Содержание

Введение 4

Глава 1. Теоретические основы налогообложения 6

1.1. Возникновение и развитие налоговых систем 6

1.2. Сущность, функции и виды налогов 10

Глава 2. Анализ налоговой системы России 17

2.1. Анализ влияния налоговой реформы на основные результаты на-

логовой системы России за 2003-2007 гг. 17

2.2. Основные изменения налоговой системы России в 2006-2007 го-

дах 24

Глава 3. Совершенствование налоговой системы Российской

Федерации 34

Заключение 45

Список использованной литературы 49

Введение

На протяжении десяти последних лет налоговая система России постоянно подвергается изменениям, а законодательные органы правительства, как России, так и ее субъектов находятся в постоянном поиске оптимальных решений в сфере налогообложения.

В истории развития общества еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению кол­лективных потребностей ему требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов. Исходя из этого, мини­мальный размер налогового бремени определяется суммой расходов государства на исполнение минимума его функций: управление, оборона, суд, охрана порядка, - чем больше функций возложено на государство, тем больше оно должно соби­рать налогов.

Тема курсовой работы «Современная налоговая система РФ».

Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что налоговая система - по­нятие не только экономическое, правовое, социальное, философское и историче­ское, но и понятие финансовой науки, жестко связанное с категорией «государст­во». Мировой опыт показывает, что налоговый механизм заключает в себе ог­ромные возможности воздействия на развитие предпринимательской деятельно­сти, динамику и структуру общественного производства, его размещение. Налого­вые сборы и платежи являются основным источником формирования бюджета го­сударства, т. к. любому государству для выполнения своих функций необходимы фонды денежных средств. Очевидно также, что источником этих финансовых ре­сурсов могут быть только средства, которые правительство собирает со своих «подданных» в виде физических и юридических лиц. Из этих средств финанси­руются государственные и социальные программы, содержаться структуры обес­печивающие существование и функционирование самого государства.

Целью данной работы является рассмотрение налоговой системы Российской Федерации (далее - РФ) и определение путей ее совершенствования.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы налогообложения: сущность, функции, элементы, классификацию и структуру налогов;

- проанализировать налоговую систему России;

- определить проблемы налоговой системы РФ и возможные направления

их решения.

В настоящее время обсуждаются в ряде стран интересные проекты упроще­ния систем налогообложения вплоть до перехода к системе единого налога на до­ход или на расход, при

которой обложению будут подвергаться только суммарные доходы или расходы граждан или юридических лиц, а все виды накоплений и ин­вестиций получат полную свободу от налогов как общественно полезные и под­держиваемые государством.

При написании курсовой работы использовался широкий спектр нормативно­законодательных актов по вопросам налоговой системы РФ, а также монографии таких авторов, как: Берник В.Р., Боброва А.В., Брызгалин А.В., Вахитов Р.Р., Головецкий Н.Я., Головкин А.Н., Гончаров М.В., Трапезников В.А. и других авторов.

Глава 1. Теоретические основы налогообложения

* 1. Возникновение и развитие налоговых систем

Историю развития налоговых систем в мире вряд ли можно отнести к числу счастливых страниц в книге человечества. В разные времена и в разных странах налоги собирались различными способами. Как правило, власти облагали опреде­ленной данью какой-то регион или округ, назначали человека или орган для сбора налогов и снабжали его инструкцией о том, как это следует делать. Подобная сис­тема нередко приводила к тому, что сборщики налогов, наделенные правом зале­зать в чужие карманы, стремились собрать больше, чем требовало правительство. По этой причине налоги в истории всегда ассоциировались с несправедливостью.

Не пользовались популярностью в народе и непосредственные сборщики на­логов, хотя они лишь выполняли волю правительств. Поскольку сбор налогов ­дело хлопотное, требует содержания специального аппарата, в некоторых странах, чтобы сэкономить государственные средства, право взимать налоги выставлялось на торгах. Получал его тот, кто давал самую высокую цену. Он становился «от­купщиком». Естественно, что такой сборщик налогов, чтобы покрыть затраты и получить прибыль от избранной деятельности, очень ответственно относился к вы­полнению своих обязанностей.

Из истории известно, что многие города обносились стенами. Но делалось это не только для защиты от врагов. Так, Париж оградили стеной сборщики налогов, откупщики, чтобы никто не мог ускользнуть от их внимания. Французская рево­люция со сборщиками налогов обошлась особенно жестоко, многие из них погиб­ли. В их числе и великий химик Лавуазье, занимавший в течение 23 лет должность главного откупщика страны. Даже достижения в области химии не спасли ему жизнь. Именно поэтому сейчас, если государство хочет иметь эффективную нало­говую систему, ни одна группа населения не должна нести более тяжкого налого­вого бремени, чем любая другая. И все население в целом должно видеть, что соб­ранные налоги используются эффективным и приемлемым для него способом. То есть, народ должен знать, куда идут налоги, на что были истрачены налоговые деньги.

