**Налоговая система России в новом правовом поле**

Введение 3

1. Устройство налоговой системы, ее роль и эволюция 7

1.1 Теоретические основы построения налоговой системы 7

1.2 Налоговая система и налоговое бремя 17

1.3 Эволюция налоговой системы России 25

2. Новое правовое поле как основа современной налоговой системы Российской Федерации 31

2.1 Действующая налоговая система Российской Федерации 31

2.2 Проблемы распределения налогового бремени в переходной российской экономике 44

3. Проблемы совершенствования налоговой системы в связи с новыми правовыми отношениями 53

3.1 Особенности налоговых систем США и Франции 53

3.2. Пути совершенствования налоговой системы РФ 58

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 70

Список литературы 77

Приложения

# Введение

Среди экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место отводится налогам.

Обложение людей налогами старо как мир. Оно существовало уже в библейские времена, и было неплохо организовано. Одним из самых известных налогов была «десятина»: десятую часть урожая крестьянин отдавал в уплату за пользование землей. Этот налог просуществовал почти до конца 19 века.

Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Ф. Аквинский (1225 или 1226 - 1274) определял налоги как «дозволенную форму грабежа». Ш. Монтескье (1689-1755) полагал, что «ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им», К. Маркс считал что «в налогах воплощено экономическое выражение существования государства». А один из основоположников теории налогообложения А. Смит (1723 - 1790) говорил о том, что налоги для тех, кто их выплачивает, - признак не рабства, а свободы.

Налоги представляют собой обязательные и безвозмездные платежи, установленные законодательством и осуществляемые плательщиком в определенном размере и в определенный срок. Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему государства. Налоговые системы различаются по набору, способам взимания, ставкам налогов, финансовым полномочиям различных уровней власти. Принципы построения налоговых систем различаются в федеративных и унитарных государствах.

Осуществляемый в России переход к рыночным отношениям потребовал выработки новой фискальной политики, играющей ведущую роль в системе мер государственного воздействия на экономические процессы в стране. Ведущее место при этом отводится налоговой системе, отвечающей требованиям рыночной экономики, то есть системе стимулирующей, а не подавляющей экономический рост. В связи с чем остро встает вопрос распределения налогового бремени, неотделимый от вопросов формирования налоговой системы.

В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику (в частности, гибкое управление объемом изымаемой в виде налогов доли ВВП) в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоговая система является мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка.

Для современной России особо важное значение имеет отработка принципов построения налоговой системы применительно к особенностям развития государства федеративного типа. Специфика перехода экономики к рынку и решение проблем взаимоотношений федерального центра и регионов определяют особенности состава и структуры налогообложения. Но какие бы основания ни выдвигались для расширения сферы налоговых изъятий, они не могут опровергнуть требований экономических законов.

Любой экономический закон определяет основополагающие принципы функционирования экономических отношений, следовательно, он не может приспосабливаться к сиюминутным потребностям государства и общества в целом, зависеть от политических интересов и состава законодательной и исполнительной власти. Власть может игнорировать аксиомы экономических закономерностей и тем самым направлять развитие народного хозяйства по заведомо ложному пути. Но история доказала – этот путь тупиковый.

Всем этим и обусловлена актуальность темы данной работы.

Цель исследования – на основе анализа общих принципов и экономических законов построения налоговой системы и структуры налоговой системы Российской Федерации выявить и обосновать пути совершенствования современной налоговой системы России.

Реализация указанной цели потребовала постановки и реализации ряда взаимосвязанных задач:

* определить сущность и теоретические принципы построения налоговой системы;
* проанализировать соответствие структуры налоговой системы России теоретическим принципам построения налоговых систем;
* провести сравнение особенностей налоговых систем России, США и Франции;
* определить пути дальнейшего совершенствования налоговой системы РФ.

Структура дипломной работы обусловлена целями и задачами, поставленными перед автором. В первой части работы рассматриваются прежде всего теоретические основы построения и функционирования налоговой системы в целом и принципы распределения налогового бремени, также затронут вопрос эволюции налоговой системы от Руси до России. Вторая часть посвящена исследованию правового поля построения и функционирования современной налоговой системы Российской Федерации. Это дает возможность сделать сравнительный анализ современной налоговой системы России и общих принципов построения налоговых отношений. В третьей части автором рассматриваются принципы построения налоговых систем развитых рыночных государств (налоговая система федеративного государства рассматривается на примере США, а унитарного – на примере Франции) и делаются предложения о мерах и путях совершенствования действующей налоговой системы РФ.

Предметом исследования является правовое поле налоговой системы Российской федерации – Налоговый кодекс РФ и предшествующие ему законы, согласно которым строилась налоговая система России до введения современной «Налоговой Конституции» страны, анализ налогового законодательства в его финансовых аспектах – влияния его на экономическое положение страны.

Методологическую и теоретическую основу дипломной работы составляют основные положения, содержащиеся в публикациях отечественных и зарубежных ученых-экономистов. Вопросы налогообложения и построения налоговой системы нашли отражение в работах отечественных авторов проф. М.В. Романовского, А.М. Бабича, Т.Р. Юткиной, М.В. Кашириной А. Лаффера и многих других. Отдельные проблемы были предметом детального анализа ученых прошлых веков, они нашли отражение в работах таких ученых как А. Смит, К. Маркс. Принципы и положения разработанные данными авторами послужили основой при исследовании многих проблем налоговой системы России.

# 1. Устройство налоговой системы, ее роль и эволюция

## 1.1 Теоретические основы построения налоговой системы

Среди ученых занимающихся разработкой проблемы налоговой системы не существует единого мнения в определении термина «налоговая система». По мнению одних авторов – это «совокупность существующих в государстве налогов, форм и методов из взимания, а также соответствующих государственных органов и учреждений»[[1]](#footnote-1), по мнению других – это «совокупность институтов и инструментов, используемых государством для централизации части национального дохода в бюджетах всех уровней с последующим перераспределением в интересах государства»[[2]](#footnote-2). Второе определение кажется нам более полным, оно включает первое определение и дополняет его.

Уточним понятие налога, рассмотрев некоторое множество известных определений. «Налог – установленный обязательный платеж, взимаемый с граждан и юридических лиц»[[3]](#footnote-3). «Налог – изъятие государством в пользу общества определенной части стоимости валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса»[[4]](#footnote-4). «Налог – это обязательный платеж (взнос), установленный законодательством и осуществляемый плательщиком в определенном размере и в определенный срок»[[5]](#footnote-5). «Под налогом понимается обязательный платеж, взимаемый с организации в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований»[[6]](#footnote-6). «Налоги – императивные денежные отношения, в процессе которых образуется бюджетный фонд, без предоставления субъекту налога какого либо эквивалента»[[7]](#footnote-7).

Из всего перечисленного выше можно составить более полное определение. Налог – это обязательный платеж (взнос) определенной части стоимости ВВП, установленный законодательством и осуществляемый плательщиком (юридическим и физическим лицом) в определенном размере и в определенный срок в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований, без предоставления субъекту налога какого либо эквивалента.

Существует также мнение, что «налог – это добровольный платеж экономических субъектов в общегосударственные фонды с целью оплаты общественных товаров и услуг, а также в интересах решения других социально-значимых задач»[[8]](#footnote-8).

Налоги в их сущности и содержании на практике представляют в виде многообразных форм с множеством национальных особенностей, которые в совокупности образуют налоговые системы разных стран. По набору налогов, их структуре, способам взимания, ставкам, фискальным полномочиям различных уровней власти, налоговой базе, сфере действия, льготам эти системы существенно отличаются друг от друга и кажутся на первый взгляд несравнимыми. Однако при более тщательном анализе можно выявить две главные общие черты:

1. постоянный конкретный поиск путей увеличения налоговых доходов государства;
2. построение налоговых систем на базе общепринятых принципов экономической теории о равенстве, справедливости и эффективности налогообложения.

Первая из этих черт реализуется в форме широкомасштабных или частичных налоговых реформ, введение новых налогов, изменение налоговой базы, соотношением различных видов налогов, манипуляциями с прогрессивным и пропорциональным обложением, перераспределением налогового бремени и т.п.

Что касается второй черты, то принципы построения налоговых систем в целом неоднозначны и во многом зависят от приверженности правительства той или иной экономической теории. Тем не менее, эти принципы носят всеобщий характер, хотя и имеют в разных странах отличительные черты, связанные с различной трактовкой некоторых понятий и положений. В целом эти принципы можно представить следующим образом.

Налоги и сборы, носящие налоговый характер в отличие от заемных средств изымаются государством у налогоплательщиков без каких либо обязательств перед ними. По этому налоги носят принудительный и обязательный характер.

Различия в налогах зависят от характера облагаемых доходов и расходов. Природа этих доходов и расходов лежит в основе классификации налогов. Налоги могут взиматься:

* на рынке товаров или факторов производства (труда, земли и капитала);
* с продавцов или покупателей товаров;
* с домашних хозяйств или компаний;
* с источника дохода или со статьи расходов.

Таким образом, обложению могут подлежать доходы домашних хозяйств или их членов, доходы от розничной торговли, валовые доходы от предпринимательской деятельности, предпринимательские доходы за минусом амортизационных отчислений, фонд оплаты труда, прибыль, заработная плата, сбережения, дивиденды.

Налоги в развитых странах (за редким исключением) принимают под разными названиями следующие основные формы: подоходный налог с физических лиц, подоходный налог с юридических лиц, налог на добавленную стоимость, налог с оборота, взносы в фонды социального страхования, особые виды налогов на потребление. За рамки этих налогов, основанных на обложении потоков доходов и расходов, возникающих в процессе производства и обращения товаров, выходят лишь налоги, базирующиеся на обложении накопленного богатства. Их основные виды: поимущественный налог и налог на наследство и дарение.

Налоги подразделяются на прямые и косвенные. Прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество. К косвенным налогам относятся налоги на товары и услуги, оплачиваемые в цене товара или включенные в тариф. Владелец товара или услуги при их реализации получает налоговые суммы, которые перечисляет государству. В данном случае связь между плательщиком (потребителем) и государством опосредована через объект обложения.

Однако существует мнение, что такое подразделение условно. По другой теории налоги подразделяются на личные и реальные. Личные налоги учитывают финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность, реальные подвергают обложению деятельность или товары (как вещи), то есть продажу, покупку или владение имуществом (собственностью) независимо от индивидуальных финансовых обстоятельств налогоплательщика. Различие между прямыми и косвенными налогами не всегда совпадает с различиями между личными и реальными налогами. Так, налог, приходящийся на лиц наемного труда в общем налоге с фонда заработной платы, может рассматриваться как прямой налог, но это не личный налог, так как здесь не учитывается индивидуальная платежеспособность налогоплательщика. Подобным же образом поимущественный налог на жилье является прямым по форме, но реальным по существу, так как взимается с владения как такового[[9]](#footnote-9).

Налоговые системы развитых стран складывались под воздействием разных экономических, политических и социальных условий. Естественно, они не оптимальны, что дало повод экономистам и социологам разработать ряд требований для создания оптимальной системы. Наиболее важны среди них следующие:

* распределение налогового бремени должно быть равным, или, иными словами, каждый должен вносить свою «справедливую долю» в государственные доходы;
* налоги должны по возможности не оказывать влияния на принятие различными лицами экономических решений, или такое влияние должно быть минимальным (принцип нейтральности налогообложения);
* при использовании налоговой политики для достижения социально-экономических целей необходимо свести к минимуму нарушение принципа равенства и справедливости налогообложения;
* налоговая структура должна способствовать использованию налоговой политики в целях стабилизации и экономического роста страны;
* налоговая система должна быть справедливой, не допускать произвольного толкования, быть понятной налогоплательщикам;
* административные издержки по управлению налогами и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальны.

Эти требования могут быть использованы в качестве основных критериев для оценки качества налоговой системы страны. Разные цели, которые преследует налоговая политика, необязательно согласуются друг с другом, и в тех случаях, когда возникает противоречие между ними, необходимо добиваться временного компромисса. Так, принцип равенства обложения требует усложнения административной системы и ведет к нарушению принципа нейтральности, а регулирующая функция налогов может нарушить принцип равенства и справедливости и т.д.

Принцип равенства и справедливости обложения – основной при построении налоговой системы. О нем говорил еще Адам Смит. Существуют два подхода к его реализации. Один основывается на принципе выгоды для налогоплательщика. Согласно этому подходу, справедливой налоговой системой считается та, при которой налоги, уплачиваемые налогоплательщиками, соответствуют выгодам, которые они получают от услуг государства, то есть справедливость налоговой системы зависит от структуры государственных расходов. Другой подход основывается на принципе «способности платить», согласно которому налоговая проблема рассматривается сама по себе независимо от политики государственных расходов, то есть при данной потребности в налоговых доходах каждый налогоплательщик должен внести свою долю в зависимости от способности платить.

Ни один из этих подходов не является удовлетворительным или легко осуществимым на практике, оба имеют преимущества и недостатки, и, как правило, каждая налоговая система содержит элементы обоих подходов.

Не менее сложную проблему при построении налоговых систем представляет учет перераспределения последствий от применения различных налогов. Эти последствия зависят от способа взимания налога, структуры налоговых ставок, определения налоговой базы сферы действия налога. Реакция экономики страны на налоговую систему в свою очередь зависит от условий спроса и предложения, структуры рынков и периода адаптации к новым налоговым условиям. Налоговые изменения приводят к изменениям в ценах, что оказывает влияние на доходы и расходы налогоплательщиков, распределение налогового бремени. Конечный результат перераспределения зависит от взаимодействия всех указанных факторов. Это весьма сложный процесс, но некоторые общие правила и выводы можно сделать.

В отношении налогов на потребление эти выводы состоят в следующем:

* введение налога ведет к росту цен и сокращает спрос на облагаемые товары;
* масштабы изменений в ценах и производстве зависят от эластичности спроса и предложения;
* бремя налога распределяется между продавцами и покупателями в соответствии с соотношением эластичности спроса и предложения;
* эластичность спроса и предложения ниже для акцизов (выборочных налогов на товары массового потребления) и при увеличении периода адаптации;
* при повышении ставов за определенные пределы налоговые поступления могут сокращаться;
* при одинаковом уровне ставок личных и реальных налогов и налоговые доходы государства будут одинаковыми;
* перераспределительное влияние налогов на потребление затрагивает и доходы, и расходы налогоплательщика.

В отношении налогов на факторы производства (труд, земля и капитал) эти правила и выводы таковы:

* налог повышает общую норму прибыли на фактор производства, сокращает предложение этих факторов и понижает чистую норму прибыли;
* перераспределение налогового бремени также зависит от эластичности спроса и предложения;
* решающее влияние эти налоги оказывают на доходы, а не на расходы домашних хозяйств;
* налог на доходы от капитала приобретает прогрессивный характер, а налог на заработную плату – регрессивный;
* конечный результат от изменений в обложении факторов производства зависит от структуры рынка, коллективных договоров и условий конкуренции.

Существенным моментом при оценке эффективности налоговой системы страны является также учет административных издержек и затрат налогоплательщиков на соблюдение налогового законодательства. Как правило, административные издержки составляют небольшую долю в налоговых доходах государства, а затраты налогоплательщиков значительно превышают административные издержки.

