые отношения возникают на стадии перераспределения и, как говорилось выше, являются частью НД. Отсюда видно, что через «обязательные, индивидуально-безвозмездные платежи» мы передаём государству часть своей собственности в денежном выражении, т.е. частная собственность переходит в государственную.

Третий признак – регулярность взимания налоговых платежей, т.е. все лица обязаны регулярно уплачивать в установленные сроки налоговые платежи.

Четвёртым признаком является всеобщий характер налогов. В соответствии со ст.№3 НК РФ п.1,2 (Федеральный закон от 9 июля 1999г. №154-ФЗ) этот признак звучит так:

1.Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

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

Допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с настоящим Кодексом и таможенным законодательством Российской Федерации.

Теперь у нас есть более-менее чёткое понятие налога в РФ. Перейдём тогда уже к элементам налогов и посмотрим, как и чем отличаются прямые и косвенные налоги (см. Приложение №1).

# 1.2 Элементы налогообложения. Методы взимания налогов.

Для того, чтобы узнать какие именно элементы существуют, обратимся к ст.№17 НК:

1. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

объект налогообложения;

налоговая база;

налоговый период;

налоговая ставка;

порядок исчисления налога;

порядок и сроки уплаты налога.

2. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

3. При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Объект налогообложения – то, что подлежит налогообложению, от величины чего зависит сумма налога. Все объекты налогообложения делятся на две группы: 1)доход 2)имущество. Такое деление применяется при прямом налогообложении. При косвенном обложении объектом является выручка (оборот) от реализации или её часть.

Субъект налогообложения (налогоплательщик) – физическое или юридическое лицо, которое по закону обязано уплачивать налог. Принято различать формальных и фактических налогоплательщиков.

Формальным налогоплательщиком является физическое или юридическое лицо, которое вносит налог в бюджет и во внебюджетные фонды.

Фактическим налогоплательщиком считается то физ. или юрлицо, с чьего дохода уплачивается налог.

Такое распределение на фактических и формальных налогоплательщиков возникает лишь тогда, когда есть переложение налогов.

Налоговая база. 1. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговая база и порядок ее определения, а также налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются настоящим Кодексом.

В случаях, указанных в настоящем Кодексе, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством Российской Федерации в порядке и пределах, определенных настоящим Кодексом.

2. Налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются настоящим Кодексом. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных настоящим Кодексом[[2]](#footnote-2)׀.

Налоговый период – срок, в течение которого завершается процесс формирования налогооблагаемой базы, окончательно определяется размер налогового обязательства. Один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определённый законом период налогообложения[[3]](#footnote-3)׀.

Налоговая ставка – величина налога на единицу обложения (гектар земли, рубль дохода и т.д.). Ставки налогов бывают твёрдые и пропорциональные (долевые).Твёрдые налоговые ставки устанавливаются в абсолютных суммах на единицу обложения независимо от доходов. Пропорциональные налоговые ставки устанавливаются в одинаковом проценте с дохода независимо от его размера[[4]](#footnote-4)׀.

В большинстве случаев применяют долевые ставки, которые в свою очередь делятся на прогрессивные и регрессивные. Прогрессивные предусматривают увеличение размеров ставок с ростом объекта налогообложения, однако степень прогрессивности может быть различной и оцениваться показателем мягкости или жёсткости прогрессии. Если ставка растёт быстрее, чем объект налогообложения – ставка жёсткая.

Регрессивные ставки заключаются в уменьшении ставок с объекта обложения (ЕСН).

Порядок исчисления налога. Для каждого налога определятся свой порядок исчисления. Сначала определяется объект обложения, затем исчисляется налоговая база и путём умножения на ставку налога исчисляется сам налог.

Порядок и сроки уплаты налогов.

Установленный законодательством о налогах и сборах срок определяется календарной датой или истечением периода времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами, неделями или днями. Срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить.

Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из двенадцати календарных месяцев, следующих подряд.

Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем месяцам, отсчет кварталов ведется с начала года.

Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. При этом месяцем признается календарный месяц. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

Срок, исчисляемый неделями, истекает в последний день недели. При этом неделей признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

В случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до двадцати четырех часов последнего дня срока. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф до двадцати четырех часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

Сроки для совершения действий определяются точной календарной датой, указанием на событие, которое обязательно должно наступить, или периодом времени. В последнем случае действие может быть совершено в течение всего периода.

Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало[[5]](#footnote-5)'.

Для каждого налога определён свой срок уплаты.

Способы взимания налогов существенно различаются по двум основным видам налогов (прямые и косвенные).

Основными методами при прямом налогообложении являются: 1) Кадастровый, сущность этого метода заключается в том, что составляется подробный перечень (кадастр) однотипных объектов обложения с указанием тех или иных признаков объектов, которые имеют значение для размера получаемых от них доходов. Недостатком данного метода является то, что фактическая доходность объектов обложения, как правило, отклоняется от средней и, как правило, не в пользу налогоплательщика.

По месту получения дохода до его получения. Данный метод применяется в основном при налогообложении физических лиц имеющих доходы от работы по найму. При этом методе расчёт налога осуществляется обычно экономическими службами предприятий. Вычеты сумм налога из заработных доходов осуществляются до получения ими заработной платы.

Декларационный метод. Чаще всего этот метод в совокупности со вторым методом, т.к. наряду с зарплатой есть и другие виды доходов по которым могут быть определены льготы, когда физическое лицо подаёт декларацию, налоговые службы проверяют правильность её заполнения и правильность исчисления налогов из совокупного годового дохода физического лица.

По косвенным налогам применяют два основных метода: 1) Каскадный 2) По принципу однократности обложения.

Каскадным методом взимаются НДС, налог с продаж и др. Суть этого метода заключается в том, что налог уплачивает не производитель (формальный налогоплательщик) товара, а покупатель или перекупщик (фактический налогоплательщик). Т.е. каждый раз при продаже товара продавец (перекупщик) добавляет в цену свою прибыль и с этой прибыли должен уплатить налог, но и этот налог он включает в цену и т.д. Последний потребитель товара и является фактическим налогоплательщиком.

По принципу однократности обложения взимаются акцизы, таможенные пошлины и др. При таком обложении налог уплачивается только один раз (например, при переправке товара через границу уплачивается таможенная пошлина).

# 1.3 Функции налогов.

Сущность налогов проявляется через их функции. Выделяют три основные функции налогов: фискальную, экономическую и контрольную.

Фискальная функция является самой первой и основной. Она отражает предназначение налогов. Фискальная функция заключается в том, что с помощью налогов формируются финансовые ресурсы государства и тем самым создаётся материальная основа самого существования государства и его функционирования. Название данной функции происходит от латинского слова fiscus, что буквально означает “корзина”.

Налоги служат основным источником доходов государства, средством мобилизации доходов в распоряжение государства. Налоги создают условия для дальнейшего перераспределения и мобилизации ресурсов. В странах с рыночной экономикой доля налоговых поступлений в доходной части бюджета составляет 80-90%[[6]](#footnote-6)⎮, а в объёме НД государства 40-50%.

Экономическая функция включает в себя регулирующую, распределительную, стимулирующую и социальную подфункции, влияющие на воспроизводственный процесс как налоговая волна. Налоги неизбежно влияют как на объём производства следующего цикла, так и на темпы экономического роста в целом.

Усиление налогового бремени (увеличение числа налогов, изменение налоговых льгот, повышение налоговых ставок) ведёт к уменьшению таких компонентов совокупного спроса (налоговая волна), как накопление, потребления населения, сбережения, инвестиции и т.д.

Уменьшение совокупного спроса порождает проблему реализации произведённого ВВП. Ответной реакцией становится снижение совокупного предложения, Справедливо и обратное снижение налогового бремени ведёт к росту части дохода, остающейся в распоряжении физических и юридических лиц. В этой связи правомерно ожидать увеличения личного потребления, сбережений, инвестиций. Ответом на эти изменения станет рост совокупного предложения, рост объёмов ВНП.

Налоги также способны влиять на формирование отраслевых. межотраслевых и региональных пропорций экономики. Уменьшение налоговых изъятий через систему предоставлений налоговых льгот позволяет стимулировать развитие тех отраслей и регионов, в которых заинтересовано общество.

Экономическая функция налогов реализуется через налоговое регулирование, которое является составной частью государственного регулирования экономики. В современных условиях налоги признаны важным экономическим инструментом воздействия государства на объём потребительского спроса, инвестиции и т.д., а также на стимулирование отраслей и сфер экономики.

Постепенно происходит признание экономической функции налогов, их позитивного воздействия на экономику. С помощью математических методов устанавливается характер зависимости между налогами их стимулирующим воздействием на производство.