Кроме того, налогоплательщик обязательно должен верить, что его вклад в виде налога в общее дело достаточно весом. И с точки зрения суммы уплаченных налогов, и с точки зрения его влияния на форму сбора и использования собранных средств. В 1776 г. ранние американские колонисты бросили клич: «Нет налогам без правительства». Этот лозунг был вызван к жизни тем обстоятельством, что ко­лонисты были лишены каких-либо прав голоса в английском правительстве, не только угнетавшем их, но и исправно облагавшем налогами, об использовании

ко­торых колонисты не имели почти никакого представления. Неадекватная структу­ра налогообложения во многих случаях и во все исторические эпохи оказалась главной причиной антиправительственных выступлений.

Налогообложение в Древней Руси начало складываться в конце IX в. в период объединения древнерусских племен и земель. Основной его формой были поборы в княжескую казну - дань*.* Первоначально эти поборы носили нерегулярный ха­рактер и существовали в виде контрибуции с побежденных народов. Но в послед­ствии дань превратилась в систематический прямой налог, который уплачивался деньгами, продуктами питания и изделиями ремесел. Косвенные налоги взимались в виде торговых и судебных пошлин. Например, мыт- пошлина, взимавшаяся при провозе товаров через заставы у городов и крупных селений. В период фео­дальной раздробленности Руси пошлины взимались за провоз товаров по террито­рии владельца земли. Первые прямые и косвенные русские налоги после сверже­ния монголо-татарского ига ввел Иван III. Основным прямым налогом был подуш­ный налог, взимаемый в основном с крестьян и посадских людей. Особую роль для становления молодого Московского государства при Иване IIIиграли целевые на­логовые сборы. Ведущее место занимали акцизы и пошлины. Именно в царствова­ние Ивана IПбыли заложены основы налоговой отчетности. В первой налоговой декларации - «сошном письме» - площадь земельных участков делилась на ус­ловные податные единицы «сохи», на основании чего и взимались прямые налоги.

Система налогообложения была упорядочена в царствование царя Алексея Михайловича. В 1655 г., например, была создана Счетная палата, функцией кото­рой был контроль за фискальной деятельностью приказов, а также исполнение до­ходной части российского бюджета.

В эпоху Петра 1 из-за постоянной нехватки финансовых средств на ведение войн и строительство городов и крепостей число налогов и акцизов постоянно рос­ло. Вспомним, например, знаменитый налог на бороды.

Становление российской налоговой системы продолжалось до революции 1917 г. В условиях командной экономики стимул к «закручиванию налоговой гай­ки» был особенно велик. После 1917 г. эксплуатация национальных ресурсов ста­новилась все более грабительской и все сильнее она отклонялась от лозунгов, про­возглашенных революцией. Основным доходом Советской республики были эмис­сия денег, контрибуции и продразверстка. Эти налоги не носили фискального ха­рактера, а были своего рода способом классовой борьбы, формой подавления скрытых противников революции. Но когда налоговое бремя достигает определен­ной, кризисной точки, как это случилось в условиях командно-силового распреде­ления ресурсов нации, чаша терпения налогоплательщиков переполняется, и люди начинают возмущаться. С этим неизбежно сталкивались все правительства. Но в любом случае ни одно независимое общество не могло обойтись без сбора нало­гов, необходимых для финансирования расходов правительства и для

исполнения им своих функций. Одним из непременных условий независимости нации является способность властей облагать своих граждан налогами.

Итак, чтобы налоговая система работала эффективно и помогала правительст­ву решать важнейшие задачи, не будучи при этом непосильной для народа, она должна теоретически удовлетворять двум требованиям:

*1. Приносить правительству необходимые доходы.* Ряд промышленно разви­тых государств обладают столь сложной общественной структурой, что их прави­тельства вынуждены очень активно участвовать в общественной жизни, отзы­ваться на такие нужды, как помощь тем гражданам, которые не способны сами за­работать себе на пропитание (те же пенсионеры), содействовать приоритетным направлениям развития национальной экономики, оказывать помощь неблагополуч­ным регионам. Кроме того, правительства этих стран обычно финансируют целый ряд экологических, коммерческих, образовательных и других программ.

*2. Налоговая система должна быть справедливой.* В странах со свободной рыночной экономикой налоговая система по-разному соотносится с разными со­циальными группами. С точки зрения теории налогообложения, она может быть устроена двумя способами. В США, например, чем больший доход получает инди­вид, тем большую его долю, он обязан отдать в качестве подоходного налога. Так, при заработной плате в 30 000 долл. налог составляет 10% от этой суммы. Если же заработная плата выросла до 50 000 долл., то налог увеличится до 20 или 25%. То есть чем выше доходы, тем большая их доля должна поступить государству в ка­честве налога. Это первый тип налоговой системы. Некоторые считают, что такой порядок несправедлив по отношению к самым богатым людям. Однако подобные теоретические взгляды в основном зависят от того, к какой группе относятся те, кто их высказывает.