Эти общие положения относятся не ко всем видам налогов. Существенное значение имеют следующие замечания:

* универсальный (всеобщий) налог на потребление не оказывает влияние на выбор товаров, акцизы же такое влияние оказывают;
* подоходный налог влияет на выбор между настоящим и будущим потреблением, а универсальный налог на потребление такого влияния не оказывает;
* частичный налог на доходы от капиталов нарушает инвестиционный процесс;
* при росте налоговых ставок эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, а затем начинает снижаться;
* издержки прогрессивного подоходного обложения значительно выше, чем издержки пропорционально обложения;
* выбор между налогами является, как правило, взвешенным компромиссом между эффективностью налоговой системы и ее справедливостью с точки зрения распределения налогового бремени;
* распределительную систему можно сделать наиболее оптимальной, применяя налогообложение товаров, связанных с досугом и потребляемых лицами с высокими доходами, с одной стороны, и субсидированием товаров, потребляемых обычно лицами с низкими доходами, для которых эти товары являются заменителем досуга, - с другой.

Общие принципы построения налоговых систем находят конкретное выражение в общих элементах налогов, которые включают субъект, объект, источник, единицу обложения, ставку, льготы и налоговый оклад.

Субъекты налога выступают либо в виде налогоплательщика (физические и юридические лица), несущего юридическую ответственность за уплату налога, либо в виде носителя налога или конечного налогоплательщика, который формально не несет юридической ответственности, но является фактическим плательщиком через законодательно установленную систему переложения налогов.

Объектом, или предметом, налогообложения выступают различные виды доходов, сделки (по купле-продаже товаров и услуг), а также различные формы накопленного богатства или имущества. Предмет обложения неразрывно связан с источником налога – национальным доходом, как так все предметы обложения представляют собой ту или иную форму реализации национального дохода. Одновременно отдельные формы этого дохода (заработная плата, прибыль, процент, рента) имеют самостоятельное значение, и поэтому предмет обложения и источник налога не всегда совпадают.

Единица обложения зависит от предмета обложения и может выступать как в денежной, так и в натуральной форме. С точки зрения равенства и справедливости распределения налогового бремени вопрос о единице обложения представляет одну из наиболее трудных проблем налогообложения. Существует множество подходов к ее решению.

Принцип равенства и справедливости распределения налогового бремени, составляющий основу современной системы налогообложения, лежит в основе построения налоговых ставок, или величены налога на единицу обложения. В зависимости от конкретного преломления этого принципа и характера предмета обложения налоговые ставки могут быть твердыми (абсолютная сумма с объекта обложения) или процентный (как доля его стоимости). В свою очередь процентные ставки могут быть пропорциональными, прогрессивными и регрессивными. Пропорциональные ставки построены по принципу единого процента, взимаемого с предмета обложения. Прогрессивные же ставки могут построены по принципу роста процента с увеличением стоимости объекта обложения и образуют шкалу ставок с простой или сложной прогрессией. Простая прогрессия предполагает рост налоговой ставки по отношению ко всему объекту обложения, а сложная – деление объекта на части, каждая последующая из которых облагается повышенной ставкой. На рисунке 1 виды ставок представлены наглядно.

T/Y

(средняя

процентная

ставка) T1 – прогрессивный налог

Т2 – пропорциональный налог

Т3 – регрессивный налог

Y (налогооблагаемый доход)

Рис. 1. Графики прогрессивного, пропорционального

и регрессивного налогов

Не менее существенной является система налоговых льгот, ведущая к уменьшению налоговой оценки облагаемого объекта. Она имеет разнообразные формы, и строиться отдельно для каждого налога с учетом приоритетов национальной фискальной политики.

Налоговый оклад, или сумма налога, уплачиваемая налогоплательщиком с объекта обложения, взимается в трех формах:

* «у источника» (взимание налога до получения дохода);
* по декларации (взимание налога после получения дохода);
* по кадастру (перечню типичных объектов обложения, классифицируемых по внешним признакам, с указанием средней доходности объекта).

Взимание «у источника» характерно для обложения доходов лиц наемного труда и других более иди менее фиксированных доходов. Взимание налога по декларации (официальному заявлению о полученных доходах за определенный период) практикуется, как правило, для обложения нефиксированных доходов или при множестве их источников. Кадастровый способ взимания применяется обычно при поземельном, подомовом и промысловом налогах.

В целом система построения отдельных видов налогов формируются, как правило, с учетом избежания двойного обложения на разных уровнях административного управления.

## 1.2 Налоговая система и налоговое бремя

Оптимально построенная налоговая система должна, с одной стороны, обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, а с другой стороны, не только не снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, но и обязывать его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования. Поэтому показатель налоговой нагрузки, или налогового бремени, на налогоплательщика является достаточно серьёзным измерителем качества налоговой системы страны.

Научно доказано, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика (рост количества налогов и увеличение ставок налогов, отмена льгот) эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, но за тем начинает резко снижаться. При этом потери бюджетной системы становятся невосполнимыми, так как определенная часть налогоплательщиков или разорятся, или сворачивает производство, другая часть находит как законные, так и незаконные пути минимизации установленных и подлежащих к уплате налогов. При снижении налогового бремени в дальнейшем для восстановления нарушенного производства потребуются годы. Кроме того, тот налогоплательщик, который нашёл реальные пути ухода от налогообложения, даже при возврате к «старому» уровню налогового изъятия, уже не будет платить налогов в полном объёме.

В этой связи проблема оптимальной налоговой нагрузки на налогоплательщика играет важную роль в построении и совершенствовании налоговой системы любого государства – как с развитой экономикой, так и находящегося в переходном периоде.

Зависимость между усилением налогового гнета и суммой поступающих в государственную казну налогов ещё в начале второй половины XX века вывел профессор А. Лаффер, построивший параболическую кривую, получившую в дальнейшем название «Кривая Лаффера» (см. рис.2).

На рисунке отчётливо видно, что рост налоговых ставок только до определённого предела ведёт к соответствующему увеличению бюджетных доходов. Превышая этот предел, налоговая ставка становится тормозом для предпринимательской деятельности, при этом ликвидируются стимулы развития экономики, а доходы бюджета начинают сокращаться, поскольку сужается налоговая база.

Необоснованное увеличение налогового бремени, согласно А. Лафферу, является первопричиной развития теневого сектора экономики. Именно А. Лаффер обосновал, что только снижение налоговой нагрузки стимулирует предпринимательскую деятельность, развивает инициативу и предприимчивость. Рост доходов в бюджет в этом случае осуществляется не за счет нагнетания налогового бремени на товаропроизводителей, а за счёт увеличения производства и расширения на этой основе налогооблагаемой базы. Вместе с тем, «кривая А. Лаффера» (рис. 2) лишь показывает указанную зависимость, но не дает четкого представления о предельно допустимой величине налоговых изъятий в бюджет страны. Эта величина не может быть постоянной и достаточно точной, в немаловажной степени её уровень зависит от финансового состояния налогоплательщиков в конкретной стране, от состояния экономики этой страны в целом.

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с развитой рыночной экономикой выработала определенные показатели, за пределами которых невозможна эффективная предпринимательская деятельность. Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятия у налогоплательщика до 30 – 40 % дохода – та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений и тем самым инвестиций в экономику. Если же ставки налогов и их число достигают такого уровня, что у налогоплательщика изымается более 40–50% его доходов, то это полностью ликвидирует стимулы к предпринимательской инициативе и расширению производства.

**ДБ**

#### **ДБ макс.**

###### **Нормальная зона**

##### **Запретная зона**

Ст Н

Рис. 2. Кривая Лаффера

**ДБ** – доходы бюджета**; ДБ макс.** – максимальные доходы бюджета; **Ст Н** –налоговая ставка; **Ст Н макс.** – максимальная налоговая ставка.

Иными словами, эффективная налоговая система должна обеспечивать разумные потребности государства, изымая у налогоплательщика не более 30% его доходов. Конечно, из этого правила есть исключения, которые только лишь подтверждают правильность установленного правила. Налоговая система отдельных стран в частности Швеции, построена таким образом, что налогоплательщик отдает в государственную казну 50 % и более своего дохода, и это не подавляет его стимулы к развитию производства. Парадокса в этом нет, поскольку в этих странах государства за счет налогов решает многие задачи экономического и социального характера, которые в большинстве других стран налогоплательщик вынужден решать за счет доходов, оставшихся у него после уплаты всех причитающихся налогов. Так что баланс интересов в данном случае все же сохраняется.

При этом необходимо также иметь в виду, что показатель налогового изъятия, определяемый в целом по налоговой системе, страдает весьма серьезным недостатком, заключающемся в том, что он определяет уровень налогового гнета среднего статистического налогоплательщика, не учитывая индивидуальных особенностей конкретного налогоплательщика. Но вместе с тем, этот показатель необходим, так как налоги устанавливает государство и оно должно учитывать этот средний показатель.

Действительно, в любом государстве функционируют десятки тысяч предприятий, различающихся между собой не только по видам деятельности, но и по ряду других признаков, которые неизбежно будут влиять на формирование их налогооблагаемой базы и, соответственно, на размер уплачиваемых налогов. Это и структура их издержек производства и обращения, связанных с получением дохода, и скорость оборота капитала, и различная фондоёмкость и наукоёмкость производства, и уровень их доходности и многое другое. Учитывать все это при формировании налоговой системы необходимо, но крайне сложно. Вот здесь-то и должен использоваться показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к валовому внутреннему продукту. Без него невозможно определить ту черту, за пределы которой государство, уточняя ли перечень налогов, изменяя ли налоговые ставки и отменяя налоговые льготы, не имеет право переступать. При этом оно должно постоянно корректировать этот показатель, приближая его к конкретному налогоплательщику.

Между тем, для каждого конкретного налогоплательщика не суть важно, какова степень налоговой нагрузки на макроуровне. Налоги в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды он платит из собственных доходов, и поэтому для него существуют конкретные показатели, характеризующие уровень налогового бремени. Однако в российской экономической науке и практике не выработан единый подход к данному показателю. При этом нет ясности в определении как числителя (какие налоги необходимо учитывать), так и знаменателя (что следует понимать под доходом предприятия или организации).

Если при определении макроэкономического показателя налоговой нагрузки проблем в части определения сумм налогов практически не существует (берется вся совокупность поступающих в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды налогов и сборов), то на уровне предприятия такая проблема есть. Вопрос заключается, главным образом, в том, следует ли включать в сумму налогов ту её часть, которая представляет собой уплачиваемый работниками предприятия налог на доходы физических лиц. Здесь среди российских ученых и практиков нет единой точки зрения.

Представляется более логичным при определении налогового бремени конкретного налогоплательщика все же включать налоги и сборы, уплачиваемые населением. В данном случае предприятие выступает по поручению государства не в роли плательщика налога, а только в роли их сборщика, удерживая эти налоги из доходов своих работников. И изменения условий указанного налогообложения не в какой мере не отражаются на доходах, остающихся в распоряжении предприятия.

Здесь же неизбежно возникает и активно обсуждается вторая часть данной проблемы, относящаяся к косвенным налогам надо ли их учитывать при определении налоговой нагрузки предприятий имея в виду особенность их формирования и уплаты. В этом случае указанная проблема несколько надумана. Деление налогов на прямые и косвенные носит не абсолютный, а относительный характер в той части, которая относится на переложение уплаты косвенных налогов на конечного потребителя. Дело в том, что все налоги в результате уплачивает конечный потребитель.

Вопрос заключается в том, допускают ли спрос и предложении, а также сложившийся уровень цен на продукцию, выпускаемую данным предприятием, возможность переложить дополнительный налог будь то прямой или косвенный, на плечи потребителя. И если такая возможность есть, то любой налогоплательщик ею воспользуется, вне зависимости от того, прямые или косвенные налоги он при этом платит.

Взять, к примеру, такой косвенный налог, как налог на добавленную стоимость. Общеизвестно, что ставка этого налога в нашей стране неоднократно изменялась в сторону её снижения. За год реформ она уменьшилась с 28 до 20 %, или более чем на четверть. Но к снижению цен, в том числе и розничных, это не привело.

При прочих равных условиях возросли доходы предприятий, но налоговая нагрузка на население осталась прежней. И если возрастет ставка налога на прибыль или будут отменены льготы по данному прямому налогу, любой товаропроизводитель попытается переложить этот дополнительный налог в цену, что непременно вызовет цепочку роста цен и тяжесть роста налога опять же отразится на конечном потребителе.

Нет также единого подхода к определению понятия дохода предприятия применительно к расчету налогового бремени. Нередко сумму уплачиваемых налогов относят к размеру балансовой прибыли предприятия. В результате такого расчета может получиться, что у отдельных налогоплательщиков в качестве налогов будет изыматься больше, чем предприятие заработало прибыли за налоговый период. Подобный подход принципиально неверен, поскольку прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов в российской налоговой системе.

Часть налогов, и достаточно значительная (налог на добавленную стоимость, акцизы и т. д.), вносится в бюджет из выручки предприятия, и как мы уже выяснили ранее, фактически уплачивается потребителем продукции, так как представляет собой надбавку к цене предприятия. Отдельные налоги относятся на издержки производства и обращения и тем самым уменьшают балансовую прибыль, к которой предлагается относить сумму налогов, уплачиваемых предприятиями. Объектом некоторых налогов является фонд оплаты труда, и, в конечном итоге, источником уплаты являются издержки предприятия. Это относиться, в частности, к единому социальному налогу. Думается, более правильно соотносить сумму уплачиваемых налогов конкретного налогоплательщика с показателем, который был бы всеобщим единым источником для всех налогов. Таким показателем многие ученые и практики считают объём реализованной продукции, работ и услуг, включая выручку от прочей реализации, учитываемую предприятиями при определении результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Отдельные экономисты при расчете налоговой нагрузки конкретного предприятия предлагают брать за основу или добавленную стоимость, или же вновь созданную стоимость. Все эти показатели, с которыми соизмеряется величина уплаченных предприятием налогов, используются в практике налогового планирования, анализы и подготовки предложений по совершенствованию налоговой системы. Вместе с тем, думается, что для сопоставимости налоговой нагрузки предприятий различных отраслей, для анализа динамики налогового гнета должен быть выбран один показатель, который отражал бы действительный и притом единый источник уплаты всех налогов, вносимых предприятием в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

Показатели выручки от реализации продукции, работ и услуг, а также добавленной стоимости таким универсальным источником служить не могут, так как из них предприятие должно возместить в первую очередь, соответственно, стоимость израсходованных на производство продукции товаров, работ и услуг сырья, материалов топлива, а также амортизацию, как часть стоимости использованных при производстве основных фондов. Кроме того, при использовании показателя выручки от реализации сопоставление налоговой нагрузки по различным предприятиям не дает достаточного результата. Это связано с тем, что предприятия разных отраслей имеют неодинаковую структуру затрат на производство и, соответственно, несопоставимую экономическую базу для определения уровня налогового бремени. Только вновь созданная стоимость представляет собой величину истинного дохода предприятия, который после уплаты всех причитающихся налогов может быть использован и иных потребностей предприятия.

Естественно, что по тем организациям, специфика деятельности которых не позволяет определить показатель вновь созданной стоимости, применяются иные показатели. В частности, по банкам при расчете налогового бремени сумма уплаченных налогов соотносится с суммой разницы между полученными операционными доходами и уплаченными по привлеченным средствам процентами. Имеется специфика и по ряду других видов деятельности, в частности по страхованию.