Контрольная функция заключается в том, что налоги выступают своеобразным “зеркалом” экономических процессов. Анализ динамики налоговых поступлений позволяет составить картину о процессах, происходящих в экономике, об эффективности действующей налоговой системы, о её влиянии на национальное хозяйство страны, о достаточности мобилизуемых средств для финансирования бюджетных мероприятий. Эта функция реализуется органами, осуществляющими контроль над правильным исчислением, своевременной уплатой и правильным зачислением налогов, правильным заполнением и своевременным представлением налоговой отчётности. К ним относятся органы Минфина, МНС РФ, Государственного таможенного комитета и т.д.

 Также Черник Д.Г. выделяет и другие функции: распределительную, стимулирующую, социальную, воспроизводственную.

# 1.4 Роль налогов в масштабах государства.

Воздействие налогов на экономику происходит не прямо, а опосредованно. Причём влияние проявляется с некоторым опозданием, поскольку осуществляется через участие государства распределении перераспределении ВВП. Налоги должны быть важнейшим инструментом, способствующим антицикличности в экономике и регулятором инвестиций. С помощью налогового регулирования государство создаёт необходимые условия для ускорения накопления капитала в наиболее перспективных, с точки зрения научно-технического прогресса, отраслях, а также в малорентабельных, но социально необходимых сферах производства. Мировая практика выработала и использует множество форм налогов, различающихся по объектам обложения, источникам уплаты, формам взимания и т.д. Это позволяет в большей мере охватить всё многообразие видов доходов налогоплательщиков, определённым образом воздействовать на различные стороны их хозяйственной деятельности и одновременно снижать негативное влияние налогового процесса за счёт перераспределения налогов. Налоги и сборы классифицируются по ряду признаков. В этой работе (выше) приведена классификация на прямые и косвенные. Соотношение этих групп во многом зависит от состояния экономики и проводимой налоговой политики. Преобладание прямых налогов характерно для стабильной экономики, в период экономически кризисов происходит рост косвенных налогов. Налоги могут группироваться в зависимости от субъекта уплаты, т.е. налоги, уплачиваемые физическими лицами, и налоги, уплачиваемые юридическими лицами. По объекту обложения налоги группируются следующим образом: налоги на имущество, налог на землю, рента; налог на капитал, налог на средства потребления.

Основой следующего классификационного признака является источник уплаты налогов. Это: заработная плата, выручка, доход, себестоимость.

Наиболее существенным признаком классификации налогов является принадлежность их к уровням власти и управления (см. Приложение №3).

# 2.Генезис прямого налогообложения.

В этой главе я попытаюсь дать наиболее полное, на сколько это возможно, отражение развития налогов России и некоторых зарубежных стран (Др. Рима, Англии, Франции, Германии).

Налоги известны давным-давно, еще на заре человеческой цивилизации. Их появление связано с самыми первыми общест­венными потребностями.

В развитии форм и методов взимания налогов можно выде­лить три крупных этапа. На начальном этапе развития от древнего мира до начала средних веков государство не имеет финансового аппарата для определения и сбора налогов. Оно определяет лишь общую сумму средств, которую желает получить, а сбор налогов поручает городу или общине. Очень часто оно прибегает к помо­щи откупщиков. На втором этапе (XVI — начало XIX вв.) в стра­не возникает сеть государственных учреждений, в том числе фи­нансовых, и государство берет часть функций на себя: устанавли­вает квоту обложения, наблюдает за процессом сбора налогов, определяет этот процесс более или менее широкими рамками. Роль откупщиков налогов в этот период еще очень велика. И, на­конец, третий, современный, этап — государство берет в свои ру­ки все функции установления и взимания налогов, ибо правота обложения успели выработаться. Региональные органы власти, местные общины играют роль помощников государства, имея ту или иную степень самостоятельности.

Развитие налогов и налогообложения в России также условно можно разделить на три этапа: 1) Налоги Руси и России (?- 1917г.) 2)Налоговая система СССР (1917-1991гг.) 3)Налоги в РФ (1991- наше время).

# 2.1 Развитие налогов в России.

Объединение Древнерусского государства началось лишь с конца IX в. Основным источником доходов княжеской казны была дань. Как сообщает историк С.М. Соловьев, «некоторые платили мехами с дыма, или обитаемого жилища, некоторые по шлягу от рала»[[7]](#footnote-7). Под шлягом, видимо, следует понимать иноземные, главным образом арабские, металлические монеты, обращавшиеся тогда на Руси. «От рала» — т. е. с плуга или сохи.

Тогда же появляются сведения о русской гривне. Гривной назывался слиток серебра различной формы, обычно продолговатой.

Дань взималась двумя способами: повозом, когда она приво­зилась в Киев, и полюдьем, когда князья или княжеские дружи­ны сами ездили за нею.

Судебная пошлина «вира» взималась за убийство, «продажа» — штраф за прочие преступления. Судебные пошлины составля­ли обычно от 5 до 80 гривен.

Такая же пошлина, как за холопа, устанавли­валась за убийство чужого коня или скотины. «Кто умышленно зарежет чужого коня или другую скотину, платит 12 гривен в Казну, а хозяину гривну»[[8]](#footnote-8).

После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимавшийся сначала баскаками — уполномочен­ными хана, а затем самими русскими князьями. «Выход» взимался с каж­дой души мужского пола и с головы скота.

Взимание прямых налогов в казну самого Русского государства стало уже почти невозможным. Главным источником внутренних до­ходов были пошлины. Особенно крупными источниками дохода явились торговые сборы. Они существенно возрастали за счет при­соединения к Московскому княжеству новых земель при князе Иване Калите (?-1340) и его сыне Симеоне Гордом (1316-1353).

Уплата «выхода» была прекращена Иваном III (1440—1505) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой систе­мы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел дан­ные деньги с черносошных крестьян и посадских людей. Затем последовали новые налоги: ямские, пищальные — для производ­ства пушек, сборы на городовое и засечное дело, т. е. на строи­тельство засек — укреплений на южных границах Московского государства.

Кроме дани, источником дохода казны великого князя слу­жили оброки. На оброк отдавались пашни, сенокосы, леса, ре­ки, мельницы, огороды. Отдавались тем, кто платил больше.

Описание земель имеет важное значение, поскольку на Руси по­лучила развитие посошная подать, включавшая в себя и поземельный налог. Последний определялся не только количеством зем­ли, но и ее качеством. Земля делилась на десятины, чети и выти. Для определения размера налогов служило «сошное письмо». Оно предусматривало измерение земельных площадей, в том числе застроенных дворами в городах, перевод полученных дан­ных в условные податные единицы «сохи» и определение на этой основе налогов. Соха измерялась в четях (около 0,5 десятины), ее размер в различных местах был неодинаков.

Сошное письмо составлял писец с состоявшими при нем подьячими. Описания городов и уездов с населением, дворами, категориями землевладельцев сводились в писцовые книги. Соха как единица измерения налога была отменена в 1679 г. Единицей для исчисления прямого обложения к тому времени стал двор.

Иван Грозный (1530—1584) умножил государственные дохо­ды лучшим порядком в собирании налогов. Земледельцы при нем были обложены определенным количеством сельскохозяй­ственных продуктов и деньгами, что записывалось в особые книги. По свидетельству Н. Карамзина, «два земледельца, высеи­вая для себя 6 четвертей ржи, давали ежегодно Великому князю 2 гривны и 4 деньги, 2 четверти ржи, три четверти овса, осьмину пшеницы, ячменя. Некоторые крестьяне представляли в казну пятую или четвертую долю собираемого хлеба, баранов, кур и пр. Одни давали более, другие менее, смот­ря по изобилию или недостатку в угодьях[[9]](#footnote-9).»

Кроме обычных прямых податей и оброка, при Иване Грозном широко практиковались целевые налоги. Такими были ямские деньги, стрелецкая подать для создания регулярной армии, полоняничные деньги — для выкупа ратных людей, захваченных в плен, и русских, угнанных в полон.

Раскладка и взимание податей производились самими земскими общинами посредством выборных окладчиков. Они наблюдали, чтобы налоговые тяготы были разложены равномерно «по достатку», для чего составлялись так называемые «окладные книги».

Политическое объединение русских земель относится к концу XV в. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода. Одновременно с ним обложением населения занимались территориальные приказы: в первую очередь Новгородская, Галичская, Устюжская, Владимирская, Костромская чети, которые выполняли функции приходных касс; Казанский и Сибирский приказы, взимавшие ясак с населения Поволжья и Сибири; Приказ большого дворца, облагавший налогом царские земли; Приказ большой казны, куда направлялись сборы с городских промыслов; Печатный приказ, взимавший пошлину за скрепление актов государевой печатью; Казенный патриарший приказ, ведающий налогообложением церковных и монастырских земель. Помимо перечисленных, налоги собирали Стрелецкий, Посольский, Ямской приказы. В силу этого финансовая система России в XV — XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутанна.