Второй тип налоговой системы, с точки зрения доходов налогоплательщика (имеются в виду личные доходы), - это пропорциональный налог: доля дохода, уплачиваемая государству в качестве налога, в этом случае не зависит от его вели­чины. В настоящее время прогрессивные шкалы налогообложения распространены больше, чем пропорциональные, поскольку в последнем случае все люди уплачи­вают в качестве налогов одну и ту же долю своих доходов, независимо от того, сколько денег они зарабатывают. Это считается нежелательным. Ведь те, кто зара­батывает больше, должны платить государству и больший доход без каких-либо дополнительных усилий со стороны правительства. Этими причинами и объясня­ется более широкое распространение такой системы. Однако все, что было сказано о системах исчисления налогов, справедливо только в отношении подоходных на­логов и никак не связано с налогами других видов.

В условиях тоталитарной экономики налоговая система развита гораздо меньше, чем в странах Запада, где существуют богатые рыночные традиции. Воз­можность командно-административной системы перераспределить ресурсы нации по своим последствиям для

национальной экономики аналогична увеличению на­логов в рыночной системе. И в том и в другом случае эта мера вызывает сокраще­ние производительных возможностей индивида и перераспределение ресурсов че­рез налоговую систему на нужды различных государственных программ.

В странах с развитой экономикой правительства обычно разрабатывают социальные программы, финансируя их опять-таки за счет налоговых поступлений. Это означает, что государство перераспределяет богатство от высших слоев общества к низшим. Происходит следующее: государство как бы забирает деньги у одного слоя населения и отдает их другому. До некоторой степени подобные действия справедливы. Тем не менее, они способствуют образованию в обществе слоя насе­ления, живущего за государственный счет. В демократическом обществе эти люди имеют и право голоса. Конечно же, они будут голосовать за ту политическую пар­тию, которая пообещает сохранить подобные программы перераспределения об­щественного богатства. А это может привести, в том числе и к смене политической власти. За последние несколько лет подобного рода проблемы оживленно диску­тировались, например, в США.

Идея социальных программ появилась в экономической теории, скорее всего, с подачи английского экономиста лорда Дж. М. Кейнса. Создав теорию спроса, он сместил акценты в экономической теории, поставив во главу угла именно спрос, а не предложение. Он утверждал, что экономическая система может оставаться гиб­кой и здоровой лишь поскольку, поскольку в ней поддерживается надлежащий спрос. Стремясь воплотить эту идею на практике в своей экономической политике, правительства, в конце концов стали отбирать деньги у тех, кто получал большие доходы, и передавать их тем, чьи доходы были невелики. Подобная политика име­ла целый ряд важных социальных последствий. В результате в государстве, в част­ности в СССР, жизнь значительной доли населения стала зависеть от государ­ственных субсидий. Но теперь многие полагают, что современное и прогрессивно мыслящее правительство как раз не обязано стремиться к такой модели.

В условиях прогрессивной экономики люди должны вносить свою лепту в общественное благосостояние, работая производительно и платя налоги. Если же человек сам не затрачивает никаких усилий, а только получает от государства оп­ределенное содержание, то общество теряет вдвойне. Во-первых, индивид выклю­чается из списка производительных сил национальной экономики. А во-вторых, теряется величина того пособия, которое нужно платить для поддержания жизни индивида. Таким образом, общество, стремящееся к защите своих прав и свобод, непременно должно отслеживать, каким именно образом используются собранные налоги.

К середине 80-х гг. в СССР более 90% государственного бюджета формиро­валось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения имели не­значительный удельный вес.

Переход к рыночной экономике оказался немыслим без формирования до­ходной части

бюджета, без налогов. В начале 90-х гг. была осуществлена широко­масштабная налоговая реформа, подготовлены и приняты основополагающие на­логовые законы Российской Федерации: «Об основах налоговой системы в Рос­сийской Федерации» от 27 декабря 1991 г., «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г., «О налоге на добавленную стоимость» от 6 де­кабря 1991 г., «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г.

В результате к началу 1992 г. налоговая система России в основном была сформирована. Новый этап ее развития начался с принятием в 1998 г. Налогового кодекса РФ (первой его части), и второй его части в 2000 г.

* 1. Сущность, функции и виды налогов

Сущность налога заключается в изъятии государством в пользу общества оп­ределенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса. На­логи платят основные участники производства валового внутреннего продукта:

- работники, создающие материальные и нематериальные блага и получаю­щие определенный доход;

- хозяйствующие субъекты, владельцы капитала, действующие в сфере пред­принимательства.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков - юри­дических и физических лиц на территории страны. Все налоги, сборы, пошлины и другие платежи «питают» бюджетную систему РФ. Кроме того, существуют го­сударственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых отчислений. Источником этих отчислений также является произве­денный ВВП.

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный пла­теж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения денежных средств, принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и фи­зических лиц за осуществление государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Пошлина - это обязательный платеж, взимаемый за услугу общественного характера (например, таможенная, нотариальная, почтовая пошлина и др.).

В современной системе налогообложения налоги выполняют следующие функции: распределительную (социальную); фискальную; регулирующую; кон­трольную; поощрительную.

Функция налога - это проявление его сущности в действии, способ выраже­ния его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного рас­пределения и перераспределения доходов. Отсюда возникает главная *распреде­лительная (социальная) функция* налогов, выражающая их сущность как особого централизованного (фискального) инструмента распределительных отношений.