Одновременно с использованием этих показателей налоговой нагрузки государственные органы, отвечающие в стране за формирование налоговой политики, а также контролирующие исполнение налогоплательщиками налогового законодательства, в целях изучения влияния налогового процесса на финансовые результаты деятельности предприятий и организаций, проводят дополнительные обследование широкого круга налогоплательщиков.

При таком обследовании предприятия и организации – налогоплательщики группируются по однородным признакам, характеризующим их отношение к налогообложению. В частности, наиболее характерная группировка – по видам деятельности. Действительно отношение к налогообложению, например, банковской, страховой и промышленной деятельности далеко от однотипности, и поэтому эти налогоплательщики, как правило, объединяются в разные исследуемые группы. То же относится и к другим видам деятельности, например научной, инновационной. Внутри таких групп также могут быть подгруппы, которые отличаются друг от друга составом производимой ими продукции. Это отличает в первую очередь промышленные предприятия. Группируются налогоплательщики и по принципу отношения их к сфере материального производства заняты или не заняты они в этой сфере.

На основе такого обследования определяется степень налоговой нагрузки на налогоплательщиков различных групп, и делаются выводы о целесообразности или нецелесообразности внесения изменений в налоговую систему страны.

## 

## 1.3 Эволюция налоговой системы России

Финансовая система Руси начала складываться в конце IX в., предпосылкой этому послужило объединение Древнерусского государства. Основным источником доходов княжеской казны была дань. Это был, по сути, сначала нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог. Князь Олег после своего утверждения в Киеве занялся установлением дани с подвластных племен. Дань взималась двумя способами: «повозом», когда она привозилась в Киев, и «полюдъем», когда князья или княжеские дружины сами ехали за нею.

Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Так пошлины взимались за перевоз через реку, за право иметь склады и прочее.

После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимавшийся сначала баскаками - уполномоченными хана, а затем самими русскими князьями. «Выход» взимался с каждой мужской души и со скота. Каждый удельный князь собирал дань в своем уделе сам и передавал ее потом великому князю для отправления в Орду. Сумма «выхода» стала зависеть от соглашений великих князей с ханами. Кроме «выхода» было еще несколько ордынских тягот. В результате, взимание прямых налогов в казну самого Русского государства было уже невозможным, поэтому главным источником внутренних платежей стали пошлины. Уплата «выхода» была прекращена Иваном III (1440-1505) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. Прообраз единой налоговой службы сформировался в княжение Ивана III с появлением финансового управления казённого приказа. 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 строительство укреплений и пр., Иван IV также ввел дополнительные налоги. Для определения размера прямых налогов служило «сошное письмо», которое предусматривало измерение земельных площадей и перевод полученных данных в условные податные единицы «сохи» и определение на этой основе налогов. Соха как единица измерения была отменена лишь в 1679 г., когда единицей налогообложения стал двор.

В царствование Алексея Михайловича число приказов, ведавших сбором налогов, значительно увеличилось и лишь 1718 году они были упразднены Петром I в связи с утверждением камер-коллегии, в обязанности которой вменялось «надзирание и правление над окладными и неокладными доходами». Однако наряду с налогами она должна была заниматься устройством дорог, вопросами земледелия, состоянием урожая, другими проблемами государственного строительства.

С самого начала своей деятельности камер–коллегия не стала темцентральным органом, который определял бы налоговую политику государства. Более того, вскоре после её создания сбор подушной подати перешёл к военной коллегии, монетная и горная регалии – к берг-коллегии, морские пошлины и некоторые важные доходы с государственных имуществ – к камер-коллегии, гербовая бумага – к мануфактур- коллегии.

Во времена Екатерины II, указом от 24 октября 1780 года была учреждена экспедиция о государственных доходах. Спустя год её разделили на четыре самостоятельных экспедиции: первая – занималась доходами; вторая – расходами; третья – ревизией счетов; четвёртая – взысканием недоимок, недоборов и начётов. 8 сентября 1802 года создано министерство финансов, основной задачей которого стало “управление казёнными и государственными частями, кои доставляют правительству нужные на содержание его доходы, и генеральное всех доходов ассигнование по разным частям государственных расходов”.

Структурным подразделением министерства финансов был департамент податей и сборов, который в 1863 году разделили на две самостоятельных департамента: окладных и неокладных сборов. Февральская буржуазно-демократическая революция 1917 года не внесла, каких ни будь серьёзных изменений в систему налогов. Основные виды налогов сохранились и после прихода к власти большевиков. Радикальные перемены начались только в конце 1918 года. 31 октября 1918 года Совет Народных Комиссаров принял Декрет об организации финансовых отделов губернских и уездных комитетов Советов рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов. Этим декретом было утверждено Положение об организации финансовых отделов губернских и уездных исполкомов и одновременно упразднены казённые палаты, акцизные управления и финансовые органы местных самоуправлений.

Из инструмента финансовой политики налоги были превращены в орудие классовой борьбы, средство экономического подавления не только “капиталистов и помещиков”, но и большого количества людей, относящихся к среднему классу. К примеру, принятый в 1918 году чрезвычайный десятимиллиардный налог носил откровенно конфискационный характер. Фактически все губернии России облагались многомиллионной данью для усиления Красной Армии, которая готовилась к оказанию помощи пролетариату Европы в завершении Мировой революции. Гражданская война и хозяйственная разруха привели к политике военного коммунизма, была введена продразвёрстка. Переход к восстановлению народного хозяйства начался с марта 1921 года: развёрстка была заменена продналогом. Предусматривался единый налог на всё сельскохозяйственное производство. Натуральный налог выплачивался сеном и соломой, картошкой и капустой, мёдом и другими продуктами питания, всего около 20 наименований. Дело осложнилось лишь тем, что налоги в начале 20-х годов взимались различными органами. Так, продовольственный налог собирался наркоматом продовольствия; подворно-денежный налог – местными органами власти; трудналог в денежной части – наркоматом финансов, а в натуральной – наркоматом труда. В соответствии с Положением о Народном комиссариате финансов, утверждённым ВЦИК 26 июля 1921 года, в составе Наркомфина было создано организационно-налоговое управление, которое позднее переименовали в управление налогами и государственными доходами.

В период господства плановой экономики товарно-денежным отношениям отводилась незначительная роль. По существу, вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Фактически доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямого изъятия валового внутреннего продукта, проводившегося на основе государственной монополии. Полная централизация денежных средств и отсутствие какой-либо самостоятельности предприятий в решении финансовых вопросов лишало хозяйственных руководителей всякой инициативы и постепенно подводило страну к финансовому кризису. К началу реформ средины 80-х годов более 90 % государственного бюджета СССР формировалось за счет поступлений от народного хозяйства, при этом налоги с населения в этот период составляли примерно 7-8 % всех поступлений бюджета. Таким образом, вопросы налогообложения были вытеснены из общественного сознания, а из системы экономических наук исчезло такое понятие, как теория налогов[[10]](#footnote-10).

До 1990 г. в СССР налоговая система включала различные платежи на прибыль предприятий, налог с оборота, налог на владельцев автомашин, налог на зарплату, налоговые ставки на кустарей, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан и другие. При этом отношения предприятий с государством, министерствами, главками регулировались многочисленными инструкциями, индивидуальными нормативами или просто указаниями. Практически 75-80 % прибыли изымалось в виде различных платежей (за фонды, за трудовые ресурсы, за природные ресурсы и т.д.)[[11]](#footnote-11).

В то время как в мировой практике налоговая система получила широкое развитие, в нашей стране высказывалось мнение, что налоги при социализме носят временный характер и они отомрут. Как показала практика, эта точка зрения была ошибочной. Налоги имеют свою историю, они многообразны, в зависимости от исторического развития той или иной страны и задач, стоявших на соответствующем этапе. В Советском Союзе четко проводилась идея о возвратности налогов через общественные фонды. Жизнь опровергла и эту идею. Сейчас придерживаются такой точки зрения: налог – для бюджета и внебюджетных фондов, налоги нужны для выполнения государственных функций.

Впервые единая система налогообложения в Союзе была создана в 1990 году и нашла отражение в Законе «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14.06.1990 г. № 1560-1. В соответствии с этим законом, введенным в действие с 01.01.1991, года предприятия уплачивали следующие налоги: налог на прибыль; налог с оборота; налог на экспорт и импорт; налог с фонда оплаты труда колхозников; налог на прирост средств, направляемых на потребление; налог на доходы. Кроме того, были предоставлены права Верховным Советам союзных и автономных республик устанавливать республиканские и местные налоги. В 1990 году был введен в действие Закон «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»

В 1990 году вместо управлений, отделов и инспекций государственных доходов были образованы Главная государственная налоговая инспекция Министерства финансов СССР, Государственные налоговые инспекции министерств финансов союзных и автономных республик и аналогичные подразделения в областных, краевых, окружных, городских и районных финансовых аппаратах. В течение 1991-1992гг. процесс создания единой централизованной системы налоговых органов Российской Федерации был завершён.

О важности налоговой системы для народного хозяйства свидетельствует и тот факт, что этот вопрос нашел отражение в Конституции Российской Федерации, принятой 12 декабря 1993 г., где оговорены общие черты налоговой системы и обязанности налогоплательщиков. В частности, в Конституции отмечается, что система налогов взимаемых в Федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в России устанавливаются Федеральным законом (ст. 75), а обязанностью каждого налогоплательщика является платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57).

Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» принятый в декабре 1991 года положил начало построению современной налоговой системы России. Этот закон работал вплоть до введения Налогового кодекса, а три его статьи все еще определяют перечень налогов и сборов действующих на территории Российской Федерации.

Первая часть Налогового кодекса России вступила в силу 01.01.2000 года, она определила основы налоговой системы, ключевые понятия налоговых отношений, укрепила статус налогоплательщиков и налоговых органов, их права и обязанности, ввела новые понятия до сих пор отсутствовавшие, но необходимые. Постепенное введение в действие втрое части кодекса продолжает реформирование налоговой системы.

Формирование налоговой системы не завершено и по сей день. До сих пор не закончено формирование второй части Налогового Кодекса РФ, а значит, не вступили в силу статьи 13,14,15 первой части налогового Кодекса определяющие перечень налогов действующих на территории Российской Федерации.

# 2. Новое правовое поле как основа современной налоговой системы Российской Федерации

## 2.1 Действующая налоговая система Российской Федерации

Налоговая система, действующая в России в настоящее время, сформировалась к началу 1992 года. Но уже в середине 1992 года и в последующие годы в нее были внесены существенные изменения. Появились новые виды налогов, а в существующие были внесены изменения.

Основные положения о налогах и сборах в Российской Федерации определены Конституцией РФ (ст. 57), Налоговым кодексом РФ, Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 года, федеральными законами о конкретных налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ определяет налоговую систему как, совокупность федеральных, региональных и местных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

В законодательстве реализованы следующие основные принципы построения налоговой системы:

* единый подход в вопросах налогообложения, включая предоставления права на получение налоговых льгот, а также на защиту интересов всех налогоплательщиков;
* четкое разграничение прав по установлению и взиманию налоговых платежей между различными уровнями власти;
* приоритет норм, установленных налоговым законодательством, над иными законодательно-нормативными актами, не относящимися к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающими вопросы налогообложения;
* однократность налогообложения, означающая, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за установленный законом период налогообложения;
* определение конкретного перечня прав и обязанностей налогоплательщиков, с одной стороны, и налоговых органов, с другой.[[12]](#footnote-12)

На территории России взимаются налоги, сборы и пошлины, которые образуют налоговую систему России. Закон не предусматривает четких границ между названными видами платежей, так как всем им присущи черты обязательности и безэквивалентности.

С введения Налогового Кодекса РФ начался новый этап налоговой реформы, который будет продолжен после принятия Государственной Думой ряда изменений налогового законодательства.

Налоговый кодекс РФ заменяет Закон РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и становится основным федеральным законодательным актом, регулирующим проблемы налогообложения юридических и физических лиц. Он устанавливает принципы построения и функционирования налоговой системы, порядок введения, изменения и отмены федеральных налогов, сборов и пошлин, принципы введения региональных и местных налогов и других обязательных платежей.[[13]](#footnote-13)

В основе Налогового кодекса – принцип справедливости, означающий, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы, основанные на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из политических, идеологических, этнических и других различий между налогоплательщиками. Не допускается установление дифференциальных ставок налогов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

В законодательстве реализован принцип единства налоговой политики государства, проявляющийся в установлении закрытого перечня налогов, действующий на территории Российской Федерации. В то же время выделены три уровня налоговой системы: федеральный, субъектов Российской Федерации и местный. Независимо от распределения налогов по уровням бюджетной системы принимать решение по отдельным вопросам взимания налогов (определение конкретных размеров ставок, расширение перечня налоговых льгот и так далее) соответствующие органы власти могут лишь в пределах своей компетенции (Приложение 1).

Однако актуальным вопросом является распределение налоговых полномочий федеральных органов власти, органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления. Органам законодательной власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления предоставляется право самостоятельно устанавливать и прекращать действие региональных и местных налогов и сборов, изменять их ставки, предоставлять налоговые льготы. Классификация налогов и сборов на федеральные, региональные и местные соответствует разделению полномочий законодательных органов власти Российской Федерации, субъектов РФ и органов самоуправления по введению или отмене налогов или сборов на соответствующей подведомственной территории. Установление исчерпывающего перечня федеральных, региональных и местных налогов и сборов будет препятствовать созданию несовместимых налоговых схем в регионах и на местах, возникновению конфликтных ситуаций в результате межбюджетного соперничества, что будет способствовать сохранению единого Российского государства.

Федеральные налоги устанавливаются законодательными актами Российской Федерации и взимаются на всей территории. Ставки федеральных налогов устанавливаются Федеральным Собранием Российской Федерации. При этом ставки налогов на отдельные виды природных ресурсов, акцизов на отдельные виды минерального сырья и таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ. Льготы по федеральным налогам могут устанавливаться только федеральными законами о налогах. Однако органы законодательной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления могут вводить дополнительные льготы в пределах сумм налогов, зачисляемых в их бюджет. Обоснование права на налоговую льготу возлагается на налогоплательщика. К федеральным налогам относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы на отдельные группы и виды товаров; налог на прибыль предприятия; подоходный налог с физических лиц; налоги – источники образования дорожных фондов; государственная пошлина; таможенный тариф; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; платежи за пользование природными ресурсами; сбор за использование названия «Россия»; налог с наследства, переходящего в порядке наследования или дарения; налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; сбор за регистрацию банков и их филиалов; налог на игорный бизнес.

Налоги субъектов Российской Федерации устанавливаются законодательными актами субъектов Российской Федерации и действуют на территории соответствующих субъектов РФ. К налогам субъектов РФ относятся: налог на имущество предприятия; лесной доход; плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем; сбор на нужды образовательных учреждений; сбор за регистрацию предприятия.