Полоняничная подать, которая собиралась время от времени, в царствование Алексея Михайловича стала постоянной (по Уложению 1649 г.) и собиралась еже­годно «со всяких людей». Посадские обыватели и церковные крестьяне платили со двора по 8 денег, дворцовые и помещичьи крестьяне — по 4 деньги, а стрельцы, казаки и прочие служилые люди низших чинов — по 2 деньги. Стрелецкая подать была при Иване Грозном незначительным налоговым хлебом, а при Алексее Михайловиче выросла до значения одного из прямых основных налогов и уплачивалась как натурой, так и деньгами.

Реорганизация армии, строительство флота требовали все новых и новых дополнительных расходов. Помимо стре­лецкой подати, были введены военные налоги: деньги драгун­ские, рекрутские, корабельные, подать на покупку драгунских лошадей, вводились и другие налоги. Царь учредил особую должность — прибыльщиков, обязанность которых «сидеть и чинить государю прибыли», т. е. изобретать новые источники доходов казны. Так был введен гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков — десятая часть доходов от их найма, налоги с постоялых дворов, с печей, с плавных судов, с арбузов, орехов, с продажи съестного, с найма домов, ледокольный и другие налоги и сборы.

Усилиями прибыльщиков в январе 1705 г. была наложена пошлина на усы и бороды. Было постановлено, что с тех, кто не захочет бриться, брать: с царедворцев и служилых людей по 60 руб., а с гостей и гостиной сотни первой статьи — по 100 руб. еже­годно.

В дальнейшем прибыльщики предложили коренное измене­ние системы налогообложения, а именно переход к подушной подати. До 1678 г. единицей налогообложения была «соха», устанавливаемая сошным письмом, а с 1678 г. такой единицей стал двор. Немедленно возник и способ уклонения от налогов: дворы родственников, а порой и просто соседей, стали огораживаться единым плетнем.

Прибыльщики предложили перейти от подворной системы обложения к поголовной, единицей обложения стала вместо двора мужская душа.

В 1718 г. началась подушная перепись населения, проходившая в несколько этапов до 1724 г. для обложения подушной податью.

В России при преемниках Петра I финансы начали приходить в расстройство. В отличие от своего великого предка Елизавета (1709—1761) и Петр III (1728—1762) не делали различия между казенными и своими доходами. Отрасли торговли были превра­щены в разорительные частные монополии. Об экономии в го­сударстве перестали заботиться еще со времен Анны Иоанновны (1693—1740). Незадолго до свержения Петра III в мае 1762 г. государю было доложено: государственных доходов состоит 15 350 636 руб. 93 1/4 коп.

Екатериной II (1729—1796) были отменены многие откупа и монополии, снижена казенная цена соли с 50 коп. до 30 коп. за пуд, временно запрещен вывоз хлеба за границу с целью его удешевления, установлена роспись доходов и расходов. Упоря­дочено управление финансами, в том числе в губерниях.

Предпринятые финансовые меры наряду с приобретением новых земель на юге и западе страны привели к умножению доходов.

Надо сказать, что в эти годы иногда принимались решения, дающие быстрый финансовый эффект, но которые вряд ли можно признать полезными в це­лом. Так, в 1765 г. признано необходимым отдать на откуп вин­ную торговлю, что и было сделано. Через два года откупа при­обрели массовый характер.

Более одной трети государственных расходов поглощала ар­мия. В середине 60-х годов подушная подать целиком в соответ­ствии еще с распоряжениями Петра I направлялась на содержа­ние войска. Но туда же еще шли деньги от винных, соляных, таможенных сборов.

В 1775 г. Екатерина II внесла кардинальные изменения в на­логообложение купечества. Она отменила все частные промысловые налоги и подушную подать с купцов и установила гильдейский сбор с них. Все купцы были распределены в зависимости от имущественного положения по трем гильдиям. Для того чтобы попасть в третью гильдию, нужно было иметь капитала более 500 руб.. Имевшие меньший капитал считались не купцами, а мещанами и уплачивали подушную подать. При капитале от 1 тыс. до 10 тыс. руб. купец входил во вторую гильдию, а с большим капиталом — в первую. Объявлял о своем капитале каждый купец сам «по совести». Проверки имущества не произ­водилось, доносы на его утайку не принимались. Первоначально налог взимался в размере 1% от объявленного капитала. Через 10 лет было утверждено Городовое положение, которое повыси­ло размеры объявляемых капиталов для зачисления в ту или иную гильдию. Ставка налога осталась прежней. Однако в даль­нейшем она росла и в конце царствования Александра I состав­ляла 2,5% для купцов третьей гильдии и 4% для купцов первой и второй гильдий.

Что касается сохранявшегося подушного налога на основное население России, то при Екатерине II это был не совсем тот налог, который ввел Петр I. По Указу от 3 мая 1783 г. «подати с мещан и крестьян по числу душ полагаются единственно для удобности в общем, государственном счете». Такой счет не дол­жен стеснять плательщиков «в способах, ими полагаемых к удобнейшему и соразмерному платежу податей»[[10]](#footnote-10). Община могла разверстать положенный ей подушный налог между своими членами так, как считала необходимым. А с 1797 г. уже российские губернии были разделены на четыре класса и для каждого класса были назначены отдельные подушные оклады.

В это время в России прямые налоги в бюджете играли второстепенную роль по сравнению с налогами косвенными. Так, подушной подати собиралось в 1763 г. 5667 тыс. руб. или 34,3% всех доходов, а в 1796 г.—24 721 тыс. руб. или 36% доходов.

Косвенные налоги давали 42% в 1764 г. и 43% — в 1796 г. Почти половину этой суммы приносили питейные налоги.

Екатерина II преобразовала систему управления финан­сами. В 1780 г. была создана экспедиция о государственных доходах, разделенная в следующему году на четыре само­стоятельные экспедиции. Одна из них заведовала доходами государства, другая — расходами, третья — ревизией счетов, четвертая — взысканием недоимок, недоборов и начетов. В губерниях для управления, сбора, ревизии, заведованиями были созданы коллегиальные губернские Казенные палаты. Губернской Казенной палате были под­чинены казначейства губернское и уездные, которые храни­ли казенные доходы. Таким образом, Екатерина продолжала курс Петра I. В этот период укрепляются бюджеты городов, где все большую роль начинают играть оброчные статьи. Налоги взимались с содержателей плотомоен и прорубей, с перево­зов, с рыбных ловель, с подвижных лодок, за запись в городовую обывательскую книгу и др. Тогда же появляются и первые заемные средства в бюджетах городов и проценты с вкладов в банки.

В начале прошлого века политические события в Европе, (война с Наполеоном) требовали постоянного напряжения всех ресурсов России, в том числе финансовых. В 1809 г. расходы государственного бюджета в два раза превышали доходы. В это время была раз­работана программа финансовых преобразований — «план финан­сов», связанная с именем крупного государственного деяте­ля М.М. Сперанского (1772—1839). Программа предлагала проведе­ние ряда неотложных мер по упорядочению доходов и расходов. План М.М. Сперанского был во многом основан на увеличении налогов в два и даже в три раза. Расходы должны соответствовать доходам. Поэтому никакой новый расход не может быть назначен прежде, нежели найден со­размерный ему источник дохода.

Через несколько лет после «плана финансов» появился в России первый крупный труд в области налогообложения: «Опыт теории налогов» Николая Тургенева (1818 г.). Имелся и отечественный опыт. «Все богатства народные, — считает Н. Тургенев, — проис­текают из двух главных источников, кои суть: силы Природы и силы человеческие. Но для извлечения богатства из сих источ­ников нужны средства. Сии средства состоят в различных ору­диях, строениях, деньгах и так далее. Ценность сих орудий, строений, денег называется капиталом. Все налоги вообще про­истекают из трех источников дохода общественного, а именно: 1) из дохода от земли, 2) из дохода от капиталов, 3) из дохода от работы.

Налог должен быть всегда взимаемым с дохода и притом с чистого дохода, а не с самого капитала, дабы источники доходов государственных не истощались». Этот постулат Н. Тургенев счи­тает общим правилом при взимании налогов, которое должно дополнить основополагающие принципы А.Смита.

Говоря о сознании народного богатства, автор подчёркивает, что «выгоды владельцев земли всегда тесно соединены с выгодами всего госу­дарства; почему Правительства при введении перемен, касающихся до бла­госостояния всего народа, должны более всего сообразовываться с выгода­ми помещиков и земледельцев»[[11]](#footnote-11).