Посредством *фискальной функции* реализуется главное общественное назна­чение налогов - формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируе­мых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления собственных функций (оборонных, социальных, природоохранных и др.). Формирование доходов государственного бюджета на основе стабильного и цен­трализованного взимания налогов превращает государство в крупнейшего эконо­мического субъекта.

Другая функция налогов как экономической категории состоит в том, что по­является возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря *контрольной функции* оценивается эффективность налогового механизма, обеспе­чивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику. Контрольная функция налогово-финансовых отношений проявляется лишь в условиях действия распределительной функции. Таким образом, обе функции в органическом единст­ве определяют эффективность налогово-финансовых отношений и бюджетной по­литики. Осуществление контрольной функции налогов, ее полнота и глубина в из­вестной мере зависит от налоговой дисциплины. Суть ее в том, чтобы налогопла­тельщик (юридические и физические лица) своевременно и в полном объеме упла­чивали установленные законодательством налоги.

*Распределительная функция* налогов обладает рядом свойств, характеризую­щих многогранность ее роли в воспроизводственном процессе. Это, прежде всего то, что изначально распределительная функция налогов носила чисто фискальный характер. Но с тех пор, как государство посчитало необходимым активно участво­вать в организации хозяйственной жизни в стране, у данной функции появилось регулирующее свойство, которое осуществляется через налоговый механизм. В налоговом регулировании возникла стимулирующая, дестимулирующая, а также воспроизводственная подфункции.

*Регулирующая функция* призвана способствовать решению задач налоговой политики государства посредством налоговых механизмов.

*Стимулирующая подфункция* направлена на поддержку тех или иных эконо­мических процессов и реализуется через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений), увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения. Она проявляется в

изменении объекта обложения, уменьшении нало­гооблагаемой базы, понижении налоговой ставки и др.

Виды льгот: необлагаемый минимум объекта; освобождение от уплаты нало­гов отдельных лиц или категорий плательщиков; понижение налоговых ставок; рассрочка или отсрочка уплаты налогов, налоговые кредиты, включая инвестици­онные, введение специальных налоговых режимов, прочие налоговые льготы.

Действующие налоговые льготы по налогообложению прибыли предприятий направлены на стимулирование:

- финансирования затрат на развитие производства и жилищное строительство;

- малых форм предпринимательства;

- занятости инвалидов и пенсионеров;

- благотворительной деятельности в социально-культурной и природоохрани­тельной сферах.

Формами льгот по уплате налогов являются отсрочка или рассрочка по уплате налога, т. е. изменение срока уплаты налога на срок от одного до шести месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинте­ресованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, техно­логической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

- задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполнено этим лицом государственного заказа;

- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;

- если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

- если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом но­сит *сезонный* характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезон­ный характер, утверждается Правительством РФ;

- иных оснований, предусмотренных Таможенным кодексом РФ в отноше­нии налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможен­ную границу Российской Федерации.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены по од­ному или нескольким налогам. Изменение срока уплаты налога на срок от трех ме­сяцев до одного года при наличии хотя бы одного из перечисленных выше основа­ний называется *налоговым кредитом.*

Одной из преференций является также инвестиционный налоговый кредит, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных

пределах уменьшать свои платежи по налогу с последую­щей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от од­ного года до пяти лет по налогу на прибыль (доход) организации, а также по ре­гиональным и местным налогам.

Решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита по налогу на прибыль (доход) организации в части, поступающей в бюджет субъекта Российской Федерации, принимается финансовым органом субъекта РФ.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного произ­водства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

- осуществление этой организацией внедренческой или инновационной дея­тельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых тех­нологий, создание новых видов сырья или материалов;

- выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом и принимаемыми в со­ответствии с ним федеральными законами.

К специальным налоговым режимам относятся: упрощенная система налого­обложения субъектов малого предпринимательства, система налогообложения в свободных экономических зонах, система налогообложения в закрытых админист­ративно-территориальных образованиях, система налогообложения при выполне­нии договоров концессии и соглашений о разделе продукции.

*Дестuмулирующая подфункция* налогов направлена, наоборот, на торможение развития каких-либо экономических процессов, например, путем реализации госу­дарством протекционистской экономической политики. Это проявляется через введение повышенных налоговых ставок, установление налога на вывоз капитала, повышенных налоговых пошлин, налога на имущество и т.д.

*Подфункцию воспроизводственного назначения* несут в себе платежи за поль­зование природными ресурсами, налоги, взимаемые в дорожные фонды, на вос­производство минерально-

сырьевой базы. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность.

*Поощрительная функция* налогов выражается в признании государством осо­бых заслуг определенных категорий граждан перед обществом и в предоставлении им определенных налоговых льгот (например, участникам Великой Отечественной войны и т.д.).

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены нало­гоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

Объектами налогообложения являются:

- прибыль (ДОХОД, включая дивиденды, проценты по долговым обязательствам);

- имущество (деньги, ценные бумаги, иное имущество и имущественные права; результаты интеллектуальной деятельности; нематериальные блага);

- операции по реализации товаров, работ и услуг;

- стоимость реализованных товаров, выполненных работ, оказанных услуг.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

Общее количество налогоплательщиков определяется количеством юридиче­ских лиц (коммерческих и некоммерческих организаций), численностью граждан, зарегистрированных в налоговых органах в качестве предпринимателей без обра­зования юридического лица, и численностью граждан, уплачивающих подоходный налог по месту получения заработной платы.