Местные налоги устанавливаются законодательными актами субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления и действуют на территории соответствующих городов, районов в городах и сельской местности или иного административно-территориального образования. К ним относятся: налог на имущество физических лиц; земельный налог; целевые сборы с населения и предприятий всех организационно-правовых форм на содержание милиции, на благоустройство, образование и другие цели; налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы; налог на рекламу; регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью; сбор за право торговли; налог на продажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров; лицензионный сбор за право торговли спиртными напитками; сбор со сделок, совершаемых на бирже; сбор за открытие игорного бизнеса, лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей; курортный сбор; налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне; сбор на право использования местной символики; сбор за парковку автотранспорта; сбор за уборку территории населенных пунктов; сбор за право проведения кино- и телесъемок; сбор за участие в бегах на ипподромах; сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме; сбор за выдачу ордера на квартиру; сбор с владельцев собак.

Часть налогов, относящихся в соответствии с классификацией к местным, является обязательной к применению на всей территории Российской Федерации; другая часть налогов вводится по решению органов местного самоуправления.

Немаловажным фактом является значительное сокращение Налоговым кодексом РФ количества возможных налогов. Перечень налогов действующих на территории Российской Федерации утвержденный Законом «Об основах налоговой системы» (приложение 2) сильно урезан, что позволит налогоплательщикам упростить налоговый учет на предприятиях, бухгалтерам «расслабиться» - пропадет необходимость помнить огромное количество законов, инструкций и иных нормативных документов регулирующих уплату этих налогов.

Налоговый кодекс призван решать следующие важнейшие задачи:

* построение стабильной, единой для РФ налоговой системы с правовым механизмом взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства;
* развитие налогового федерализма, позволяющего обеспечить доходами федеральный, региональный и местные бюджеты закрепленными за ними и гарантированными налоговыми источниками;
* создание рациональной налоговой системы, обеспечивающей сбалансирование общегосударственных и частных интересов и способствующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности и увеличению богатства государства и граждан;
* снижение общего налогового бремени (до 32,4% ВВП) и уменьшение числа налогов (до 28);
* формирование единой налоговой правовой базы;
* совершенствование системы ответственности плательщиков за нарушение налогового законодательства.

Особо важными для налогоплательщиков являются положения Налогового кодекса о том, что обязанность по уплате налога считается исполненной, если налогоплательщик подал в установленный для налога срок в банк платежное поручение при наличии достаточных средств на счете; запрете придавать обратную силу налоговому законодательству, ухудшающему положение налогоплательщиков, и требование об опубликовании актов законодательства о налогах и сборах не менее чем за один месяц до вступления их в силу.

Налоговое законодательство РФ определяет, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены следующие элементы налогообложения: налогоплательщики, объекты налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, налоговые льготы (в необходимых условиях). Аналогичный порядок устанавливается и к установлению сборов.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Налогоплательщики и плательщика сборов в соответствии с Налоговым кодексом имеют право:

1. получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
2. получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налоговых сборах;
3. использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
4. получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных Налоговым кодексом;
5. на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов;
6. представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своих представителей;
7. представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
8. присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
9. получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требования по уплате налога;
10. требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
11. не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующих Кодексу или иным федеральным законам;
12. обжаловать в установленном порядке решения налоговых органов и действий (бездействие) их должностных лиц;
13. требовать соблюдения налоговой тайны;
14. требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

В то же время налогоплательщикам и плательщикам сборов гарантируется административная судебная защита их прав и законных интересов.

Налогоплательщики и плательщики сборов обязаны:

1. уплачивать законно установленные налоги;
2. встать на учет в органах Государственной налоговой службы РФ, если такая обязанность предусмотрена Кодексом;
3. вести в установленном порядке учет своих доходов и расходов и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах;
4. представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;
5. представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
6. выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
7. предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных Кодексом;
8. в течение трех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы и уплаченные (удержанные) налоги;
9. нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики также обязаны сообщать в налоговый орган по месту учета об открытии и закрытии счета в пятидневный срок, обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях (не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации), о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации (не позднее трех дней со дня принятия такого решения), об изменении своего места нахождения (не позднее десяти дней со дня принятия такого решения).

С принятием Налогового кодекса в налоговую систему РФ впервые введено понятие налогового агента. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в соответствующих бюджет (внебюджетные фонды).

Также впервые в Налоговом кодексе РФ вводится понятие представительства в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Представительство может осуществляться через законного или уполномоченного представителя.

Налоги в зависимости от источников уплаты можно разделить на пять основных групп.

Первая группа представлена косвенными налогами, которые включаются в цену продукции (товара) сверх оптовой цены: НДС, акцизы, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, налог с продаж.

Вторая группа состоит из налогов, которые в соответствии с законодательством включаются в себестоимость продукции (работ, услуг): земельный налог, таможенная пошлина, отчисления во внебюджетные фонды, некоторые налоги, служащие источником образования дорожных фондов.

К третьей группе относятся налоги, уменьшающие финансовый результат деятельности предприятия до налогообложения прибыли: налог на имущество предприятия, сбор на нужды образовательных учреждений, налог на рекламу, налог на содержание объектов жилищного фонда и социально-культурной сферы, сбор на содержание милиции, на благоустройство территории, сбор на парковку автотранспорта, сбор за право проведения кино- и телесъемок.

Четвертую группу составляет обособленно налог на прибыль (доход): единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности.

В пятую группу включаются налоги, относимые на чистую прибыль предприятия: налог на операции с ценными бумагами, местные налоги и сборы, за исключением налогов и сборов, отнесенных на другие источники.[[14]](#footnote-14)

Основное место в Российской налоговой системе занимают косвенные налоги, к которым относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог с продаж и таможенная пошлина. В составе доходов бюджета они занимают определенное место, (удельный вес этих налогов составляет 70% доходов бюджета).

Наиболее существенным из косвенных налогов является налог на добавленную стоимость (НДС). В связи с этим предлагаю рассмотреть его в этой главе.

НДС в налоговой системе РФ имеет статус федерального налоги и действует на территории РФ с 1 января 1992 года. С его введением были отменены два ранее существовавших налога: налог с оборота на отдельные виды товаров и налог с продаж. Закон РФ «О налоге на добавленную стоимость» от 6 декабря 1991 года определяет НДС как форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и обогащения. Добавленная стоимость определяется в виде разницы между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, относимых на издержки производства и обращения. Для исчисления НДС в РФ принят зачетный метод по счетам, при котором в бюджет поступает НДС, исчисленный с оборота по реализации продукции (работ, услуг), уменьшенный на сумму НДС, уплаченного поставщиками материальных ресурсов, израсходованных на производство этой продукции. Таким образом, объектом налогообложения является не добавленная стоимость, а оборот по реализации продукции (работ, услуг).

НДС – косвенный налог, влияющий на процесс ценообразования и структуру потребления. Основная функция НДС -–фискальная. В среднем НДС формирует 13,5% доходов бюджетов стран, применяющих этот налог.

Исчисление НДС – процедура сложная, она различается в зависимости от содержания финансово-хозяйственных операций, цели коммерческих сделок, отраслевой специфики хозяйствования.

На технику исчисления НДС влияют и виды конкретных товарно-материальных ценностей, участвующих в финансово-хозяйственных операциях (основные средства, сырье и материалы, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и т.д.).

Рассматривая экономическую и юридическую природу НДС, необходимо отметить, что различных странах мира используются свои методики его исчисления и уплаты. Причем очень много будет зависеть от того, какой принцип в определении добавленной стоимости будет положен в основу.

Круг плательщиков НДС очень широк. Ими выступают все организации (государственные и муниципальные предприятия хозяйственные товарищества и общества, учреждения) независимо от форм собственности и ведомственной принадлежности, имеющие статус юридического лица, согласно законодательству Российской федерации, и осуществляющие производственную и иную коммерческую деятельность, филиалы.

При условии осуществления производственной и иной коммерческой деятельности плательщиками НДС могут быть: предприятия с иностранными инвестициями; индивидуальные частные предприятия; международные объединения и иностранные юридические лица. НДС включается поставщиком (продавцом) в цену продукции, реализуемой потребителем (покупателем). Для упрощения расчетов объектом налогообложения у предприятий, производящих продукцию, является не добавленная стоимость, а весь оборот по реализации ими товаров (работ, услуг). С целью исключения двойного налогообложения и взимания налога на добавленную стоимость введен механизм исчисления налога, позволяющий уплачивать в бюджет разность между НДС, полученным от покупателей продукции, и НДС, уплаченным поставщикам материальных ресурсов (работ, услуг), израсходованных в производственном процессе.

Объектом налогообложения являются обороты по реализации на территории РФ товаров (работ, услуг) и товары, ввозимые на территорию РФ. Объектом налогообложения также являются доходы и средства, полученные от юридических лиц безвозмездно, с частичной оплатой, по обмену, при реализации предметов залога, в виде авансов, а также любые денежные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

Кроме этого, имеется ряд оборот, которые в соответствии с законодательством не облагаются НДС. Облагаемый оборот определяется на основе стоимости реализуемых товаров (работ, услуг), исчисленной из применяемых цен и тарифов без исключения в них НДС, а также исходя из государственных регулируемых розничных цен и тарифов, включающих в себя НДС.

Льготы по уплате НДС установлены законом, и их перечень не может быть изменен решениями местных органов власти. Например, возмещение налогоплательщикам сумм НДС из бюджетов РФ и региональных бюджетов. Льготы не распространяются на продукцию, поставляемую в другие государства – участники СНГ.

Расчет суммы взноса налога в бюджет осуществляется с учетом особенностей объектов налогообложения и видов деятельности плательщиков налога. Сроки уплаты НДС в бюджет зависят от сумм ежемесячных платежей, которые меняются весьма значительно в условиях инфляции и периодически корректируются налоговыми службами.[[15]](#footnote-15)

Глава «Налог на добавленную стоимость» части второй Налогового кодекса РФ вступила в силу с 1 января 2001 года. Однако некоторые положения вводимого законодательства, согласно закону «О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ о налогах» вступят в силу в более поздние сроки.

В настоящее время изменяется круг плательщиков НДС. Возникает новая категория плательщиков НДС: индивидуальные предприниматели, деятельность которых до этого НДС не облагалась. Однако они могут добиться освобождения от уплаты налога. Статья 145 НК РФ предусматривает такое послабление для предпринимателей и организаций с небольшим оборотом, в связи с незначительностью начисляемых им платежей. Единственное исключение при этом – плательщики акцизов, на которых действие статьи не распространяется. Платить НДС начнут и коммерческие образовательные учреждения, раньше освобожденные от этого вида налога.

Если одни будут платить НДС, то другие – прекратят. Это касается филиалов и структурных подразделений, которые с 1999 года исполняли обязанности организации по месту своего территориального расположения. Освобождается от уплаты НДС безвозмездная передача объектов основных средств органам государственной власти и управления, органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.[[16]](#footnote-16)

Вместе с тем следует подчеркнуть, что в течение последних лет появляется тенденция к снижению доли налоговых поступлений в бюджет по сравнении с созданной налогооблагаемой базой. Это вызвано односторонне фискальной налоговой политикой государства, низким уровнем налоговой дисциплины, а также недостатками в работе налоговых, финансовых и банковских органов. Многие предприятия и организации скрывают доходы, уклоняются от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды. В стране, по сути, сложилась многоканальная система ухода от налогов путем занижения налоговой базы, расчетов векселями, сокрытия средств на многочисленных счетах в различных банках, создания, в том числе и с санкции федеральных органов исполнительной власти, организационных структур и схем движения денег и расчетов, позволяющих уклоняться от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, иных ухищрений.

В то же время одних только мер по усилению налогового контроля, укреплению налоговой дисциплины недостаточно.

Анализируя принятие и введение в действие части первой Налогового кодекса РФ можно сделать вывод, что оно явно носило скоропалительный характер, что не могло не повлиять негативно на качество самого текста этого основополагающего в области налогообложения документа. Кроме этого, пока не удалось решить одну из главных проблем: создать единую комплексную систему налогов в Российской Федерации, стабилизировать ее хотя бы в пределах одного финансового года, устранить противоречия в законодательных актах.

Но, безусловно, в Налоговом кодексе РФ содержится очень много положительного, что будет содействовать развитию экономики России, упорядочению взаимоотношений государственных органов с функционирующими на рынке хозяйственными субъектами.[[17]](#footnote-17)

## 2.2 Проблемы распределения налогового бремени в переходной российской экономике

В мировой налоговой практике в качестве показателя налоговой нагрузки на макроуровне служит отношение суммы всех взысканных с налогоплательщиков налогов, вне зависимости от того в бюджет какого уровня или в какой внебюджетный фонд они поступают, к объёму полученного валового внутреннего продукта (ВВП).

Данные о степени налоговых изъятий по отношению к ВВП в различных странах приведены в Приложении 3.

Из этих данных можно сделать несколько важных выводов.

Во-первых, большинство экономически развитых стран мира к настоящему времени практически достигли максимально возможного уровня перераспределения через налоговую систему ВВП и национального дохода. Поэтому обеспечение дальнейшего роста поступлений доходов в бюджеты этих стран возможно в основном за счет изменения структуры налоговых изъятий и обеспечения на этой основе прямой зависимости роста налогов от роста ВВП. Увеличение этих стран как экономическими, так и социальными негативными последствиями.

Во-вторых, напрашивается вывод о том, что налоговое бремя для российских налогоплательщиков не столь велико, как это постоянно трактуется в экономической литературе. Действительно, уровень налогового изъятия в России в последние годы не превышал 32% ВВП.

Между тем, те положения, которые абсолютно ясны и понятны для других стран, в отношении российской налоговой системы и её нагрузки на налогоплательщиков должны рассматриваться через призму чрезвычайных особенностей развития российской экономики на современном этапе.

Дело в том, что определение показателя величины налоговой нагрузки в российской экономике через удельный вес налоговых поступлений в ВВП аналогичен показателю «средней температуры по больнице», где в целом все хорошо, а одна половина больных страдает от предельно высокой температуры, а другая – от допустимо низкой. То же самое и с показателем налоговых поступлений в ВВП в среднем по России. В среднем все вроде бы нормально, налоговая нагрузка находится вроде бы в пределах допустимой нормы, а также показателей многих других стран. И только непосредственный анализ указанного показателя в России показывает, что положение значительно сложнее, чем это представляется на первый взгляд.

Рассмотрим, какие же факторы оказывают благоприятное влияние на показатель изъятия налогов в российской налоговой системе.

Во-первых, необходимо иметь в виду, что данный показатель в России складывается в условиях практически полного отсутствия налоговой дисциплины. Далеко не все налогоплательщики исправно и в полном объеме платят в бюджет причитающиеся налоги. Примерно половина налогоплательщиков платит налоги, но всеми доступными им законными, а чаще незаконными способами минимизируют свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики вообще не платят налоги, одни показывая так называемые нулевые балансы, а другие вообще не становятся на учет в налоговых органах.

По различным оценкам в российской экономике от 25 до 40, ВВП создается в теневом секторе экономики, подавляющая часть которого не охватывается налогами. По данным Минфина России из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет страны недопоступает ежегодно от 30 до 50 % налогов. В результате этого законопослушные налогоплательщики, а это в основном легальные товаропроизводители, производят отчисления в государственную казну в виде налогов, составляющих около половины произведенного ВВП. В среднем же получается, что в бюджет отчисляется около одной трети ВВП.