В подтверждение мысли об интересах купцов, Н. Тургенев приводит такой случай. Однажды Кольбер, желая сделать неко­торые преобразования по части финансов, просил, в рассужде­нии сего, совета у одного из знатнейших купцов парижских. Сей благородный человек отвечал министру:

«Лучший совет, который я могу Вам дать, состоит в том, чтобы Вы никогда не спрашивали у купцов советов касательно финансов».

Н. Тургенев выдвигает новую в условиях России того време­ни задачу: он требует заранее изучать и прогнозировать воз­можные последствия от введения или изменения налогов. Требование, которое является актуальнейшим для нашей экономи­ки, для конца XX столетия. Он пишет: «От недостатка предварительного исследования выбор налогов бывает часто невыгоден для Правительства. Желая наложить подать на одного, Правительство налагает оную на самом деле на другого. Желая введением подати ограничить прибыль купца, оно вместо того только заставляет потребителя платить за покупаемые товары дороже, выигрыш же купца не уменьшается. Иногда Правительство, налагая большие подати на предметы роскоши, ду­мает, что сии подати не причинят вреда никому кроме богатых и роскошных людей, но сии богатые люди без труда, отказываются от потребления таких предметов, те же, кои занимались перерабатыванием и продажею оных, вследствие уничтоженного требования, должны оставлять свои занятия, при­ниматься за другие или приходить в разорение»[[12]](#footnote-12).

Н.Тургенев постоянно напоминает, что налоги уменьшают на­родное богатство, ибо часть дохода издерживается, не умножая сего дохода. Отнимая у промышленности часть капиталов, налоги сдерживают ее развитие. Высокие налоги болезненно сказываются даже на семьях со средними достатками.

Некоторое время спустя, в 1845 г. в Казани вышла книга: Теория финансов» Ивана Городова, посвященная общей теории налогообложения, монопольным доходам и государственному кредиту.

В 1811 г. управление финансами было разделено между тремя ведомствами. Министерство финансов занималось всеми источниками доходов, Государственное казначейство ведало расходами, Государственный контролер занимался ревизией всех счетов. На протяжении XIX в. главным источником доходов оставались государственные прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом была подушная подать. Количество плательщиков определялось по ревизским переписям. Начиная с 1863 г. с мещан вместо подушной подати стал взиматься налог с городских строений. Отмена подушной подати началась в 1882 г. Второе место среди прямых налогов занимал оброк. Это была плата казенных крестьян за пользование землей. Ставка оброка дифференцировалась по классам губерний. Купечество платило гильдейскую подать - процентный сбор с объявленного капитала. Кроме того, действовала патентная система обложения торговли и промышленности. Были введены билеты на лавки, т. е. плата за каждое торговое заведение. Наряду с основными ставками по прямым налогам вводились надбавки целевого назначения. Таковы были надбавки на строительство государственных больших дорог, устройство водных сообщений, временные надбавки для ускорения уплаты государственных долгов (действовали с 1812 по 1820 г.).

В 1898 г. Николай II утвердил Положение о Государственном промысловом налоге. Налог просуществовал вплоть до революции 1917 г. Промысловые свидетельства согласно этому Положению должны были выбираться на каждое промышленное предприятие, торговое заведение, пароход; Свидетельство могло получить как физическое, так и юридическое лицо. Так обеспечивался единый подход к гильдейскому купечеству и акционерным обществам. Были введены 3 торговых и 8 промышленных разрядов, по которым взимался основной промысловый налог. Основной промысловый налог состоял из налога с торговых заведений и складских помещений, налога с промышленных предприятий и налога со свидетельств на ярмарочную торговлю. Они взимались при ежегодной выборке промысловых свидетельств по фиксированным ставкам, дифференцированным по губерниям России. Дополнительный промысловый налог по размеру превосходил основной и зависел от размера основного капитала и прибыли предприятия. Кроме того, он зависел и от характера предприятия – являлось ли оно гильдейским или акционерным обществом.

Сумма раскладочного сбора определялась один раз в три года законодательно и ежегодно раскладывалась в губерниях по предприятиям. Сбор с прибыли составлял 3,33% с той части прибыли, которая в 30 раз превышала размер основного промыслового налога. Акционерные общества платили дополнительный промысловый налог в форме налога с капитала и процентного сбора с прибыли. Налог с капитала взимался по ставке 0,15 %. С капитала менее 100 руб. он взимался. Процентный сбор с прибыли устанавливался пропорционально чистой прибыли. Сама чистая прибыль рассчитывалась в процентах к основному капиталу.

Также большой вклад в развитие налоговой системы внёс С.Ю.Витте, проводя денежную реформу, он не мог упустить и вопросов налогообложения, рассматривая налоги как главный источник государственных доходов.

В теории налогов С.Ю. Витте красной нитью проходит идея государственности налоговой системы. Под налогами он понимал установленные законом обязательные денежные взносы населения на удовлетворение государственных нужд. Ключевыми в данном определении являются следующие позиции: налоги должны бьггь законодательно обоснованы, налоги - это денежные взносы, и налоги должны идти на удовлетворение государственных нужд.

Не потерял актуальности вывод С.Ю. Витте о том, что "государство, обладая правом отчуждать в свою пользу посредством налогов некоторую долю имущества частных лиц, должно руководствоваться в своей налоговой политике определенными этическими и экономическими началами, в противном случае отягощая население несправедливыми и непосильными сборами, оно подрывало бы самый смысл и разумное основание своего существования."[[13]](#footnote-13)

С учетом экономических реалий времени отмечал, что налоговая система должна отличаться продуктивностью и эластичностью, то есть быть способной доставить государству значительные и притом неизменно прогрессирующие ресурсы. Именно налоговая система, удовлетворяющая этим требованиям, способна обеспечить ресурсами постоянно растущие государственные потребности.

Рассуждения С.Ю. Витте по общим проблемам теории обложения, в частности, рассматривая объект или источник налога, он подчеркивал, что капитальная часть имущества должна быть по возможности освобождаема от обложения, так как всякий ущерб в размерах капитала ослабляет производительную деятельность страны. Таким образом, объектом или источником налога должен служить преимущественно народный доход. При этом надо подчеркнуть, что он имел в виду не просто доход, а исключительно чистый доход.

С.Ю. Витте был сторонником прогрессивного налогообложения, остро критиковал пропорциональное обложение личных доходов за несправедливое неравномерное обложение.

В качестве преимуществ прогрессивного обложения выделял большую продуктивность налоговой системы, достигаемую без обременения несостоятельной части населения, а также то, что крупные доходы и имущества обладают «прогрессивною экономическою силою накопления богатства».

После февральской революции положение дел ухудшилось. Очередной спад во всей финансовой системе России наступил после Октября 1917 г. В период НЭПа существовали различные формы собственности, действовали экономические законы, что являлось одним из главных условий функционирования налоговой системы. В дальнейшем финансовая система нашей страны эволюционировала в направлении, противоположном процессу общемирового развития.

Советская финансовая наука в 20-е гг. придерживалась определений налога, господствовавших в западной финансовой науке. Воспроизведем одно из таких определений: "Налогами называются принудительные сборы, взимаемые государством или уполномоченными им публично-правовыми органами в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства, на основании изданного закона и идущие на покрытие общегосударственных потребностей".

В советской финансовой Энциклопедии 1924 г. читаем: "Налоги - принудительные сборы, взимаемые с населения на известной территории, на установленных законом основаниях, в целях покрытия общих потребностей государства". В годы торжества марксизма в финансовой науке все определения налога свелись к идеологическому, классовому содержанию, к определению налога как инструмента эксплуатации в буржуазных государствах.

С 1917 года открыта новая страница в экономических преобразованиях России. Существует утверждение, что после Октябрьской революции "закончилась эпоха совершенствования налогообложения" (Юткина Т. Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. - М., 1999, стр. 49). По меньшей мере, такое утверждение некорректно по той простой причине, что 30. 11. 1920 года выходит проект постановления СНК о прямых налогах и записка В. И. Ленина председателю Комиссии об отмене денежных налогов С. Е. Чуцкаеву. В этом же году издается работа В. И. Ленина "О замене продразверстки продналогом". Другой вопрос, что эти документы дали государству и какой ценой.

Ошибочным этот тезис является еще и потому, что молодая Советская республика постоянно изменяла систему налогообложения.