Часть вторая Налогового кодекса РФ устанавливает правила обложения нало­гами и сборами, составляющими в совокупности систему налогов и сборов Рос­сийской Федерации, а также определяет законодательные основы специальных на­логовых режимов, применение которых допускается в Российской Федерации.

Система налогов и сборов в Российской Федерации отражает федеративное устройство Российского государства и представлена тремя условиями:

- федеральные налоги и сборы;

- региональные налоги и сборы, то есть налоги и сборы субъектов Россий­ской Федерации, краев, областей, автономной области, автономных округов;

- местные налоги и сборы.

В настоящий момент действующее законодательство допускается применение следующих специальных налоговых режимов:

- единого сельскохозяйственного налога - системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (Глава 26.1 НК РФ);

- упрощенной системы налогообложения (глава 26.2 НК РФ);

- системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (глава 26.3 НК РФ);

- системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продук­ции (глава 26.4 НК РФ).

Кроме того, налоги делятся на различные виды в зависимости от признака их классификации.

В первую очередь налоги делятся на *прямые* (подоходно - поимущественные) и *косвенные* (налоги на потребление). Прямые налоги взимаются в процессе при­обретения и накопления, материальных благ (подоходный налог, налог на имуще­ство), косвенные - в результате их расходования (акцизы, налог на добавленную стоимость и т.д.).

Прямые налоги подразделяются в свою очередь на:

*- реальные* - взимаемые с действительно полученной налогоплательщиком прибыли, или дохода (налог на прибыль предприятий);

*- вмененные* - взимается не с действительного, а с предполагаемого среднего дохода, получаемого в определенных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения; такими налогами прежде всего облагается имущество.

Помимо этого, налоги делятся на:

*- раскладочные* (сейчас используются в основном в местном налогообложе­нии, например, на нужды образования, на благоустройство территории и т.д.);

*- количественные* (долевые, квотативные), которые взимаются исходя из возможности налогоплательщика заплатить налог (при этом косвенно учитывается имущественное положение налогоплательщика).

Налоги также делятся на:

*- закрепленные* - полностью или в частях закрепленные в качестве источ­ника конкретного бюджета (в частности, таможенные пошлины);

*- регулирующие* - перераспределяемые ежегодно между бюджетами раз­личных уровней при утверждении федерального бюджета для покрытия дефицита (например, акцизы, НДС, налог на прибыль предприятий и т.д.).

Большую роль играют так называемые *целевые* налоги, в отличие от *общих,* т. е. налоги, взимаемые конкретно и целенаправленно для решения какой-либо опре­деленной задачи. Так, в 1994 г. в Москве с владельцев автотранспортных средств взимался налог, который непосредственно шел на реконструкцию кольцевой авто­дороги.

Налоги в соответствии с периодичностью их взимания можно также подраз­делить на:

*- регулярные* (систематические, текущие) - взимаются с определенной пе­риодичностью в течение всего времени пользования плательщиками имуществом либо занятия каким-либо видом деятельности, приносящей прибыль (например, земельный налог, подоходный налог с физических лиц и т.д.)

*-разовые* - взимаются в связи с какими-либо несистемными событиями (в частности, налог с имущества, который переходит к другому лицу в порядке на­следования, дарения и т.д.).

Налоги являются одним из самых доходных источников накопления казны, которые, во-первых, безвозмездно изымаются государством у налогоплательщиков и, во-вторых, поступая в бюджет, являются той его частью, на которую государство не затрачивает средств.

Глава 2. Анализ налоговой системы России

2.1. Анализ влияния налоговой реформы на основные результаты налоговой системы России за 2003-2007 гг.

Важнейшим результатом проводимой налоговой реформы стало заметное снижение налоговой нагрузки на экономику, что явилось одним из важных факто­ров поддержания экономического роста. В последние годы ежегодно принимались

и вступали в силу решения, предусматривающие существенное снижение налого­вого бремени. Так, начиная с 2004 года с 20 до 18 % была снижена основная ставка ИДС и отменен налог с продаж. С 2005 года произошло существенное снижение БСН. Начиная с 2006 года в связи с вступлением в силу важных поправок в режим применения НДС и налога на прибыль организаций, направленных на стимулиро­вание инвестиционной активности, произошло дальнейшее заметное снижение на­логовой нагрузки на экономику. В целом, в последние годы имело место снижение налоговой нагрузки в сопоставимых условиях в размере около 1 процента ВВП ежегодно. Уровень налоговой нагрузки на экономику в 2003-2007 годах представ­лен в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Уровень налоговой нагрузки на экономику в 2003-2007 гг.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
| факт | факт | факт | факт | факт |
| Отношение общего объема обязательных платежей к объему ВВП (в %)  | 34,7 | 34,1 | 32,9 | 33,7 | 36,8 |
| *в т. ч.* - *админисmпипvемых ФНС России*  | 285 | 281 | 267 | 266 | 263 |
| То же без учета влияния изменения мировых цен на нефть (при цене нефти 20,0 долл./барр.) (в %)  | 33,6 | 32,8 | 30,1 | 28,7 | 27,4 |
| Справочно: среднегодовая мировая цена на нефть «Юралс» (при цене нефти 20,0 долл./барр.) (в %)  | 23,0 | 23,7 | 27,2 | 34,4 | 50,6 |