Во-вторых, на показатель налогового изъятия ВВП в России влияет ещё и так называемый кризис платежей. Дело в том, что доля изъятия через налоги ВВП рассчитана исходя из фактически уплаченных в бюджет налогов или же запланированных к поступлению в бюджет на очередной финансовый год. Между тем, налоговые обязательства и их фактическое выполнение налогоплательщиком в российской экономике не одно и тоже. Дело в том, что российские налогоплательщики уплачивают налоги, в бюджет исходя не из принципа «сколько положено по закону и созданной конкретным налогоплательщиком налоговой базы», а исходя из своих реально, а зачастую и созданных искусственно, низких финансовых возможностей. Иными словами, каждый налогоплательщик вносит в бюджет не, сколько надо по закону, а сколько хочет или может. В результате сложилась парадоксальная ситуация, когда долги в бюджет по многим предприятиям стали существенно превышать их текущие налоговые платежи.

Таким образом, т. е. исходя не из положений налоговых законов, а возможностей, осуществляется и планирование поступления налогов в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. Минфин России, финансовые органы в субъектах Федерации и органах местного самоуправления при составлении проектов соответствующих бюджетов определяют суммы налогов с учетом коэффициента собираемости налогов, составляющего по разным видам налогов от 70 до 90 % суммы налогов, вытекающих из проектируемой налогооблагаемой базы.

Таким образом, общий показатель совокупной налоговой нагрузки налогоплательщиков должен быть скорректирован с учетом указанного коэффициента собираемости, или, проще говоря, на сумму ежегодного прироста недоимки по платежам во все виды бюджетов и внебюджетные фонды.

В третьих, совокупный показатель налоговой нагрузки в России является несовершенным ещё и потому, что имеются существенные погрешности измерения самого ВВП. При этом невозможно определить количественное влияние этой погрешности на размер перераспределяемого через систему налогов ВВП. Это связано с тем, что при оценке ВВП Госкомстат России производит досчет своих официальных данных на сумму произведенного ВВП в так называемой теневой экономике. Как уже отмечалось, по разным оценкам, в теневом секторе производится от 25 до 40 % ВВП.

В четвертых, немаловажное значение имеет и та экономическая среда, в которой приходится осуществлять финансово-хозяйственную деятельность и платить налоги российским налогоплательщикам. Неразвитость рыночных отношений, экономическая и социальная нестабильность, несовершенство и постоянные изменения налоговой системы страны (которые, хочется верить отомрут с принятием в целом Налогового кодекса), разрушение экономических связей между предприятиями, непрекращающийся спад производства и ряд других немаловажных факторов, не влияя на абсолютный размер показателя налоговой нагрузки, относительно увеличивают налоговое бремя российского налогоплательщика. Действительно, в этих условиях налоговая нагрузка ощущается значительно острее, чем это было бы при отсутствии дестабилизирующих экономику факторов. Российские предприятия и организации вынуждены нести налоговое бремя в условиях убыточной деятельности каждого второго предприятия и острой недостаточности финансовых ресурсов. Преобладание в российской налоговой системе косвенных налогов и налогов с выручки ещё более отягощает это положение, вынуждая предприятия в условиях низкой рентабельности, а зачастую убыточности, платить налоги за счет сокращения собственных оборотных средств.

Таким образом, перед российской налоговой системой стоит задача постепенного ограничения доли косвенного налогообложения, что должно, с одной стороны, уменьшить относительное налоговое давление на законопослушных налогоплательщиков, а с другой стороны, снизить ограничение спроса и способствовать тем самым подъему российской экономики.

Налоговый кодекс России несколько улучшает структуру налоговой системы в пользу налогоплательщика, признавая в целом отмену налогов, уплачиваемых с выручки. Вместе с тем налог на пользователей автомобильных дорог, дорожный налог будут ещё функционировать не менее двух лет, хотя и с уменьшенной ставкой обложения.

И, пожалуй, последний фактор, в немалой степени искажающий сводный показатель налоговой нагрузки в российской налоговой системе – неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики России, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов. При этом налоговая система России предусматривает возможность предоставления значительного числа налоговых льгот и преференций в виде инвестиционного налогового кредита, налоговых отсрочек и рассрочек и других форм вне зависимости от уровня получаемых доходов. Зачастую подобные преференции получают как раз те предприятия и организации, которые имеют относительно больший доход. С точки зрения экономической политики в условиях необходимости государственной поддержки это правильно, но с позиции налоговой нагрузки её распределение осуществляется неравномерно, и сводный показатель налогового бремени подлежит корректировке с учетом этих условий.

Немаловажное значение имеет и то обстоятельство, что в нашей стране установлен различный налоговый режим для предприятий разных отраслей экономики. В частности, освобождены от большинства видов налогов предприятия, производящие сельскохозяйственную продукцию, а также предприятия, осуществляющего её переработку.

Проведение МНС России обследование нескольких десятков предприятий различных отраслей экономики показало, что предприятия по производству сельхозпродукции уплачивают в бюджет примерно 7 коп. с каждого полученного от реализации продукции рубля. В то же время средний показатель налоговой нагрузки по обследованным предприятиям составил более 25 коп. с рубля выручки. Естественно, когда в целом в стране через систему налогов перераспределяется около трети ВВП, то этот показатель не может учитывать указанную выше неоднородность налоговой нагрузки. Поэтому ясно, что налогоплательщики, не имеющие льготных условий налогообложения, платят в бюджет несколько больше, чем это получается в среднем по стране.

Из сказанного можно сделать вывод, что российская налоговая система построена таким образом, что реальное налоговое давление на предприятия в значительной мере выше, чем в странах с развитой рыночной экономикой.

В связи с этим при анализе воздействия налогов на предпринимательскую деятельность в нашей стране необходимо учитывать особенности российской экономики, обязывающие сопоставлять не уровень среднего налогового бремени, не величину налоговой ставок важнейших видов налогов, а распределение налогов между категориями плательщиков и специфику формирования налогооблагаемой базы.

В принципе налоговая система России построена таким образом, что перед нею все равны. Не существует какой-либо «дискриминации» налогоплательщиков, скажем, по формам собственности или территориальному расположению. Но вместе с тем, в российской налоговой системе налоговое бремя перекладывается на определенный круг налогоплательщиков, вследствие чего они испытывают чрезмерное налоговое давление. Одновременно негативное влияние на сбор налогов и формирование показателя среднего налогового бремени во все большей степени оказывает теневой сектор экономики. Поэтому проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связано с расширением налогооблагаемой базы в результате вовлечения в сферу уплаты налогов теневого бизнеса, «расчистки» неплатежей в экономике, укрепления налоговой и финансовой дисциплины. Создание благоприятных налоговых условий для функционирования легальной экономики, законопослушных налогоплательщиков целиком и полностью зависит от решения этих проблем. Поэтому необходимо, чтобы Налоговый кодекс России, или, как его ещё называют, налоговая конституция страны, после принятия всех его глав кардинально изменил ситуацию с реальным снижением налогового бремени для российских налогоплательщиков.

Для обеспечения экономического подъёма в стране необходимо снижение налогового бремени. Оно должно произойти за счет изменения числа налогов, за счет отмены не эффективных и препятствующих развитию производства налоговых платежей: В первую очередь отмены (на первом этапе резкое снижение ставок) налогов, исчисляемых от выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг). Наконец необходимо снижение налоговой нагрузки по платежам, базой исчисления которых являются расходы организаций на оплату труда своих работников. Речь идет, прежде всего, об отчислениях в государственные социальные внебюджетные фонды.

В статьях 13, 14 и 15 первой части Налогового Кодекса РФ введенного с 1 января 2000 года отражен перечень федеральных, региональных и местных налогов, он как минимум в два раза меньше, чем в предшествующем Законе «О налоговой системе Российской Федерации». В место 49 установленных федеральным законодательством налогов и сборов, с 1 января 2001 года взиматься не более 25. При этом важно подчеркнуть, что с принятием Налогового Кодекса РФ перечень федеральных, региональных и местных налогов остался исчерпывающим, т. е. ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления по-прежнему не вправе установить налог, не предусмотренный Налоговым Кодексом РФ. Для налогоплательщиков его введение означает упрощение их работы по исчислению и уплате налогов, снижение вероятности допущения ошибок и возникновения конфликтных ситуаций с налоговыми органами и существенное снижение налогового бремени.

А также конкретный налогоплательщик будет платить далеко не все налоги и сборы из тех, что предусмотрены в Кодексе, поскольку среди них достаточно много специфических, уплата которых возложена на ограниченное число предприятий. К таким налогам относится в частности, акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья, налог на пользование недрами, лесной налог и ряд других, не говоря уже о налогах уплачиваемых физическими лицами.

Если рассматривать установленную с 1 января 2001 года систему налогов и сборов с качественной стороны, то здесь также можно отметить достаточно много позитивных изменений. Упорядочение налогообложения в первую очередь, направлено на отмену действовавших ранее нерациональных налогов и иных платежей, имеющих налоговый характер. Принципиально сохранены только основные налоги, формирующие основу российской налоговой системы, - налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль организаций, налог с доходов физических лиц, ресурсные и некоторые другие платежи. Они были апробированы во многих государствах с различными налоговыми системами и доказали свою достаточно высокую эффективность, за многие годы их существования к ним адаптировались и российские налогоплательщики.

Больше внимание уделено во второй части Налогового Кодекса налогу на добавленную стоимость, который является основным источником бюджетных доходов. Его удельный вес в общей массе налоговых платежей превышает 20 %.

Раньше вопросы, связанные с уплатой НДС регламентировались законом РФ «О налоге на добавленную стоимость», который содержал всего 8 статей, это было явно не достаточно для столь значимого и непростого налога как НДС. Это, на мой взгляд, служило причиной постоянно возникающих разногласий между налоговыми органами и налогоплательщиками. В Налоговом кодексе РФ этому налогу уделено уже 35 статей. Хотя, к сожалению, наряду с разрешением многих наболевших вопросов, он тоже содержит противоречия и неоднозначные толкования отдельных положений. И чтобы определиться, по-прежнему надо рассчитывать на официальные дополнительные разъяснения Министерства по налогам и сборам РФ, которые готовятся в настоящее время. Как бы не хотелось налогоплательщикам руководствоваться четко прописанным законодательством, не требующим никаких пояснений, одинаково понятным налоговым органам и налогоплательщикам.

Но вторая часть Налогового кодекса положит конец спорам о том, что является объектом налогообложения при уплате НДС, возникшему из-за некоторых расхождений в российском законодательстве.

# 3. Проблемы совершенствования налоговой системы в связи с новыми правовыми отношениями

## 3.1 Особенности налоговых систем США и Франции

Напомним, что совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образуют налоговую систему государства, которая является важнейшим механизмом системы государственного регулирования экономики.

Налоговые системы развитых стран складываются под воздействием различных экономических, политических и социальных условий. Налоговые системы различаются по набору, структуре, способам взимания, ставкам налогов, по фискальным полномочиям различных уровней власти и так далее.

Существуют несколько основных принципов построения налоговых систем экономически развитых стран мира.

1. Принцип справедливости, который состоит в том, что распределение налогового бремени является равным, подразумевающим внесение от каждого налогоплательщика «справедливой доли» в государственные доходы.

2. Принцип нейтральности, который означает, что налоги должны по возможности не оказывать влияния на принятие различными лицами экономических решений или такое влияние должно быть минимальным.

3. Принцип эффективности, который подразумевает, что налоги должны способствовать стабилизации и экономическому росту страны.

4. Принцип доходчивости, означающий, что налоговая система должна быть понятной налогоплательщику, а принципы исчисления и взимания налога не должны допускать возможности свободного толкования.

5. Принцип оптимальности, предполагающий, что расходы по управлению налогами и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными.

Принципы построения налоговых систем различны в федеративных и унитарных государствах. Налоговую систему федеративного государства можно рассмотреть на примере США, а унитарную – на примере Франции.

США, являясь федеративным государством, имеет три уровня финансовой структуры: федеральный бюджет, бюджеты штатов, бюджеты местных органов власти. Как федеральное правительство, так и правительство штатов, являясь суверенными органами власти, пользуются конституционным правом налогового обложения. Административные единицы местного управления являются составной частью штатов и имеют свои налоговые системы, структура которых определяется конституцией штатов. На практике права штатов по контролю над органами местного самоуправления достаточно ограниченны. Законодательные органы штатов могут лишь вводить налоги, не противоречащие федеральному налоговому законодательству, а органы местного самоуправления вправе взимать налоги, разрешенные им законодательством штатов.

Налоговая система США состоит из трех уровней, соответствующих трем уровням власти: федеральные налоги, налоги штатов, местные налоги.

К федеральным налогам относятся: подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль корпораций, взносы в фонды социального страхования, акцизы, таможенная пошлина, налоги с наследств и дарений.

К налогам штатов относятся: подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль корпораций, поимущественный налог, налог с продаж, налоги с наследства и дарений, акцизы.

Местные налоги состоят из подоходного налога с физических лиц, налога на прибыль корпораций, поимущественного налога, экологического налога, налога с продаж, налоги с наследства и акцизы.

Для современных налоговых систем федеративных государств характерно параллельное использование основных видов налогов, как федеральным правительством, так и правительством штатов и местными органами власти. В налоговой системе США это относится к подоходному налогу и акцизам на отдельные виды товаров, к налогам с наследств и дарений, взносам в фонды социального страхования. Наиболее значимыми в федеральном бюджете является подоходный налог с физических лиц и налог на прибыль корпораций; в налоговых системах штатов – акцизы; в местных бюджетах – поимущественный налог.

Последние десятилетия характеризуются несколькими попытками перестройки системы налогообложения в США, что было вызвано необходимостью принять меры по оздоровлению финансовой системы в условиях высоких темпов инфляции и роста дефицита государственного бюджета.

Первая волна реформ связана с именем президента США Р. Рейгана. В 1986 году в США был осуществлен радикальный пересмотр всей системы федерального налогообложения физических и юридических лиц. Был введен новый Налоговый кодекс США. Основными целями налоговой реформы 1986 года являлись упрощение системы федерального налогообложения, попытка совместить повышение экономической эффективности налоговой системы со снижением уровня налогового бремени. Основными итогами налоговых реформ конца 80-х годов явилось значительное сокращение ставок налога, что привело к «буму инвестиций» в обрабатывающей промышленности, вызванному повышением финансовой устойчивости фирм и ростом их прибыльности. Были преодолены высокие темпы инфляции, за счет чего уменьшилось налоговое бремя, возлагаемое на плательщика.

В программе реформ администрации У. Клинтона, выдвинутой в начале 1993 года, выражен отход от принципов Налогового кодекса 1986 года. В ней предусмотрено повышение предельной ставки налога на прибыль корпораций, увеличение суммы оценочных платежей, введение налога на производителей и продавцов различных видов топлива. Большое внимание уделяется ужесточению принципов подоходного налогообложения физических лиц, особенно получающих высокие доходы.

Следует отметить, что налоговая политика, проводимая властями США с 1993 года, принесла результаты: впервые за два десятилетия федеральный бюджет государства за 1998 год исполнен с превышением доходов над расходами.

В унитарном государстве, каким является Франция, существует строгое разделение налогов на поступающие в центральный бюджет и на местные налоги. Это связано с политикой формирования местных бюджетов на принципах самофинансирования и бездефицитности.