Так, в 1921 г. введен промысловый налог на обороты частных промышленных и торговых предприятий вводятся акцизы на спирт, вино, пиво, спички, табачные изделия, гильзы и др. товары (см. Приложение №2)

в 1922 г. вводится подоходно-поимущественный налог (на зажиточных людей), налог с грузов, перевозимых ж/д и водным транспортом, налог со строений, рента с городских земель и т. д.;

в 1923 г. введен подоходный налог со ставкой 10%, а затем 20% от прибыли предприятий;

в 1930 г. выходит в свет постановление ЦИК и СНК от 02.09.1930 г. "О налоговой реформе";

в 1931 г. принимается еще ряд постановлений, корректирующих ход налоговой реформы;

в 1936 г. была преобразована система платежей госпредприятий и колхозно-кооперативного сектора, после чего начаты изменения налогов с населения. Подоходный налог вобрал в себя ряд мелких налогов, а часть налогов была отменена.

Во время Великой Отечественной войны 1941 года введен военный налог, отмененный в 1946 г.

21. 11. 1946 г. введен налог на холостяков для поддержки одиноких матерей - это эхо прошедшей войны.

В 60-е годы были призывы вообще отказаться от налогов и ввести систему платежей из прибыли, плату на фонд и нормируемые оборотные средства. Реформа экономики, в том числе и налоговой системы в 1965 г., руководимая А. Н. Косыгиным, не пошла на отмену налогов.

В 1970-е годы налоговая система сформировалась такой, какой мы имели ее к 1991 году - к моменту развала СССР.

Начало 90-х годов явилось также периодом возрождения и формирования налоговой системы РФ. В налоговой системе одно из главных мест заняли косвенные налоги на потребление: налог на добавленную стоимость и акцизы, входящие в цену товара. Проблема соотношения прямых и косвенных налогов в современных экономических условиях при переходе хозяйства нашей страны к рынку ещё нуждается в серьёзном исследовании и научном обосновании.

Начало налоговой системы Российской Федерации как самостоятельного суверенного государства относится к 1991 году.

В это время проводится широкомасштабная налоговая реформа. Принимаются Законы 27 декабря 1991 года:

"Об основах налоговой системы в РФ";

"О налоге на прибыль";

"О налоге на добавленную стоимость";

"О подоходном налоге на физических лиц". Эти законодательные акты - фундамент налоговой системы России.

Более подробно о современных налогах Российской Федерации будет рассмотрено в третьем параграфе данной главы.

# 2.3 Генезис прямых налогов в зарубежной практике.

В Пятикнижии Моисея сказано: и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов дерева принадлежит Господу.

Итак, первоначальная ставка налога составляет 10% от всех полученных доходов.

По мере развития государства возникла «светская» десятина, которая взималась в пользу владетельных князей наряду с деся­тиной церковной.

В древнейшие времена в Египте взимал­ся поземельный налог, причем он достиг сложного развития и отличался высокой точностью. Во времена Страбона в Египте су­ществовали два нилометра, посредством которых производились наблюдения за уровнем воды, лежавшие в основе расчета будущего налога. За XII веков до Рождества Христова в Китае, Вавилоне, Персии уже известен поголовный, или подушный, налог.

В Древней Греции в VII—IV вв. до Р.Х. представители знати, закладывая основы государства, ввели налоги на доходы в раз­мере одной десятой или одной двадцатой части доходов.

В древнем мире имелось и серьезное противодей­ствие налогообложению. В Афинах, например, считалось, что сво­бодный гражданин отличается тем, что не должен платить налогов. Личные налоги считались носящими на себе печать рабства, и некоторые полноправные граждане полагали их унизительными для себя. С неохотой признавали они и налоги с имущества.

Афиняне готовы были вносить добровольные пожертвова­ния, а дань они предпочитали получать с побежденных врагов, а также со своих союзников. Некогда предстояли крупные расхо­ды, то совет или народное собрание города устанавливали про­центные отчисления от доходов.

Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались регулярно.

Так было, например, в Сицилии, когда она в 227 г. до Р.Х. стала провинцией Рима. В целом в римскую казну провинции, как правило, платили меньше, чем своим прежним властителям. Но они несли расходы на содержание местной ад­министрации, строительство общественных зданий, дорог и т.д. В таких римских провинциях, как Испания и Македония, важ­ным источником доходов стали десятинные налоги с рудных и соляных копей.

Что представлял собой провинциальный ценз в Римской им­перии? Сведения о землевладении в Иудее, например, содержа­ли в себе:

• наименование отдельного подворья, к какой общине оно от­носится и в каком угодье находится, кто является его двумя ближайшими соседями;

• количество моргенов пахотных угодий, которые могут быть засеяны в ближайшие десять лет;

• сколько на участке имеется виноградных лоз;

• сколько моргенов земли и сколько деревьев насчитывают оливковые плантации;

• сколько моргенов лугов будет скошено в ближайшие десять лет;

• сколько приблизительно моргенов земли отводится под паст­бища;

• сколько моргенов земли приходится на лесные угодья, спо­собные давать деловую древесину;

• пол и возраст всех членов семьи.

Владелец земли был обязан оценить все сам.

Каждый житель провинции должен был платить единую для всех подушную подать. При императоре Диоклетиане (239—313) устанавливается промысловый налог.

Широко практиковались в Византии чрезвычайные налоги: на строительство флота, на содержание воинских контингентов и пр.

Надо отметить, что обилие налогов отнюдь не привело к фи­нансовому процветанию Византийской империи. Наоборот, следствием чрезмерного налогового бремени стало сокращение налоговой базы, а далее последовали финансовые кризисы, ос­лаблявшие мощь государства.

Многие стороны современного государства имеют свои истоки в Древнем Риме. Проследим за развитием там налоговой системы.

Первоначально все государство состояло из города Рима и приле­гающей к нему местности. В мирное время налогов не было. Расходы по управлению городом и государством были минимальными, по­скольку избранные магистраты исполняли свои должности безвоз­мездно, порой вкладывая собственные средства. Но в военное время граждане Рима облагались налогами в соответствии со своим достатком.

Определение суммы налога (ценз) проводилось каждые пять лет избранными чиновниками-цензорами. Граждане Рима дела­ли цензорам клятвенное заявление о своем имущественном со­стоянии и семейном положении. Как видим, еще тогда заклады­вались основы декларации о доходах.

# 3.Современные прямые налоги.

Как же выглядит сегодня многоликий налоговый мир? В развитых странах сложилась довольно схожая структура налогообложения, состоя­щая обычно из таких платежей, как подоходный налог с населения, налог на корпорации, акцизы, налоги на предметы потребления, взносы на социальное страхо­вание, разнообразные другие сборы.

В 80-е годы в этих странах все более заметным ста­новится снижение уровня прогрессивного подоходного налогообложения населения при большой амплитуде колебаний налоговых ставок (от 10 до 50%). При этом существуют налоговые скидки и льготы для пенсионе­ров, инвалидов и многодетных граждан. Подоходные налоги уплачиваются как по месту работы (в этом слу­чае всю ответственность за правильность и своевремен­ность взносов несет руководство данной фирмы или организации), так и на основе квартальных и годовых налоговых деклараций. Соблюдение же необходимого порядка поддерживается с помощью весьма ощутимых штрафов, а порой и тюремного заключения.

Значительно дифференцированы также ставки нало­га на корпорации. Однако, оценивая этот налог с пози­ций трудящихся, следует иметь в виду, что корпорации, равно как и другие предприниматели, отчисляют в бюджет из своих доходов солидные суммы, как правило, заметно превышающие основной налог на со­циальное страхование. В последующем за счет этих средств, а также взносов из зарплаты самих работни­ков государство выплачивает пенсии и пособия.

Остановимся еще на одной немаловажной особен­ности нынешней ситуации. Строго говоря, налог на корпорации отныне перестает быть, как это наблюда­лось в прошлом, налогом лишь на их прибыль, ибо обложение начинает распространяться и на часть из­держек производства и обращения, в частности на ре­кламные расходы, на затраты, связанные с предостав­лением услуг клиентам, и так далее. Одновременно происходит существенное ограничение налоговых льгот, особенно на инвестиции и ускоренную амортиза­цию.

В целом в области прямого налогообложения, куда как раз и относятся подоходные налоги с населения и нало­ги на корпорации, наблюдается серьезная попытка добиться более справедливого общего перераспределения налогового бремени. Подобное выравнивание достигается, прежде всего с помощью, во-первых, увеличения взносов самих корпораций (снижение налоговых ставок здесь компенсируется увеличением доходов, с которых начинают взиматься соответствующие платежи), а во-вторых, общим уменьшением налогов с населения. Од­новременно эти налоговые корректировки призваны стимулировать дальнейшее оживление рынка за счет поощрения роста предложения товаров и услуг, с од­ной стороны, и спроса на них, с другой. Важную роль в налоговых системах развитых стран продолжает играть также и косвенное нало­гообложение, в рамках которого особое место зани­мают акцизы, налоги на предметы потребления и тамо­женные пошлины. В конечном счете, все они оплачи­ваются потребителями, поскольку принимают форму надбавки к ценам на различные товары и услуги.