Анализ таблицы 2.1 показал, что налоговая нагрузка, рассчитываемая как от­ношение общей суммы налоговых и иных обязательных платежей (включая

таможенные платежи) к объему ВВП при сопоставимых мировых ценах на нефть за 2003-2007 гг. снизилась с 33,6 % до 27,4 %.

Анализ уровня налоговой нагрузки в 2007 году по видам экономической дея­тельности проводится в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Структура поступлений налоговых платежей и уровень налоговой нагрузки по ви­дам экономической деятельности за 2006 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид экономическойдеятельности\* | Доля налого-вых плате-жей (%) | Налоговые поступле-ния (с учетом ЕСН)(млрд. руб.) | ВВП(млрд.руб.) | Налоговая нагрузка(налоговые поступ-ления % к ВВП) |
| Обрабатывающие производства  | 13,75 | 782,6 | 4101,9 | 19,1 |
| Добыча полезных ископаемых  | 37,39 | 2128,5 | 4128,8 | 51,6 |
| Строительство  | 3,72 | 212,0 | 1294,7 | 16,4 |
| Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство  | 0,75 | 42,5 | 993,4 | 4,3 |
| Рыболовство, рыбоводство  | 0,20 | 11,6 | 88,9 | 13,1 |
| Транспорт и связь  | 7,11 | 404,4 | 2348,0 | 17,2 |
| Торговля и сфера услуг  | 12,67 | 721,2 | 4824,0 | 15,0 |
| Финансовая сфера  | 9,35 | 532,4 | 3268,1 | 16,3 |
| Социальная сфера  | 1,73 | 98,4 | 1185,7 | 8,3 |
| Прочие виды экономической деятельности  | 13,33 | 759,4 | 2761,5 | 27,5 |

\*- группировки приведены в соответствии с Общероссийским классификатором видов эко­номической деятельности (ОКВЭД).

Проведенный анализ уровня налоговой нагрузки в 2007 году по видам эконо­мической деятельности (таблица 2.2) свидетельствует, что самый высокий уровень налогового бремени, исчисляемый как отношение общей суммы налоговых посту­плений, администрируемых ФНС России, к объему ВВП, произведенному в этих отраслях, имел место в секторе добычи полезных ископаемых и составил 51,6 про­цента. Самый низкий - в сельском хозяйстве (4,3 %) и в социальной сфере (8,3 %). В обрабатывающих производствах уровень налоговой нагрузки составил 19,1 %, против 26,3 %, сложившегося в целом по народному хозяйству.

По данным таблицы 2.2 построим график доли налоговых платежей по видам экономической деятельности за 2007 год (рисунок 2.1).

IEI Обрабатьmающие пр о ИЗВОдства

IEI Добьrttа

Рис. 2.1. Доля налоговых платежей по видам экономической деятельности

за 2007 год

Таким образом, можно констатировать, что одним из позитивных результатов налоговой реформы стало заметное перераспределение налогового бремени с об­рабатывающих и иных приоритетных отраслей в сторону сектора, связанного с до­бычей полезных ископаемых.

Следует также отметить, что уже сегодня по размеру налоговых ставок ос­новных налогов Российскую Федерацию можно отнести к странам с наиболее низ­ким уровнем налогообложения.

При этом, несмотря на снижение налоговой нагрузки за годы налоговой ре­формы удалось обеспечить стабильный рост налоговых и иных обязательных пла­тежей (включая администрируемых таможенными органами), которые заметно выросли в реальном выражении (таблица 2.3, 2.4).

Из указанной суммы по платежам, администрируемых налоговыми органами, дополнительно получено 1,4 трлн. рублей, или 7% (в том числе по налогу на при­быль организаций 482 млрд. рублей, или 13 % к поступлениям по этому налогу, по налогу на доходы физических лиц 268 млрд. рублей или 11,4 %, по ИДС 297 млрд. рублей, или 8,7 % к поступлениям по этому налогу). По платежам, администрируемых таможенными органами, за 2003-2007 гг. получено дополнительно (без учета влияния инфляции) около 1,2 трлн. рублей, или 23,5 % к общему объему та­ких платежей, администрируемых таможенными органами (см. Приложение 1).