Налогообложение во Франции имеет свои особенности, основанные на традициях исторического развития страны. Принципы налоговой системы Франции позволяют наряду с жесткой законодательной регламентацией взимания налогов ежегодно законодательно уточнять ставки налогов и приводить налоговую политику в соответствие с меняющейся политической и экономической обстановкой. Местным органам самоуправления предоставлены права самостоятельно устанавливать размеры ставок местных налогов, однако существует ряд условий, ограничивающих их самостоятельность в области налогообложения.

Для налоговой системы Франции характерно наличие большого числа льгот и привилегий, а также различные исключения из правил, что делает налоговую систему сложной для понимания и затрудняет исчисление и уплату налогов в бюджет.

Налоги являются главным источником поступлений в центральный бюджет Франции. К ним относятся: налог на добавленную стоимость, налог на нефтепродукты, налог на прибыль от недвижимости, налог на доход от денежных капиталов, гербовый сбор, подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль акционерных компаний, налоги с наследства и дарений, регистрационный налог.

При решении вопроса о двойном экономическом обложении налоговая система Франции предусматривает произведение частичного зачета налога, уплаченного компанией, при налогообложении акционеров. Это обеспечивается применением так называемого налогового авуара, который представляет собой компенсацию двойного налогообложения держателя акций. Размер этой компенсации составляет половину стоимости распределенных дивидендов.

В настоящее время во Франции трехзвенная система административно-территориального деления, состоящая из уровней «регион – департамент – коммуна». Функции исполнительной власти в департаменте и регионе переданы председателям генеральных и региональных советов, заменившим в этой роли префектов – представителей центральной власти. В настоящее время существует тенденция увеличения местного налогообложения в соответствии с потребностями местных органов власти в доходах и проводимой государством программой децентрализации.[[18]](#footnote-18)

Рассмотрим вкратце налог на добавленную стоимость.

В развитых рыночных государствах НДС рассматривается в качестве многоступенчатого всеобъемлющего налога, распространяющегося на все стадии процесса производства и распределения и включающего в свою базу все виды товаров и услуг. НДС – это налог зачетного типа, исключающий кумулятивный эффект налогообложения, поскольку дает возможность зарегистрированным в качестве плательщиков этого налога фирмам вычитать суммы, уплаченные зарегистрированным поставщикам-плательщикам НДС, из сумм выручки за реализацию товаров и услуг. С точки зрения международных отношений НДС «ориентирован на пункт назначения», то есть товары и услуги облагаются в стране назначения или месте их потребления, а не по месту происхождения или производства.

К достоинствам НДС западные эксперты относят, прежде всего, его нейтральность по отношению к сложившейся в стране системе производства и распределения товаров и услуг. Он не зависит от того, является технология трудоемкой, капиталоемкой или наукоемкой. НДС не зависит от конкретной организационно-правовой формы предприятий, 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 «правильного, справедливого» налога в странах, где оптимальное распределение ресурсов определяется свободной игрой рыночных факторов.

В большинстве стран Европы НДС служит гибким и стабильным источником пополнения государственных бюджетов. Поступления по линии НДС составляют в среднем примерно 0,4% ВВП на один процент ставки НДС. Изменение ставки немедленно приводит к изменению дохода бюджета.

Регулировать воздействие НДС на налогоплательщиков принято за счет введения освобождения от его уплаты, либо обложения по нулевой или пониженной ставке товаров, потребляемых в основном бедными слоями населения, либо за счет применения повышенной ставки для предметов роскоши, потребляемых богатыми. Количество ставок НДС в разных странах различное. В большинстве стран, в налоговых системах которых применяются дифференцированные ставки НДС, их три: две ненулевых – базовая и пониженная, и нулевая ставка. В то же время в некоторых странах существует единая ненулевая ставка НДС. Кстати, среди европейских стран Швеция и Дания выделяются наиболее высокой ставкой НДС – 25%. Эти страны традиционно характеризуются наиболее тяжелой общей налоговой нагрузкой.[[19]](#footnote-19)

## 3.2. Пути совершенствования налоговой системы РФ

На протяжении последнего десятилетия Россия находится в состоянии перманентного реформирования налоговой системы. Процесс совершенствования налоговой системы бесконечен, так как каждый новый этап в развитии общества имеет свои приоритеты экономического развития, что, в свою очередь, требует адекватного решения проблем взаимодействия хозяйствующих субъектов с государством.

Анализ исполнения федерального бюджета показывает, что основные причины бюджетного кризиса имеют воспроизводственный характер и кроются в накопившихся глубинных негативных явлениях в экономике, сужающих базу налогообложения и снижающих уровень поступления налоговых доходов. Особенно обнаружили всю неустойчивость социально- экономического и финансового положения страны решения Правительства РФ и Банка России от 17 августа 1998 года о девальвации обменного курса рубля, реструктуризации государственных краткосрочных обязательств, введении моратория на валютные операции капитального характера.

Избыточные обязательства государства породили высокие и слишком сложные налоги. Многочисленные льготы и неравное отношение налоговых органов к налогоплательщикам делают налоговую систему несправедливой. По всей стране процветают «налоговые оазисы», создающие легальную основу для массового уклонения от налогов. Налоговое администрирование пока не достигло уровня, при котором платить налоги выгоднее, чем уходить от них.

Налоговая система еще содержит большое количество плохо собираемых налогов, осложняющих хозяйственную деятельность предприятий, способствующих уходу бизнеса в тень. Медленно идет процесс инвентаризации государственного имущества, хотя под вывесками бюджетных организаций часто прячутся от налогов обычные коммерческие предприятия. [[20]](#footnote-20)

По-прежнему имеют место недостатки в налоговом законодательстве, в практическом инструментарии исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, которые дают возможность недобросовестным налогоплательщикам не выполнять своих обязательств перед государством и приводят к существенным потерям для бюджета. Особенно отрицательно на налоговом процессе сказывается несовершенство устанавливающих порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, взаимоотношения участников налоговых отношений, ответственность за совершение налоговых правонарушений. Так, недоимка по налогам по г. Нижнекамску по состоянию на 01.01.2002 года составляет: в местный бюджет – ------- тыс. руб., бюджет РТ – --------- тыс. руб., бюджет РФ – ------- тыс. руб.

Не могут не вызвать серьезной озабоченности и проблемы, связанные с частью первой Налогового кодекса Российской Федерации, которая введена в действие с 1 января 1999 года. Экспертные оценки, основанные на реальном анализе практики налогообложения, эффективности действовавших норм налогового законодательства, механизмов и процедуры сбора налогов и их экстраполяции, дают основание полагать, что указанный Кодекс, призванный обеспечить системное и комплексное совершенствование всей системы налогообложения, не только не устраняет недостатки в регулировании налоговых правоотношений, но и по ряду положений может усугубить и без того критическую ситуацию по сборам налогов. В настоящее время с особой остротой встал вопрос о необходимости принятия дополнительных мер по улучшению федерального налогового и банковского законодательства.

Существенный недосбор налогов связан прежде всего с тем, что действующее законодательство не содержит необходимых норм, обеспечивающих полноту учета налогоплательщиков. В среднем в стране около 3% предприятий и организаций, зарегистрировавшихся в органах государственной регистрации, не встают на налоговый учет и, соответственно, не платят налогов. Кроме того, примерно 40% налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете, ежегодно не представляют бухгалтерскую и налоговую отчетность, а 10% предприятий и организаций представляют так называемую нулевую отчетность. Только по городу Нижнекамску из стоящих на учете ---- налогоплательщиков ---- не отчитываются вообще и ----- предоставляют нулевую отчетность.

Каковы же главные цели совершенствования налоговой политики Российской федерации? В средне срочной перспективе – это снижение налоговой нагрузки на экономику, упорядочивание государственных обязательств, концентрация финансовых ресурсов на решение приоритетных задач, снижение зависимости бюджетных доходов от конъюнктуры мировых цен, создание эффективной системы межбюджетных отношений и управления государственными финансами.

Налоговая реформа призвана снизить налоговое бремя на налогоплательщиков, упростить налоговую систему, выровнять условия налогообложения и повысить качество налогового администрирования. Налогоплательщики должны быть защищены от произвола налоговых и таможенных инспекторов, в том числе с помощью эффективных судебных механизмов. В то же время должна быть ужесточена ответственность налогоплательщиков за неуплату налога.

В Налоговом кодексе РФ установлена норма о постановке налогоплательщиков на учет в налоговом органе по месту своего нахождения. Доктор экономических наук В.Г. Пансков считает, что этого недостаточно.[[21]](#footnote-21)

В настоящее время имеется необходимость в разработке и принятии федерального закона о государственной регистрации предпринимательства. В этом законе должны быть регламентированы сроки и место регистрации хозяйствующих субъектов, порядок их постановки на налоговый учет, определенные меры ответственности за предоставление регистрирующим, налоговым и другим контролирующим органам недостоверных сведений об организационно-правовом статусе регистрируемого юридического лица, его финансово-хозяйственной деятельности, их представление в неполном объеме или искаженной форме, за непредставление сведений об изменении положения этого юридического лица.[[22]](#footnote-22)

Пансков также считает, что в этом законе следовало бы запретить регистрацию юридических лиц – коммерческих организаций в жилых помещениях. Необходимо установить, что регистрация вновь создаваемых предприятий и организаций, а также предприятий и организаций, создаваемых на базе ликвидируемых хозяйствующих субъектов или вследствие проведения реорганизационных процедур, должна осуществляться только по представлении регистрирующему органу справки налогового органа об отсутствии у них и их учредителей задолженности по уплате налогов или иных обязательных платежей. Одновременно с этим следует пересмотреть и меры ответственности налогоплательщиков за нарушение срока или уклонение от постановки на учет в налоговом органе.

В целях усиления ответственности налогоплательщиков за указанные налоговые правонарушения представляется целесообразным существенно повысить сумму штрафа.

В целом основными направлениями совершенствования налоговой системы являются:

* обеспечение стабильности налоговой системы;
* максимальное упрощение налоговой системы, изъятие из законов и инструкций норм, имеющих неоднозначное толкование;
* ослабление налогового прессинга путем снижения налоговых ставок, обеспечение разумного уровня налоговых изъятий;
* оптимальное сочетание прямых и косвенных налогов. При этом следует иметь в виду, что в странах с развитой рыночной экономикой в последние годы предпочтение отдается прямым налогам, в то время как ориентация на косвенные налоги свидетельствуют о неспособности налоговых администраций организовать эффективный налоговый контроль за сбором прямых налогов;
* усиление роли имущественных налогов, имеющих устойчивую налогооблагаемую базу;
* приведение в соответствие с налоговым законодательством иных законов, так или иначе затрагивающих порядок исчисления и уплаты налогов;
* максимальный учет при налогообложении реальных издержек хозяйствующих субъектов, связанных с их производственной деятельностью;
* совершенствование подоходного налогообложения физических лиц, разработки гибкой шкалы налогообложения с учетом инфляционного процесса;
* развитие принципа добровольности при уплате налогов, неотъемлемой частью которого является своевременное информирование налогоплательщиков об изменениях налогового законодательства, оказание консультационных услуг при исчислении и уплате налогов.

Исключения для отдельных юридических лиц, целых регионов и отраслей экономики из общего порядка налогообложения приводят к значительному недопоступлению платежей в федеральный бюджет.

В налоговом кодексе РФ не содержится запрета на установление индивидуальных налоговых льгот. Напротив, статья 56 Кодекса допускает возможность установления индивидуальных налоговых льгот, что противоречит принципам рыночных отношений и принятой налоговой политике. Налоговые льготы, первоначально носящие индивидуальных характер, являются прецедентом для их распространения в последующем и размывают налоговую систему, обязательный характер налоговых платежей. Только последовательное проведение линии на сокращение налоговых льгот будет способствовать выполнению налогоплательщиками своих обязательств перед бюджетом, улучшит собираемость налогов и повысит объем доходов бюджета.

Также следует отметить, что значительные суммы выводятся из-под налогообложения и контроля налоговых органов путем открытия налогоплательщиками многочисленных счетов в различных банках. Многие счета, в том числе и те, на которые обращается взыскание налогов в бюджет, являются бездействующими, остатки средств, как правило, на них минимальны. Однако закрытие таких счетов растягивается на длительный период, так как в соответствии со ст. 859 ГК РФ вопрос о закрытии банковского счета решается по требованию банка в судебном порядке при отсутствии операций по расчетному счету в течение года. Следовало бы существенно упростить порядок закрытия банковских счетов при отсутствии операций по ним в течение трех месяцев либо при проведении одноразовых, минимальных по объему операций в течение года.

Далее одним из методов уклонения от уплаты налогов в бюджет является использование ссудных счетов в банке в качестве расчетных. Это стало возможным вследствие того, что действующим законодательством не установлена ответственность кредитных организаций за использование ссудных счетов не по назначению.

Было бы целесообразным также дополнить налоговое законодательство нормами, вводящими временные правовые ограничения в деятельности предприятий, уклоняющихся от уплаты налогов и имеющих в течение длительного времени устойчивую, не снижающуюся задолженность по платежам в бюджет.

Таким образом, настало, по-видимому, время существенно изменить положения федеральных законов о федеральных бюджетах в части налоговых поступлений. В настоящее время объемы поступления доходов по основным источникам в этих законах не утверждаются, а лишь определяются в качестве учетных показателей. Такой характер показателей бюджета не имеет силу законодательной нормы, обязательной к исполнению. В связи с этим невыполнение намеченных объемов поступлений доходов не влечет за собой каких-либо правовых последствий для соответствующих органов исполнительной власти.

Очевидно, также, что с преобразованием Госналогслужбы России в Министерство РФ по налогам и сборам должна быть повышена роль налоговых органов.

Надежды на решение указанных проблем принято связывать с Налоговым кодексом РФ. Вступление его в силу немало способствовало укреплению самосознания налогоплательщиков, повышения их статуса в системе взаимоотношений с налоговыми органами. В связи с этим существенное значение имеет введение в налоговых отношениях презумпции невиновности налогоплательщиков, расширение их прав, толкование всех неустранимых противоречий в налоговом законодательстве в пользу налогоплательщиков. Несмотря на отдельные недостатки части первой Налогового кодекса РФ, его принятие стало важной вехой на пути создания системы цивилизованных налоговых отношений. Завершить начатое – задача второй (специальной) части Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговый кодекс предусматривает сокращение общего числа налогов при сохранении наиболее значимых налогов как с фискальных позиций, так и с позиций регулирования экономических процессов. В связи с этим упраздняется значительная часть действующих местных налогов, имеющих слабое фискальное и регулирующее значение. В то же время состав местных налогов пополняется переводом под юрисдикцию местных органов власти налога на наследование и дарение

Из числа федеральных налогов исключаются недостаточно эффективные: сбор за использование наименования «Россия», налог на операции с ценными бумагами, налог на приобретение автотранспортных средств и налог на реализацию горюче-смазочных материалов. В то же время состав федеральных налогов пополняется рядом новых налогов, связанных с использованием природных объектов.

Налоговый кодекс РФ предусматривает принципиально новый подход к взиманию имущественных налогов, имея в виду постепенную замену традиционных имущественных налогов налогом на недвижимость.