Акцизы вначале попадают в руки либо производи­телей соответствующих товаров, либо торговцев, зани­мающихся их реализацией. В среднем около 4/5 их по­ступлений в бюджеты капиталистических стран прихо­дится на обложение владельцев автомобилей и таких предметов личного потребления, как алкогольные на­питки и табачные изделия. В дальнейшем они не только пополняют казну, но и направляются на различные со­циальные цели: на борьбу с курением, потреблением наркотиков и алкоголя, на строительство и эксплуата­цию автомобильных дорог, протекционистскую защи­ту внутреннего рынка, охрану окружающей среды.

Весомую часть налоговых поступлений составляют налоги на предметы потребления, к числу которых от­носятся прежде всего налоги на покупки в розничной торговле, налог с оборота в сфере услуг, налог со зре­лищ, страховая пошлина и налог на добавленную стои­мость, действующий в производстве потребительских товаров и услуг, торговле, операциях по аренде и в некоторых сферах коммерческой деятельности, который большинство специалистов считает достаточно эффек­тивным инструментом стимулирования предпринима­тельства во всех его разновидностях.

Приведенный перечень прямых и косвенных нало­гов на практике дополняется и многими другими пла­тежами, активно используемыми во всех странах: нало­гами на недвижимость, земельную собственность и с наследства, а также штрафами за загрязнение окру­жающей среды, за нарушение компаниями антимонополистического законодательства и различными целе­выми сборами.

# 3.1 Налог на прибыль в истории и современности.

Поскольку налогообложение прибыли начало формироваться лишь в XX в.[[14]](#footnote-14)⎮ и приняло окончательные формы во время и после второй мировой войны, попытки обосновать его теоретически первоначально явно отставали от практики. Налог на прибыль возник в условиях нехватки финансовых средств для госбюджета, прежде всего в период войны, для решения чисто фискальных задач. Так во время войны в Корее в 1951-1953 гг. общая ставка налога на прибыль и сверхприбыль в США достигла 82%, т.е. 4/5 всех налоговых поступлений.[[15]](#footnote-15)⏐

До 70-х годов высокие налоговые ставки на прибыль сочетались с многочисленными налоговыми льготами. Однако с 70-х годов формируется иной теоретический (а затем и практический) подход к налогообложению прибыли. Решающую роль в этом сыграли разработки ведущего представителя теорий «экономики предложения» американского программиста А.Лаффера, известные под названием «кривой Лаффера». В форме гипотетической кривой Лаффер выразил парадоксальную, на первый взгляд, идею о возможности сохранить или даже увеличить налоговые поступления от прибыли с помощью снижения на неё налоговых ставок(См. Приложение №3).

Обосновывалась эта идея тем, что «более низкие ставки налогов смогут создать стимулы к работе, сбережениям и инвестициям, инновациям и принятию деловых рисков.

Сам Лаффер предполагал, что ставка налога на прибыль не должна превышать 20%-25%. Позднее, однако, подобные количественные критерии были разработаны – все налоговые изъятия из прибыли не должны были превышать её половины. Превышение этой нормы рассматривалось как крайне нежелательное. Так как в этом случае производственно-стимулирующая функция самого налога нарушается, и он начинает оказывать дестабилизирующее влияние на экономическую деятельность. Оптимальным стало считаться налоговое изъятие 1/3 прибыли, или 30%-40% её величины.

Идеи А.Лаффера и других теоретиков «экономики предложения» довольно быстро нашли практическое применение. С 1982 года их взяла на вооружение администрация президента Р.Рейгана в качестве основы своей экономической программы.

 В вопросах определения налогооблагаемой прибыли нет однозначных решений. Например, в Японии из трёх местных налогов на прибыль лишь один налог на предпринимательский доход вычитается из валового дохода. В Италии весьма значительный местный налог на предпринимательский доход не подлежит такому вычету. Причина в том, что исключение местных налогов при расчёте налогооблагаемой прибыли уменьшает общий объём взимаемых налогов.

В прошлом все развитые страны использовали т.н. «классическую систему» взимания налогов с прибыли предпринимательства. В соответствии с ней корпорационный налог с распределённой на дивиденды части прибыли взимался в той же мере, как и с нераспределённой части. После этого распределённые между акционерами дивиденды полностью облагались самостоятельным налогом на доходы от капитала. В последствии это двойное налогообложение было признано несправедливым. По методам его элиминирования все страны разделились на две основные группы.

США, Бельгия, Люксембург и некоторые другие сохранили классическую систему, дополнив её полным или частичным освобождением от корпорационного налога доходов, которые компания получила от участия в собственности других компаний, прежде всего в виде дивидендов и пр.

Германия, Англия, Франция, Италия ввели так называемую «импутационную (вменяемую) систему», направленную на полное или максимальное устранение двойного обложения. В соответствии с ней компания платит корпорационный налог на всю прибыль, но та её часть, которая относится к распределяемой на дивиденды части, затем засчитывается при взимании с акционеров налога с дивидендов.

Описанное определение налогооблагаемой прибыли касается преобладающего большинства налогов на прибыль, которые так или иначе связаны с корпорационным налогом. Но существуют и исключения, прежде всего промысловый налог в Германии.

Уникальная черта промыслового налога – объединение в нём двух различных налогов: на прибыль предпринимательства и на капитал предпринимательства[[16]](#footnote-16)⏐. Налогообложение прибыли в этом налоге сходно с практикой корпорационного налога. Налогооблагаемый капитал рассчитывается по балансовой стоимости (за вычетом задолженности) с переоценкой каждые 3-4 года.

С учётом двух объектов обложения промысловый налог имеет и две ставки – 5% от прибыли и 0,2% от капитала. Полученные раздельно части промыслового налога для капитала суммируются (3:1). Однако в результате получается только минимальная база промыслового налога. Для получения полной величины налога эта база умножается на поправочные коэффициенты, самостоятельно устанавливаемые на уровне отдельных общин. Средний поправочный коэффициент по всем общинам страны – 4,03 в 1993 г., 4,07 в 1997 г., но между общинами существуют большие отличия – от 3,0 до 5,0[[17]](#footnote-17)⏐.

К числу исключений относятся также некоторые специальные налоги. Один из них – т.н. «дополнительный налог с высоких прибылей». Он вводится на определённый период или с определённой целью (например, для минимизации дефицита госбюджета) в США (ставка 5%), одновременно с корпорационным налагается на высокие прибыли. Используется подобный налог и в других странах, например, в Германии, Турции.

Ещё один специальный налог – налог на доход от прироста капитала в Англии (в некоторых других странах подобный налог входит в виде составной части в корпорационный налог). К числу специальных налогов относятся налоги на прибыль в отдельных отраслях добывающей промышленности, прежде всего в добыче нефти и природного газа, например, в Англии и Норвегии. В Канаде они играют большую роль в формировании доходов провинций, поскольку по законам страны эти ресурсы принадлежат им (за исключением добычи нефти на шельфе). В целом же специальные налоги – только дополнительный источник налоговых поступлений, господствующая же роль остаётся за корпорационным налогом.

Обратимся к современному налогообложению в России. В сравнении с опытом стран с развитой рыночной экономикой, оно отличается серьёзными особенностями.

Налоговая система в России несёт на себе отпечаток глубокого социально-экономического кризиса. Это видно по первому обобщающему показателю, характеризующему роль налогов в экономике – доле в налоговых поступлений в ВНП. Если в 1992 году она составляла около 50% , в том числе федеральная часть – почти 18%, то в 1997 году эти доли соответственно сократились до 20% и 10%, а в 1998 году под воздействием финансового кризиса уменьшились почти в двое. И надо также учесть, что сам ВНП за рассматриваемый период сократился почти в двое.

Именно поэтому российская система налогообложения подчинена преимущественно фискальной задаче. Все прочие задачи, свойственные налоговой системе запада, особенно стимулирование производства и социальная справедливость, пока остаются на заднем плане.

Сопоставить качественно и количественно системы налогообложения России и стран Запада позволяют данные по конкретным налогам. В России существуют те же основные налоги, что и в развитых странах. Однако за этим формальным сходством кроются серьёзные отличия.

Не в меньшей степени фискальные задачи превалируют в России в отношении налогообложения прибыли. В 1992-1995 годах доля налога на прибыль во всех налоговых поступлениях достигла примерно 1/3, что явно не соответствовало международным стандартам. Перечислим основные факторы завышения налогообложения прибыли в России.