Таблица 2.3

Изменение объема поступлений налоговых и иных обязательных платежей в 2002-2007 п. в реальном выражении.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2002 г. | 2003 г. | 2004 г. | 2005 г. | 2006 г. | 2007 г. |
| Всего поступило налоговых и иных обязательных платежей (млрд. руб.)  | 2453,0 | 3070,2 | 3608,7 | 4311,9 | 5661,6 | 7792,2 |
| в % к предыдущему году  | Х | 125,2 | 117,5 | 119,5 | 131,3 | 137,6 |
| Всего поступило платежей без уче та влияния увеличения цен на нефть (млрд. руб.)\*  | 2314,3 | 3037,7 | 3591,6 | 3998,8 | 4792,9 | 5936,2 |
| в % к предыдущему году  | Х | 131,3 | 118,2 | 111,3 | 119,9 | 123,9 |
| Уровень инфляции (%)  | Х | 18,6 | 15,1 | 12,0 | 11,7 | 10,9 |
| Изменение объема поступлений в реальном выражении к предыдущему году (%)  | Х | 110,7 | 102,7 | 99,4 | 107,3 | 111,7 |

\*при цене нефти «Юралс» 20,0 дол. за баррель.

Всего за 2002-2007 гг. в реальном выражении (без учета влияния инфляции), было получено дополнительно около 2,6 трлн. рублей налоговых и иных обяза­тельных платежей, что составило примерно 10,5 % к общему объему таких плате­жей, поступивших за эти годы.

Таблица 2.4

Объем дополнительных налоговых доходов за 2002-2007 п. в реальном выраже­нии (включая платежи, администрируемые таможенными органами)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2002  | 2003  | 2004  | 2005  | 2006  | 2007  |
| Всего налогов и сборов (млрд. руб.)  | 2453,0  | 3070,2  | 3608,9  | 4311,9  | 5661,6  | 7792,2  |
| Прирост к предьщущему голу (в %)  | Х  | 25,2  | 17,5  | 19,5  | 31,3  | 37,6  |
| Уровень инфляции (среднегодовой индекс в %)  | Х  | 18,6  | 15,1  | 12,0  | 11,7  | 10,9  |
| Изменение без учета уровня инфляции (в %)  | Х  | 5,6  | 2,1  | 6,7  | 17,5  | 24,1  |
| Получено дополнительно налоговых доходов в реальном выражении (млрд. руб.)  | Х  | 137,4  | 64,5  | 241,8  | 754,6  | 1364,7  |
| Всего за 2002-2007 гг. - (млрд. руб.) - в % к полученным за 2002-2007 гг.  | Х  | Х  | Х  | Х  | Х  | 2563,1  |
| Х  | Х  | Х  | Х  | Х  | 10,5  |

В результате налоговой реформы произошли позитивные изменения в структуе уплачиваемых налогов.

В таблице 2.5 представлены объем и структура полученных налоговых дохо­дов за 2003-2007 гг.

Таблица 5

Объем и структура фактически полученных налоговых доходов за 2003-2007 гг. (млрд.руб.) (кроме налогов и сборов, контролируемых таможенными органами)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды налогов исборов | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 |
| Сум-ма | В % китогу | Сум-ма | в%китогу | Сумма | в% китогу | Сумма | в% китогу | Сумма | в% китогу |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| Налоги на прибыль (доход), в т.ч. - налог на прибыль организаций - налог на доходы физических лиц (подоходный налог)  | 576,4  | 27,2  | 819,8  | 26,7  | 985,9  | 27,8  | 1451,7  | 32,7  | 2041,4  | 35,9  |
| 401,5  | 18,9  | 462,7  | 15,1  | 527,0  | 14,9  | 867,6  | 19,5  | 1334,1  | 23,4  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 174,2  | 8,2  | 357,1  | 11,6  | 455,3  | 12,8  | 574,0  | 12,9  | 707,4  | 12,4  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Налоги на товары (услуги), в т.ч. -НДС -акцизы(без акцизов на газ) - налог с продаж  | 459,7  | 21,7  | 712,0  | 23,2  | 866,2  | 24,4  | 959,3  | 21,6  | 1261,8  | 22,2  |
| 353,4  | 16,7  | 531,9  | 17,3  | 619,0  | 17,5  | 749,0  | 16,9  | 1025,7  | 18,0  |
| 67,8  | 3,2  | 130,1  | 4,2  | 189,3  | 5,3  | 202,5  | 4,5  | 236,1  | 4,1  |
| 34,6  | 1,6  | 50,0  | 1,6  | Х  | Х  | Х  | Х  | Х  | Х  |
| Поимущественные налоги  | 64,4  | 3,0  | 120,2  | 3,9  | 137,6  | 3,9  | 146,8  | 3,3  | 253,2  | 4,5  |
| Налоги, связанные с использованием природных ресурсов (включая. акцизы) | 170,8  | 8,1  | 463,7  | 15,1  | 555,7  | 15,7  | 620,2  | 14,0  | 928,6  | 16,3  |
| Единый социальный налог (взносы в социальные внебюджетные фонды)  | 530,3  | 25,0  | 745,4  | 24,2  | 875,6  | 24,7  | 1073,1  | 24,2  | 1052,9  | 18,5  |
| Прочие налоги и сборы  | 418,3  | 15,0  | 212,5  | 6,9  | 122,8  | 3,5  | 191,0  | 4,3  | 155,1  | 2,7  |
| Всего налогов и сборов  | 2119,9  | 100  | 3073,6  | 100  | 3543,8  | 100  | 4442,1  | 100  | 5693,0  | 100  |