Следует также сказать несколько слов и о Законе РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации». С 1 января 2001 года общее количество налогов и сборов, действующих в РФ, уменьшено в результате внесения изменений в Закон РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации». Это позволяет решить одну из задач Налогового кодекса РФ – снижение существующего в России налогового бремени. К примеру, вместо 49 установленных федеральным законодательством налогов и сборов, теперь взимается не более 25. При этом важно подчеркнуть, что с принятием Налогового кодекса РФ перечень федеральных, региональных и местных налогов остается исчерпывающим, то есть ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления по-прежнему не вправе установить налог, не предусмотренный Налоговым кодексом РФ.

Упорядочение налогообложения, в первую очередь, направлено на отмену действовавших ранее нерациональных налогов и иных платежей. Принципиально сохранены только основные налоги, формирующие основу российской налоговой системы – налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль организаций, налог с доходов физических лиц, ресурсные и некоторые другие платежи. Они были апробированы во многих государствах с различными налоговыми системами и доказали свою достаточно высокую эффективность, за многие годы существования к ним адаптировались и российские плательщики.[[23]](#footnote-23)

Во второй части Налогового Кодекса сделана попытка устранить недостатки и упорядочить взимание НДС, налога на прибыль и ряда других налогов. В частности, совершенствование порядка исчисления и уплаты НДС предусматривает следующие направления:

* расширение круга налогоплательщиков за счет индивидуальных предпринимателей;
* упорядочение системы исчисления и уплаты налога;
* введение единого порядка возмещения входного НДС для всех сфер деятельности, включая розничную торговлю и общественное питание;
* закрепление в законодательном порядке методики исчисления налога на добавленную стоимость на основе счетов-фактур;
* сокращение налоговых льгот.

Введение единой ставки подоходного налога, уменьшение обложения фонда оплаты труда, ликвидация налогов, уплачиваемых с выручки от реализации товаров, работ и услуг; отмена большинства льгот и другие предложенные меры позволят сделать налоговую систему менее обременительной и более простой для налогоплательщиков.

Снижение налоговых ставок должно положительно отразиться на стимулах к труду и предпринимательской активности, что должно привести к росту производительности труда и увеличению выпуска продукции, потребительского спроса вследствие роста необлагаемого дохода. Все это способствует увеличению государственных доходов, сдерживанию роста цен и инфляции, выходу «на свет» теневой экономики.

Кроме этого, необходимо завершить процесс ликвидации льгот, предоставленных закрытым административно-территориальным образованиям, продолжить упрощение системы таможенных тарифов. Простые и разумные налоги должны стать новым фундаментом ответственности бюджетной политики. Процесс регулирования налоговой задолженности предприятий должен быть существенно ускорен при последовательном вытеснении неденежных форм расчетов.

Продолжающееся осуществление бартерных сделок, а также проведение зачетов взаимных требований между предприятиями достаточно серьезно усложняют работу, как бухгалтеров, так и осуществление налогового контроля со стороны налоговой службы. Кроме того, необходимость дальнейшей реализации товаров, полученных в счет оплаты за реализованную продукцию (работы, услуги) с целью получения наличных денег или необходимых для собственного производства материалов (работ, услуг), приводит к вынужденной дополнительной реализации, которая влечет за собой начисление соответствующих налогов. Таким образом, происходит усиление налоговой нагрузки на предприятие, что в конечном итоге негативно сказывается на его финансовом положении.

Главным недостатком кодекса является то, что, он основан на далеко не бесспорных посылках, положенных в основу нынешней налоговой политики России, в частности, переориентации налоговой системы с преимущественно прямых налогов на налоги на потребление, а также усилении налогового пресса в отношении физических лиц при недостаточной проработке системы подоходного налогообложения.

В новых условиях развития рыночных отношений изменяется характер государственных расходов, их доля снижается в направлении финансирования народного хозяйства. Предприятия, приобретая все большую экономическую свободу, способны самостоятельно решать большинство задач своего хозяйственного развития. Все это способствует формированию такого состава и структуры государственных расходов, которые позволят решить в свою очередь три основные задачи:

* финансирование потребностей социально незащищенных слоев населения;
* обеспечение потребностей фундаментальных научных исследований (космические программы, проблемы экологии и другие исследования);
* финансирование систем управления и обороты страны в пределах достаточности.

Однако переход к рынку требует специфических затрат, обеспечивающих структурную переориентацию предприятий и отраслей, поддержание территориальных пропорций хозяйствования, предотвращение последствий неминуемо наступающей безработицы, поддержание резко снижающегося уровня незащищенности слоев населения. Все выше названные следствия ломки старых политических и экономических устоев в нашей стране являются исходной основой, предопределяющим условием для отработки оптимального уровня налогообложения:

* сокращение государственных расходов до оптимального, общественно необходимого уровня за счет отмены различного рода финансовых вливаний в неэффективные предприятия и отрасли и выделения федеральных бюджетных кредитов тем регионам, которые обеспечивают поступательное продвижение к рынку и рост благосостояния граждан;
* создание налоговой системы, стимулирующей развитие экономического базиса, а это – снижение налогового бремени для предприятий-производителей конкурентно способных товаров и услуг;
* государственное стимулирование инвестиций различными методами.

Таким образом, совершенствование налогообложения неразрывно связано с созданием прочного экономического базиса и стабильных политических условий общественного развития. От того, как скоро это будет создано, зависит формирование устойчивых предпосылок для постепенного превращения системы налогообложения в фактор экономического роста.

России нужна такая налоговая система, которая бы не тормозила развитие хозяйства, а являлась мощным импульсом к подъему экономики страны.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя черту под всем выше сказанным, еще раз остановимся на основных моментах работы, выделим ее ключевые аспекты.

Налоговая система - это совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке и используемых государством для централизации части национального дохода в бюджетах всех уровней с последующим перераспределением в интересах государства. Она является важнейшим механизмом системы государственного регулирования экономики и выполняет следующие функции: обеспечение финансирования государственных расходов (фискальная функция); поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними (социальная функция); государственное регулирование экономики (регулирующая функция).

Оптимально построенная налоговая система должна, с одной стороны, обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, а с другой стороны, не только не снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, но и обязывать его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования. Поэтому показатель налоговой нагрузки, или налогового бремени, на налогоплательщика является достаточно серьёзным измерителем качества налоговой системы страны. Доказано, что при повышении налоговой нагрузки доходы бюджета сначала начинают расти, и достигают максимума, а затем резко снижаются, так как либо предпринимателю не выгодно развивать производство и он снижает обороты, сворачивает производство, либо налогоплательщик находит законные и незаконные способы уйти от уплаты налогов.

По набору налогов, их структуре, способам взимания, ставкам, фискальным полномочиям различных уровней власти, налоговой базе, сфере действия, льготам налоговые системы различных стран существенно отличаются друг от друга и кажутся на первый взгляд несравнимыми. Однако при более тщательном анализе можно выявить две главные общие черты: постоянный конкретный поиск путей увеличения налоговых доходов государства и построение налоговых систем на базе общепринятых принципов экономической теории о равенстве, справедливости и эффективности налогообложения.

Специфика перехода Российской экономики к рынку и решение проблем взаимоотношений федерального центра и регионов определяют особенности состава и структуры налоговой системы нашей страны. Но какие бы основания ни выдвигались для построения налоговой системы, они не могут опровергнуть требований экономических законов.

Любой экономический закон определяет основополагающие принципы функционирования экономических отношений, следовательно, он не может приспосабливаться к сиюминутным потребностям государства и общества в целом, зависеть от политических интересов и состава законодательной и исполнительной власти. Власть может игнорировать аксиомы экономических закономерностей и тем самым направлять развитие народного хозяйства по заведомо ложному пути. История показала ошибочность этого направления. Ярким примером тому может послужить экономика СССР, когда в условиях командно-административной системы управления страной товарно-денежным отношениям отводилась минимальная роль. Доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямого изъятия валового внутреннего продукта, проводившегося на основе государственной монополии. Полная централизация денежных средств и отсутствие какой-либо самостоятельности предприятий в решении финансовых вопросов лишало хозяйственных руководителей всякой инициативы, что и подвело страну к финансовому кризису.

Налоговая система, действующая в России в настоящее время, сформировалась к началу 1992 года. Но уже в середине 1992 года и в последующие годы в нее были внесены существенные изменения. Появились новые виды налогов, а в существующие были внесены изменения. Реформирование налоговой системы продолжается и по сей день. Введение Налогового кодекса Российской Федерации положило начало существенным изменениям в налоговой системе нашей страны.

Основные положения о налогах и сборах в Российской Федерации определены Конституцией РФ (ст. 57), Налоговым кодексом РФ, Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 года, федеральными законами о конкретных налогах и сборах.

На территории России взимаются налоги, сборы и пошлины, которые образуют налоговую систему России. Закон не предусматривает четких границ между названными видами платежей, так как всем им присущи черты обязательности и безэквивалентности.

Налоговый кодекс РФ заменяет Закон РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и становится основным федеральным законодательным актом, регулирующим проблемы налогообложения юридических и физических лиц. Он устанавливает принципы построения и функционирования налоговой системы, порядок введения, изменения и отмены федеральных налогов, сборов и пошлин, принципы введения региональных и местных налогов и других обязательных платежей.

В основе Налогового кодекса – принцип справедливости, означающий, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы, основанные на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из политических, идеологических, этнических и других различий между налогоплательщиками. Не допускается установление дифференциальных ставок налогов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. В законодательстве также реализован принцип единства налоговой политики государства, проявляющийся в установлении закрытого перечня налогов, действующий на территории Российской Федерации.

Классификация налогов и сборов на федеральные, региональные и местные соответствует разделению полномочий законодательных органов власти Российской Федерации, субъектов РФ и органов самоуправления по введению или отмене налогов или сборов на соответствующей подведомственной территории. Установление исчерпывающего перечня федеральных, региональных и местных налогов и сборов будет препятствовать созданию несовместимых налоговых схем в регионах и на местах, возникновению конфликтных ситуаций в результате межбюджетного соперничества, что будет способствовать сохранению единого Российского государства.

Однако всех вопросов Налоговый кодекс РФ не решил. Так и не удалось создать единую комплексную систему налогов в Российской Федерации, стабилизировать ее хотя бы в пределах одного финансового года, устранить противоречия в законодательных актах. До сих пор не до конца принята вторая часть Налогового кодекса, а значит тот самый пресловутый ограниченный перечень налогов и сборов взимаемых на территории России который указан в первой части Налогового кодекса РФ, и на который все так уповают до сих пор не вступил в силу. Мало внимания уделено борьбе с системой неплатежей. Но, безусловно, в Налоговом кодексе РФ содержится очень много положительного, что будет содействовать развитию экономики России, упорядочению взаимоотношений государственных органов с функционирующими на рынке хозяйственными субъектами.

Не менее важной для России является проблема распределения налогового бремени. В целом по России, процент изъятия валового внутреннего продукта в виде налогов и сборов находится на приемлемом уровне, но при рассмотрении данного показателя необходимо учитывать целый ряд факторов, таких например, как:

* практически полное отсутствие налоговой дисциплины у российского налогоплательщика;
* так называемый кризис неплатежей, когда налогоплательщик перечисляет в бюджет не столько, сколько он начислил, а столько, сколько он может, у многих налогоплательщиков долги по налоговым платежам прошлых лет давно превысили текущие платежи;
* по различным оценкам от 25 до 40 процентов российского ВВП производиться на теневом рынке;
* неоднородность развития различных отраслей экономики России, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов;
* наличие в налоговом законодательстве возможности предоставления значительного числа налоговых льгот и преференций в виде инвестиционного налогового кредита, налоговых отсрочек и рассрочек, льгот и других форм вне зависимости от уровня получаемых доходов.

Таким образом, налоговая нагрузка лежит не на всей массе налогоплательщиков, а только на некоторой их части. Ведь не платят же налоги «теневики», а показатель ВВП досчитывается Госкомстатом на предполагаемый объем произведенного ими продукта. Изымаемая доля ВВП рассчитывается из фактически полученных бюджетом денежных средств, а при нынешней ситуации начисленные и уплаченные платежи это не одно и тоже. Наличие большого числа льгот, конечно, оправданно с точки зрения экономической политики поддержки отдельных отраслей производства, но средний показатель налогового бремени должен корректироваться с учетом этих условий.

Немаловажное значение имеет и та экономическая среда, в которой приходится осуществлять финансово-хозяйственную деятельность и платить налоги российским налогоплательщикам. Неразвитость рыночных отношений, экономическая и социальная нестабильность, несовершенство и постоянные изменения налоговой системы страны, разрушение экономических связей между предприятиями, непрекращающийся спад производства и ряд других немаловажных факторов, не влияя на абсолютный размер показателя налоговой нагрузки, относительно увеличивают налоговое бремя российского налогоплательщика.

Проведенное исследование налоговой системы Российской Федерации, теоретических основ построения налоговых систем и анализ соответствия структуры налоговой системы России основным принципам и экономическим законом формирования налоговой системы позволяет сформировать следующие выводы:

* российская налоговая система в целом соответствует теоретическим принципам и экономическим законам построения налоговой системы, однако существуют отдельные противоречия, которые впрочем неизбежны, но должны быть сведены к минимуму;
* налоговая система устанавливаемая Налоговым кодексом России стала «качественнее», более упорядоченная, это проявилось, в первую очередь, в отмене действовавших ранее нерациональных налогов и иных платежей, имеющих налоговый характер. Принципиально сохранены только основные налоги, формирующие основу российской налоговой системы, - налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль организаций, налог с доходов физических лиц, ресурсные и некоторые другие платежи.
* налоговая система России построена таким образом, что перед нею все равны. Не существует какой-либо «дискриминации» налогоплательщиков, скажем, по формам собственности или территориальному расположению. Но вместе с тем, в российской налоговой системе налоговое бремя перекладывается на определенный круг налогоплательщиков, вследствие чего они испытывают чрезмерное налоговое давление.
* проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы в результате вовлечения в сферу уплаты налогов теневого бизнеса, «расчистки» неплатежей в экономике, укрепления налоговой и финансовой дисциплины.

В первой главе приводится множество определений налога, и одно из них определяет налог как «добровольный платеж», «оплата общественных товаров и услуг». Наверно так и должно быть в высокоразвитом гражданском обществе с развитыми рыночными и экономическими отношениями. Для того чтобы это определение заработало в России, необходимы коренные изменения в Российском законодательстве и сознании граждан.