Во-первых, несмотря на установленную для 1992-1998гг. умеренную ставку налога на прибыль (35% для предприятий и 43% для банковских и других кредитных учреждений), реально она была намного выше. В развитых странах при определении налогооблагаемой прибыли из валовой выручки разрешено исключать почти все издержки производства. Ограничения на подобные исключения незначительны. В России ограничения гораздо шире и жёстче. Это приводит к тому, что реальная ставка налога на прибыль в России завышается по сравнению с официально объявленной.

Во-вторых, слабо используются налоговые льготы функционального значения (преобладали и преобладают индивидуальные льготы лоббистского значения).

В-третьих, в 1992-1995гг. в рамках налога на прибыль взимался ещё и своеобразный налог на сверхнормативную зарплату (35% к средней зарплате работников за вычетом небольшого минимума).

В-четвёртых, заметные изъятия из прибыли российских предприятий идут за счёт налога на имущество этих предприятий, налога на природные ресурсы, ряда местных налогов и т.д.

В результате, по косвенным оценкам, ставка налога прибыль в 1992-1995гг. в России составила около 70%, а в 1996-1998гг. после отмены налога на сверхнормативную зарплату – около 55%. С учётом указанных и иных налоговых изъятий из прибыли вполне резонный характер носят жалобы предпринимателей на то, что они вынуждены отдавать в виде налогов до 70-100% своей прибыли, а то и больше.

Вкупе с сокращением производства и другими негативными факторами чрезмерная налоговая нагрузка привела к тому, что в 1996-1998гг. более половины функционирующих предприятий страны стали убыточными, многие ушли в теневую экономику. В результате доля налога на прибыль во всех налоговых поступлениях за этот период сократилась более чем в двое – до 10%-16%.

Примерно с 1996г. появился ряд проектов по изменению системы налогообложения, чаще всего в рамках формирования Налогового кодекса РФ. Основная цель большинства проектов – ещё более усилить в ней фискальное начало за счёт дальнейшего ущемления других, не фискальных задач.

Более компромиссный проект был выдвинут и обсуждался Госдумой в начале 1999г. Он был направлен прежде всего на уменьшение налогового бремени на производителя в реальном секторе. Для этого предполагалось сокращение налогообложения прибыли (снижение официальной ставки до 30%); расширение списка издержек производства, учитываемых при расчёте налогооблагаемой прибыли.

# Приложение №1

Таблица №1. Сравнение прямых и косвенных налогов.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Элементы налогообложения* | *Прямые налоги* | *Косвенные налоги* |
| 1. *Налоговая ставка*
 | Налоговая ставка является индивидуальным элементом каждого налога и определяется в соответствии с НК РФ. |
| 1. *Объект налога*
 | Доход, имущество | Выручка от реализации или её часть. |
| 1. *Порядок и сроки уплаты*
 | Для каждого налога определён свой срок уплаты (раз в год, раз в месяц и т.д.) |
| 1. *Порядок исчисления налога*
 | Прямые налоги исчисляются при получении дохода, либо с имущества. | Косвенные налоги исчисляются при купле-продаже товаров. |
| 1. *Субъект налога*
 | Налогоплательщиком является непосредственно физическое или юридическое лицо, и уплачивают налоги с дохода (совокупного годового дохода) и имущества. | Различают формальных и фактических налогоплательщиков. Такое распределение возникает при переложении налогов; фактическим налогоплательщиком оказывается последний потребитель продукта. |

# Приложение №2

Таблица №1. Поступления государственных и местных налогов в 1922г. (за 9 месяцев).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| А. Государственные поступления | В совзнаках 1922г. (милл. руб) | В процентном выражении (%). | В довоенных руб. (милл. руб) |
| По золотому исчислению | По товарному исчислению |
| 1. Прямые
 | 4361,4 | 34,8% | 19,0 | 9,4 |
| 1. Косвенные
	1. акцизы
	2. таможенные
 | 5573,22608,1 | 44,4%20,8% | 22,69,4 | 11,85,1 |
| Итого косвенных | 8181,3 | 65,2% | 32,0 | 16,9 |
| Всего государственных  | 12542,7 | 100% | 51,0 | 26,3 |
| Б. Местные  | 4087,9 |  | 17,0 | 8,6 |
| Всего государственных и местных. | 16630,6 |  | 68,0 | 34,9 |

Таблица №2. Прямые налоги 1922г. (за 9 месяцев).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование налога | В совзнаках 1922г. (милл. руб) | В процентном соотношении (%). |
| Промысловый1. Патентовый
2. Уравнительный
 | 1234,7847,2 | 28,2%19,4% |
| Итого: | 2081,9 | 47,6% |
| Общегражданский | 1911,2 | 43,9% |
| Гербовый | 233,9 | 5,4% |
| Канцелярский | 11,9 | 0,3% |
| Трудгужналог | 82,3 | 1,9% |
| Прочие поступления | 40,2 | 0,9% |
| Всего: | 4361,4 | 100% |

Таблица №3. Патентный налог (за второе полугодие 1922 г.).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | В абсолютных цифрах (мил. руб.) | В процентах (%). |
| На торговые предприятия | 374,162 | 59,7% |
| Промышленные | 71,389 | 11,5% |
| Лично промыслового занятия | 168,742 | 26,9% |
| Складочные помещения | 4,089 | 0,7% |
| Роскошь | 7,349 | 1,2% |
| ИТОГО: | 625,731 | 100% |

# Приложение №3.

|  |
| --- |
| **Таблица №1. Ставки налога на корпоративную прибыль в странах ОЭСР (%)[[18]](#footnote-18).** |
| Страны | На 1 июня 1992г. | На 1 января 1994г. | На 1 июня 1995г. | На 1 января 1996г. |  |  |  |
| Австралия | 39.0 | 33.0 | 36.0 | 36.0 |  |  |  |
| Австрия | 39.0 | 34.0 | 34.0 | 34.0 |  |  |  |
| Бельгия | 39.0 | 40.2 | 40.2 | 40.2 |  |  |  |
| Великобритания | 33.0 | 33.0 | 33.0 | 33.0 |  |  |  |
| Германия[[19]](#footnote-19)  | 59.7/43.5 | 55.6/43.2 | 58.9/46.1 | 58.5/46.1 |  |  |  |
| Голландия | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 |  |  |  |
| Греция | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 |  |  |  |
| Дания | 38.0 | 34.0 | 34.0 | 34.0 |  |  |  |
| Ирландия | 40.0 | 40.0 | 38.0 | 38.0 |  |  |  |
| Исландия | 45.0 | 33.0 | 33.0 | 33.0 |  |  |  |
| Испания | 35.0 | 35.0 | 35.0 | 35.0 |  |  |  |
| Италия | 52.2 | 52.2 | 53.2 | 53.2 |  |  |  |
| Канада | 45.8 | 40.3 | 44.6 | 44.6 |  |  |  |
| Люксембург | 39.4 | 39.4 | 40.3 | 40.3 |  |  |  |
| Мексика[[20]](#footnote-20) |   |   | 34.0 | 34.0 |  |  |  |
| Новая Зеландия | 33.0 | 33.0 | 33.0 | 33.0 |  |  |  |
| Норвегия  | 28.0 | 28.0 | 28.0 | 28.0 |  |  |  |
| Португалия | 39.6 | 39.6 | 39.6 | 39.6 |  |  |  |
| США | 40.0 | 40.0 | 40.0 | 40.0 |  |  |  |
| Турция | 49.2 | 42.8 | 40.0 | 40.0 |  |  |  |
| Чехия |   |   |   | 34.0 |  |  |  |
| Финляндия | 40.5 | 25.0 | 25.0 | 28.0 |  |  |  |
| Франция  | 34.0 | 33.3 | 36.7 | 36.7 |  |  |  |
| Швейцария | 35.0 | 28.5 | 28.5 | 28.5 |  |  |  |
| Швеция | 30.0 | 28.0 | 28.0 | 28.0 |  |  |  |
| Япония | 52.0 | 52.4 | 51.6 | 51.6 |  |  |  |
| В среднем | 39.8 | 37.3 | 37.5 | 37.7 |  |  |  |

|  |
| --- |
| **Таблица №4. Доли основных налогов в общих налоговых поступлениях в странах ОЭСР (1992г., %)[[21]](#footnote-21)** |
| Страны | Налог на прибыль | Индивидуальный подоходный налог | Налог на потребление |  |  |  |  |  |  |
| Австрия | 4,2 | 26,9 | 30,1 |  |  |  |  |  |  |
| Бельгия | 4,4 | 31,3 | 25,6 |  |  |  |  |  |  |
| Великобритания | 7,7 | 28,4 | 34,4 |  |  |  |  |  |  |
| Германия  | 4,1 | 28 | 26,8 |  |  |  |  |  |  |
| Голландия | 6,6 | 24,9 | 25,8 |  |  |  |  |  |  |
| Греция | 4,8 | 10,3 | 46,8 |  |  |  |  |  |  |
| Дания | 3,3 | 54,5 | 33,1 |  |  |  |  |  |  |
| Ирландия | 6,8 | 32 | 40,2 |  |  |  |  |  |  |
| Исландия | 3 | 26,6 | 50 |  |  |  |  |  |  |
| Испания | 6,4 | 23,7 | 28,5 |  |  |  |  |  |  |
| Канада | 7,1 | 41 | 14,2 |  |  |  |  |  |  |
| Люксембург | 12,8 | 21,9 | 27,8 |  |  |  |  |  |  |
| Норвегия  | 7,1 | 25,1 | 37,1 |  |  |  |  |  |  |
| Португалия | 8,2 | 20,3 | 43 |  |  |  |  |  |  |
| США | 7 | 36,2 | 7,3 |  |  |  |  |  |  |
| Финляндия | 2,6 | 40,2 | 31,5 |  |  |  |  |  |  |
| Франция  | 3,4 | 13,8 | 26,8 |  |  |  |  |  |  |
| Швейцария | 6,3 | 34,4 | 16,9 |  |  |  |  |  |  |
| Швеция | 2,4 | 36 | 26,4 |  |  |  |  |  |  |
| Япония | 20,3 | 25,1 | 5,1 |  |  |  |  |  |  |
| В среднем | 6,6 | 31,4 | 28,3 |  |  |  |  |  |  |

#

# Список литературы:

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. С изменениями и дополнениями на 15 октября 2001г.
2. Федеральный закон от 9 июля 1999г. №154-ФЗ
3. «Основы налоговой системы» Уч. пос. /Под ред. Черника Д.Г. – М.:Финансы и статистика, 1998. – 687 с.
4. «Налоги в рыночной экономике» Черник Д.Г. – издательство: Финансы, ЮНИТИ 1997г.
5. «Налоговые системы зарубежных стран.» - Черник Д.Г. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 189 с.
6. «История государства Российского». Карамзин Н.М. – М.: Книга, 1988. Книга 1. Том. 11. – С. 30.
7. Ключевский В.О. Соч. Том VIII. – С.203.
8. «Финансы» уч. пособие Романовский – М. Издательства: «Перспектива», «Юрайт» 2001г.
9. «Всё началось с десятины: этот многоликий налоговый мир». Перевод с немецкого Козлова М.А. и Мухина В.С. – издательство: Прогресс-универс 1992. – 406с.
10. «НАЛОГИ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА С.Ю. ВИТТЕ И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА РОССИИ» (В.Г. Князев, доктор экономических наук, профессор) Финансы, №10 - 1999г
11. «ГЕНЕЗИС КАТЕГОРИИ "НАЛОГ" В ИСТОРИИ ФИНАНСОВОЙ НАУКИ» (В.М.Пушкарёва, кандидат экономических наук, доцент) Финансы, №6 - 1999г.
12. «Налог на прибыль: опыт развитых стран» Никитин С. МЭиМО №2 1998г.
13. «Изменения в системе налогообложения» Никитин С., Е.Глазова, М.Степанова, МЭиМО №8, 1999г., с. 35-42.
14. «Налог на прибыль компаний в Австралии» Зингер Е.А., Ялбулганов. Налоговый вестник №5 1998 с.97
15. Антология экономической классики. В 2-х томах. Т. 1. – М.: МП «ЭКОНОВ», 1993. – 475 с.
16. «Международное налогообложение». – Денберг Р.Л. М., 1997 – 375с.
17. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – Мещерякова О.В. М.: Фонд “Правовая культура”, 1995. – 239с.
18. «Мир денег. Краткий путеводитель по денежной, кредитной и налоговой системам стран Запада.» – М.: АО “Развитие”, 1992. – 319с.
19. «Налоги и налогообложение в России.» – Окунева Л.П. М.: Финстатинформ, 1996. – 222с.
20. «История финансовой. мысли и политики налогов». Учебное пособие. – Пушкарёва В.М М.: ИНФРА-М, 1996 – 191с.
21. «Теория налогов». – Соколов А.А. М.: Фин. издательство НКФ СССР, 1923 – 258с.
22. http:\www.bashnalog.ru
23. http:\www.glossary.ru
1. ׀ НК РФ ч.I, ст.8 [↑](#footnote-ref-1)
2. ׀ НК РФ ч.I, ст. 53. [↑](#footnote-ref-2)
3. ׀ Черник Д.Г. «Налоги и налогообложение» - М., Инфра-М 2001г., с. 391. [↑](#footnote-ref-3)
4. ׀ Черник Д.Г. «Налоги и налогообложение» - М., Инфра-М 2001г., с. 391. [↑](#footnote-ref-4)
5. ' НК РФ ч. I, ст. 6.1. [↑](#footnote-ref-5)
6. ⎮ Черник Д.Г. «Налоги и налогообложение» - М., Инфра-М 2001г., с. 391. [↑](#footnote-ref-6)
7. Соловьев С.М. Соч. История России с древнейших времен. Книга 11. Том 3. – М.: Мысль, 1988. – С.11. [↑](#footnote-ref-7)
8. Карамзин Н.М. История государства Российского. – М.: Книга, 1988. Книга 1. Том. 11. – С. 30. [↑](#footnote-ref-8)
9. Карамзин Н.М. История Государства Российского. Книга II. Том 6. – С. 218. [↑](#footnote-ref-9)
10. Ключевский В.О. Соч. Том VIII. – С.203. [↑](#footnote-ref-10)
11. Тургенев Н. Опыт теории налогов. – С. 266. [↑](#footnote-ref-11)
12. Тургенев Н. Опыт теории налогов. – С. 238-239. [↑](#footnote-ref-12)
13. Финансы, №10 - 1999г. НАЛОГИ: ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА С.Ю. ВИТТЕ И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА РОССИИ. [↑](#footnote-ref-13)
14. ⎮ Основными налогами XIX-XX веков в капиталистических странах были либо косвенные налоги, либо налоги на собственность (включая землю). Так, в США ещё в 1902г. 42% общих налоговых поступлений составляли налоги на собственность и 30% - косвенные, включая налог на продажи, акцизы, таможенные пошлины. ( С.Фишер, Р.Дорнбуш, Р.Шмалензи. Экономика . М., 1993, с. 379). Самостоятельного налога на прибыль тогда ещё не существовало. Правда, налог налогообложение всё же затрагивало прибыль; за её счёт покрывались те налоги, которые формально не относились к прибыли, тем не менее, могли покрываться только за её счёт (например, налоги на имущество компаний). [↑](#footnote-ref-14)
15. ⏐ П.Самуэльсон. Экономика. М., 1964г. с.207; “Economic Report of President. February 1971”. [↑](#footnote-ref-15)
16. ⏐ Трудно найти что-то схожее в практике налогообложения др. стран. Некоторое сходство можно найти в местном налоге на предпринимательство во Франции, объектом обложения которого параллельно являются валовой доход (Фонд зарплаты) и капитал компаний. Но значимость этого налога гораздо ниже, чем промыслового налога в Германии. [↑](#footnote-ref-16)
17. ⏐ “ Supplementary Service to European Taxation. KMPG International Bureau of Fiscal Documentation”. Amsterdam, Section A, may 1995, p. “Germany-7”. [↑](#footnote-ref-17)
18. Включены все налоги на корпоративную прибыль, имеющиеся в каждой стране на различных бюджетных уровнях. Косвенные оценки свидетельствуют, что представленные в таблице ставки налога примерно соответствуют налоговым вычетам из прибыли, то есть учитывают и понижательные корректировки за счёт остающихся налоговых льгот, и повышательные корректировки за счёт налогов, не включённых в таблицу, хотя и покрываемых прямо или косвенно за счёт прибыли, в т.ч. особых налогов на прибыль в отдельных отраслях (добыча нефти) и налогов наимущество компаний [↑](#footnote-ref-18)
19. По Германии представлены две ставки: большая – на нераспределённую прибыль, меньшая – на прибыль распределяемую на дивиденды. [↑](#footnote-ref-19)
20. До 1994 года не была членом ОЭСР.

Источник: OECD. Corporate Tax Rates. Some Differences. KPMG. International Tax Center. Amsterdam, Jan. 1996, p.3. [↑](#footnote-ref-20)
21. Источник: EU Tax Overview: KPMG European Tax Center. Amsterdam, 1995 p.48; Review Statistic of OECD. Member Countries. 1965-1993. Appendix A. Brussel, 1995, p.23; Statistical Abstract of the US. Wash., 1993, p.657. [↑](#footnote-ref-21)