# Список литературы

1. Конституция Российской Федерации // Информационная система «Гарант».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)// Информационная система «Гарант».
3. Налоговый кодекс Российской федерации (часть вторая)// Информационная система "Гарант".
4. Гражданский кодекс Российской Федерации // Информационная система "Гарант".
5. Федеральный закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.91 г. № 2118-1// Информационная система "Гарант".
6. Федеральный закон «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 31.07.1998 г. № 147-ФЗ// Информационная система "Гарант".
7. Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в федеральный закон «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 09.07.99 г. № 155-ФЗ.// Информационная система "Гарант".
8. Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве) от 08.01.1998 г. № 6-ФЗ// Информационная система "Гарант".
9. Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14.06.1990 г. № 1560-1// Информационная система "Гарант".
10. Закон СССР «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» от 23.04.1990 г. № 1443-1// Информационная система "Гарант" Информационная система "Гарант".
11. Закон РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» от 21.03.1991 г. № 943-1// Информационная система "Гарант".
12. Закон РСФСР "О налоге на добавленную стоимость" от 06.12.91 г. № 1992-1// Информационная система "Гарант".
13. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному собранию РФ «О бюджетной политике на 2001 год и на среднесрочную перспективу». «Российская газета» от 03.07.2000 г.
14. Абалкин Л.И. Назревшие перемены // Вопросы экономики.-1998.-№ 6. - С. 4-9.
15. Аронов А.В. Налоговая система: реформы и эффективность // Налоговый Вестник.-2001.-№ 5. - С. 36.
16. Астапов К.Л. О реформе налоговой политики // Финансы.-2000.-№ 10. - С.30.
17. Бабич А.М., Павлова Л.Н. Государственные и муниципальные финансы: Учебник для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1999. – 687 с.
18. Бабич А.М., Павлова Л.Н. Финансы: Учебник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 511 с.
19. Бирючев О.И. О некоторых вопросах оптимизации налогообложения // Финансы.-2001.-№ 7. - С.56.
20. Буткевич В. Между прошлым и будущим // Экономика и жизнь.-2000.-№ 5.- С. 19.
21. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник / Под ред. Проф. М.В. Романовского и проф. О.В. Врублевской. - М.: Юрайт,1999.
22. Вишневский В., Липницкий Д. Оценка возможностей снижения налогового бремени в переходной экономике // Вопросы экономики.-2000.-№ 4. - С.107-132.
23. Волкова Н.Д., Лихтерман С.С., Ревазов М.А. Налоговая система России. – М.: МГГУ, 1996.
24. Воловик Е.М. Налог на добавленную стоимость// Налоговый вестник. – 1999. - № 6.
25. Горский И.В. Налоги в экономической стратегии государства // Финансы. - №8. - 2001. - С.37.
26. Дубов В.В. Действующая налоговая система и пути ее совершенствования // Финансы.-2000.- № 7. - С.6.
27. Евсеева А.А. Счастливый билет российского налогоплательщика //Налоговые известия. – 2000. – № 16.
28. Каширина М.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – М.: МГЭИ, 2001. – 198 с.
29. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. – М. Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2001. – 360 с.
30. Люсов А.Н./Налоговая система России. Налогообложение банков. – М.: Учебный центр «Банкцентр», 1994.
31. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2000.
32. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов/ И.Г. Русакова, В.А. Кашин, А.В. Толкушин и др.; под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с.
33. Налоги. Учебник для вузов. изд. 4-е/Под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы и статистика, 1999.
34. Налоговые системы зарубежных стран/ Под ред. Князева В.Г. – М.: ЮНИТИ, 1997.
35. Евсеева А.А. НДС: 35 статей лучше 8, но без разъяснений все равно не обойтись/Налоговые известия. – 2000. - № 18.
36. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. - 4-е изд., доп. - М.: Азбуковник, 1997. - С.385.
37. Пансков В.Г. О некоторых назревших проблемах налогового законодательства//Налоговый вестник. – 1999. - № 6
38. Петрова Г.В. Налоговое право: Учебник для вузов. – 2-е изд. стереотип. – М.: Изд. НОРМА (Изд. группа НОРМА\_ИНФРА-М), 2001. – 271 с.
39. Пушкарева В.М. Либеральный поворот налоговой политики в России // Финансы.-2001.-№1.
40. Салихов Б.В. Экономическая теория: Курс лекций. Часть II. – Нижнекамск: МГЭИ, 2000. – 272 с.
41. Слом. В.И. Что такое налоговое законодательство//Налоги. – 1996. - № 1.
42. Суслов В.А./Социальная направленность налогово-бюджетных отношений/Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Казань. – КФЭИ. – 2001 г.
43. Финансы. Учебник для вузов/Под ред. проф. Л.А. Дробозиной. – М.: Финансы. ЮНИТИ, 1999.- 527 с.
44. Финансы: Учебник для вузов/ под ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Сабанти. – М.: Юрайт-М, 2001. – 504 с.
45. Черник Д.Г. К вопросу о Налоговом кодексе РФ//Налоговый вестник. – 1999. - № 5
46. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы / Учебное пособие - 2-е изд., переработанное и дополненное - М.: ЮНИТИ-2000.
47. Черник Д.П. Налоговая реформа в посткризисный период // Налоговый вестник.-2001.-№7. - С.11.
48. Юткина Т.Р. Методологические основы налогообложения. – Сыктывкар, 1995.
49. Юткина Т.Р. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: Инфра – М., 1998. – 429 с.

Приложение 1

**Классификация налогов**

**согласно Налоговому кодексу**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Федеральные налоги и сборы | | | | | | | | | |  | Налоги и сборы субъектов федерации | | | | |  | Местные налоги и сборы | | |
|  |  | | | | | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | |  |
| Прямые налоги | | | | | | | Косвенные налоги | | Прямые налоги | | Косвенные налоги | | Прямые налоги | | |
|  | |  | | | | |  |  |  |  |  |  |  | |  |
| Налог на прибыль (доход) организаций | | | | | | | НДС | | Налог на имущество организации | | Налог с продаж | | Земельный налог | | |
|  | | | | |  | |  |  |  |  |  | |  | |  |
| Налог на доходы капитала | | | | | | | Акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья | | Налог на недвижимость | |  | | Налог на имущество физических лиц | | |
|  | | | | |  | |  |  |  |  |  | |  | |  |
| Подоходный налог с физических лиц | | | | | | | Таможенная пошлина | | Дорожный налог | |  | | Налог на рекламу | | |
|  | | | | |  | |  |  |  |  |  | |  | |  |
| Взносы в государственные социальные внебюджетные фонды | | | | | | | Налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте | | Транспортный налог | |  | | Налог на наследование или дарение | | |
|  | | | | |  | |  |  |  |  |  | |  |  |  |
| Государственная пошлина | | | | | | |  | | Налог на игорный бизнес | |  | | Местные лицензионные сборы | | |
|  | | |  | | | |  | |  |  |  | |  | | |
| Налоги на пользование недрами | | | | | | |  | | Региональные лицензионные сборы | |  | |  | | |
|  | | |  | | | |  | |  | |  | |  | | |
| Налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы | | | | | | |  | |  | |  | |  | | |
|  | |  | | | | |  | |  | |  | |  | | |
| Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов | | | | | | |  | |  | |  | |  | | |
|  | | | |  | | |  | |  | |  | |  | | |
| Сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами | | | | | | |  | |  | |  | |  | | |
|  | | | | |  | |  | |  | |  | |  | | |
| Лесной налог | | | | | | |  | |  | |  | |  | | |
|  | | | | | |  |  | |  | |  | |  | | |
| Водный налог | | | | | | |  | |  | |  | |  | | |
|  | | | | |  | |  | |  | |  | |  | | |
| Экологический налог | | | | | | |  | |  | |  | |  | | |
|  | | | |  | | |  | |  | |  | |  | | |
| Федеральные лицензионные сборы | | | | | | |  | |  | |  | |  | | |

Приложение 2

Классификация налогов согласно Федеральному закону «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.91 г.

К федеральным налогам относятся:

1) налог на добавленную стоимость;

2) акцизы на отдельные группы и виды товаров;

3) налог на доходы банков;

4) налог на доходы от страховой деятельности;

5) сбор за регистрацию банков и их филиалов;

6) налог на операции с ценными бумагами;

7) таможенные пошлины;

8) отчисления на воспроизводство материально-сырьевой базы, зачисляемые в спе­циальный внебюджетный фонд РФ;

9) платежи за пользование природными ресурсами;

1. подоходный налог с физических лиц;
2. налог на прибыль с предприятий (подоходный налог);

12) налоги, служащие источником образования дорожных фондов;

13) гербовый сбор;

14) государственная пошлина;

15) налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

1. сбор за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и обра­зовываемых на их основе слов и словосочетаний;
2. транспортный налог с предприятий.

Налоги республик в составе РФ, краев, областей, автономной области, автономных округов:

1. налог на имущество предприятий;
2. лесной налог;

3) плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйствен­ных систем;

4) республиканские платежи за пользование природными ресурсами.

К местным относятся следующие налоги:

1) налог на имущество физических лиц. Сумма платежей по налогу зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения;

2) земельный налог. Порядок зачисления поступлений по этому налогу в соответ­ствующий бюджет определяется законодательством о земле;

3) регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, сумма сбора зачисляется в бюджет по месту их регистрации;

4) налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;

5) курортный сбор;

6) сбор за право торговли: сбор устанавливается районными, городскими, коллек­тивными, сельскими органами исполнительной власти. Сбор уплачивается путем приоб­ретения разового талона или временного патента, и полностью зачисляются в соответ­ствующий бюджет;

7) целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций, независимо от их организационно-правовых форм, на содержание милиции, на благоустройство тер­риторий и др. цели. Ставки устанавливаются соответствующими органами государ­ственной власти. При этом годовые ставки сборов с физических и юридических лиц имеют определенные ограничения;

8) налог на рекламу: уплачивают юридические и физические лица, рекламирующие свою продукцию по ставке, не превышающей 5% стоимости услуг по рекламе;

9) налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров. Налог устанавливают юридические и физические лица, перепродающие указанные товары по ставке, не превышающей 10% суммы сделки;

10) сбор с владельцев собак. Сбор вносят физические лица, имеющие в городах собак (кроме служебных), в размере, не превышающем 1/7 установленного законом раз­мера минимальной месячной оплаты труда в год;

11) лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями. Сбор вно­сят юридические и физические лица, реализующие винно-водочные изделия населе­нию;

12) лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей. Сбор вносят их устроители в размере, не превышающем 10% стоимости заявленных к аукциону товаров или суммы, на которую выпущены лотерейные билеты;

13) сбор за выдачу ордера на квартиру, сбор вносится физическими лицами при получении права на заселение отдельной квартиры, в размере, не превышающем 3/4 установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда в зависимости от общей площади и качества жилья;

14) сбор за парковку автотранспорта. Сбор вносят юридические и физические лица за парковку автомашин в специально оборудованных для этого местах в размере, уста­новленном местными органами власти;

15) сбор за право использования местной символики. Сбор вносят производители продукции, на которой используется местная символика (гербы, виды городов и прочее) в размере, не превышающем 0.5% стоимости реализуемой продукции;

16) сбор за участие в бегах на ипподромах. Сбор вносят юридические и физические лица, выставляющие своих лошадей на состязания коммерческого характера, в разме­рах, устанавливаемых местными органами власти, на территории которых находится ипподром;

17) сбор за выигрыш на бегах. Сбор вносят лица, выигравшие в игре на тотализа­торе на ипподроме в размере, не превышающем 5% суммы выигрыша;

18) сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме. Сбор вносится в виде процентной надбавки к плате, установленной за участие в игре, в размере, не превышающем 5% этой платы;

19) сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмот­ренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами. Сбор вносят участники сделки в размере, не превышающем 0.1% суммы сделки;

20) сбор за право проведения кино- и телесъемок. Сбор вносят коммерческие кино - и телеорганизации, производящие съемки, требующие от местных органов управления осуществления организационных мероприятий, в размерах, установленных местными органами власти;

21) сбор за уборку территорий населенных пунктов. Сбор вносят юридические и физические лица в размере, установленном местными властями;

22) налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

Приложение 3

**Удельный вес налоговых поступлений в различных странах**

**по отношению к ВВП (в процентах)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Страна | Для налогов и обязательных платежей | Для налогов без обязательных платежей |
| Австрия | 45,5 | 29,9 |
| Бельгия | 46,4 | 31,1 |
| Великобритания | 33,9 | 27,7 |
| Германия | 42,9 | 23,1 |
| Дания | 52,8 | 49,7 |
| Испания | 35,5 | 21,7 |
| Италия | 42,9 | 27,4 |
| Канада | 36,3 | 31,0 |
| Нидерланды | 44,8 | 26,6 |
| США | 31,8 | 22,7 |
| Франция | 46,3 | 24,9 |
| Швеция | 54,2 | 38,1 |
| Япония | 28,6 | 18,2 |
| Россия | 30,7 | 22,1 |

1. Салихов В.В. Экономическая теория: курс лекций. Часть II. – Нижнекамск: МГЭИ, 2000. – С.172 [↑](#footnote-ref-1)
2. Бабич А.М., Павлова Л.Н. Финансы: Учебник: - М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. - С. 511. [↑](#footnote-ref-2)
3. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. Изд. 4-е/ М.:РАН, институт русского языка, 1997 – С.385. [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоги. Учебник для вузов. Изд. 4-е/Под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы и статистика, 1999, - С. 36 [↑](#footnote-ref-4)
5. Петрова Г.В. Налоговое право – М.: ИНФРА-М, 1997, - С.5. [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговый кодекс РФ. Часть первая, - ст. 8. [↑](#footnote-ref-6)
7. Финансы: Учебник для вузов/Под ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Сабанти. – М. 2001, - С.272 [↑](#footnote-ref-7)
8. Суслов В.А. Социальная направленность налогово-бюджетных отношений/Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – Казань. – КФЭИ. – 2001 г. [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов /И.Г. Русакова, В.А. Кашин, А.В. Толкушин и др.; под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – стр.10 [↑](#footnote-ref-9)
10. Каширина М.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – М.: МГЭИ, 2001. – стр. 14 [↑](#footnote-ref-10)
11. Люсов А.Н. Налоговая система России. Налогообложение банков. М.: Учебный центр «Банкцентр» 1994 – стр. 15 [↑](#footnote-ref-11)
12. Слом В.И. Что такое налоговое законодательство? / Под ред. ж. «Налоги» № 1, 1996. С. 3. [↑](#footnote-ref-12)
13. Черник Д.Г. К вопросу о Налоговом кодексе РФ/ Под ред. ж. «Налоговый вестник» № 5, 1999. С. 3. [↑](#footnote-ref-13)
14. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2000. С.348. [↑](#footnote-ref-14)
15. Юткина Т.Ф. Методологические основы налогообложения. – Сыктывкар, 1995. С. 349. [↑](#footnote-ref-15)
16. НДС: 35 статей лучше 8, но без разъяснений все равно не обойтись / Под ред. г. «Налоговые известия» № 18, 2000. [↑](#footnote-ref-16)
17. Волкова Н.Д., Лихтерман С.С., Ревазов М.А. Налоговая система России. – М.: МГГУ, 1996. С. 199. [↑](#footnote-ref-17)
18. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. В.Г. Князева. – М.: ЮНИТИ, 1997. С.282. [↑](#footnote-ref-18)
19. Воловик Е.М. Налог на добавленную стоимость / Под ред. ж. «Налоговый вестник» № 6. 1999. С. 145. [↑](#footnote-ref-19)
20. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ «О бюджетной политике на 2001 год и на среднесрочную перспективу». «Российская газета» от 03.07.2000 г. [↑](#footnote-ref-20)
21. Пансков В.Г. О некоторых назревших проблемах налогового законодательства / Под ред. ж. «Налоговый вестник» № 6, 1999. С. 4. [↑](#footnote-ref-21)
22. Там же. [↑](#footnote-ref-22)
23. Евсеева А.А Счастливый билет российского налогоплательщика / Под ред. г. «Налоговые известия» № 16, 2000. [↑](#footnote-ref-23)