Из анализа, проведенного в таблице 2.5 можно сделать следующие выводы:

- заметно увеличилась доля налогов, связанных с использованием природных ресурсов и, в первую очередь, ресурсов недр;

- резко уменьшилась доля прочих налогов (прежде всего целевых налогов, являвшихся источниками формирования дорожных фондов);

- почти в полтора раза увеличилась в общем объеме налоговых поступлений доля налога на доходы физических лиц;

- в 2004 году произошло снижение доли налога на прибыль организаций, что было обусловлено введением нового режима его уплаты. Однако, в по следующие годы значение этого налога заметно возросло, что наряду с общим экономическим ростом обусловлено прекращением действия внутренних «оффшорных зон», а также крупными доначислениями в результате усиления контрольной работы на-

логовых органов;

- в 2007 году заметно снизилась доля единого социального налога (БСН), что обусловлено решением о снижении с 2006 года его налоговых ставок.

Следует отметить, что рост налоговых доходов имеет место как по доходам, поступающим в федеральный бюджет, так и в региональные и в местные бюдже­ты. При этом удельный вес налоговых доходов, зачисляемых в территориальные бюджеты (без учета таможенных платежей, БСН и взносов на обязательное пенси­онное страхование) в общем объеме налоговых доходов консолидированного бюджета превышал 50 процентов (таблица 2.6).

Таблица 2.6

Соотношение доходов бюджетов в общем объеме налоговых поступлений за 2001­2007 гг. (кроме налогов и сборов, контролируемых ГТС России, взносов в государ­ственные социальные внебюджетные фонды, БСН и взносов на обязательное пенсионное страхование)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Годы | Всего(млрд.руб.) | Федеральныйбюджет (млрд.руб.) | Региональные и местные бюджеты(млрд. руб.) | Федеральныйбюджет(%) | Региональные иместные бюджеты (%) |
| 2001 | 980,5 | 390,1 | 590,4 | 40,1 | 59,9 |
| 2002 | 1589,6 | 679,1 | 910,5 | 42,7 | 57,3 |
| 2003 | 1972,1 | 956,8 | 1015,3 | 50,5 | 49,5 |
| 2004 | 2327,9 | 1148,5 | 1179,4 | 49,3 | 50,7 |
| 2005 | 2706,8 | 1321,7 | 1385,1 | 48,8 | 51,2 |
| 2006 | 3367,2 | 1524,3 | 1848,4 | 45,3 | 54,7 |
| 2007 | 4629,1 | 2400,9 | 2228,2 | 51,9 | 48,1\* |

Некоторое снижение в 2007 году доли налоговых доходов, зачисляемых в территориальные бюджеты, в общем объеме налоговых доходов консолидирован­ного бюджета обусловлено увеличением поступлений в федеральный бюджет сумм налогов, связанных с добычей полезных ископаемых).

За годы налоговой реформы произошли определенные позитивные изменения и в структуре поступлений налоговых платежей по основным отраслям экономики (таблица 2.7).

Таблица 2.7

Изменение структуры поступлений налоговых платежей по основным

отраслям экономики (%)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Отрасли народного хозяйства\*  | 2003 (факт)  | 2004 (факт)  | 2005 (факт)  | 2006 (факт)  | 2007 (факт)  | Изменение доли за 2003- 2007 гг.  |
| 1  | 2  | 3  | 4  | 5  | 6  | 7  |
| Промышленность - всего  | 46,7  | 46,7  | 47,3  | 44,1  | 48,6  | +1,9  |
| в том числе топливная  | 17,6  | 18,7  | 21,8  | 20,3  | 26,6  | +9,0  |
| из нее нефтедобыча и нефтепереработка  | 14,4  | 14,3  | 17,8  | 17,1  | 22,8  | +8,4  |
| Иная промышленность  (кроме топливной)  | 29,1  | 28,0  | 25,5  | 23,8  | 22,0  | -7,1  |
| Сельское хозяйство  | 0,8  | 0,8  | 0,7  | 0,7  | 0,6  | -0,2  |
| Строительство  | 5,8  | 6,7  | 6,7  | 6,2  | 5,1  | -0,7  |
| Связь  | 2,5  | 2,7  | 3,0  | 3,0  | 2,5  | -  |
| Торговля, общепит, МТС  | 11,2  | 10,4  | 15,1  | 17,9  | 12,5  | +1,3  |
| Финансовая сфера  | 3,8  | 3,6  | 2,8  | 2,4  | 2,8  | -1,0  |
| Прочие (многоотраслевые, малый бизнес, бюджетные и др.)  | 29,2  | 29,1  | 24,4  | 25,7  | 27,9  | -1,3  |

- группировки приведены в соответствии с Общероссийским классификатором отраслей народного хозяйства (ОКОНХ);

В частности, при сохранении высокой доли промышленности особенно за­метно возросла доля налогов, уплачиваемых топливной промышленностью (преж­де всего, связанной с добычей и переработкой нефти) с одновременным уменьше­нием доли налогов, уплачиваемых обрабатывающими и другими промышленными предприятиями помимо топливной промышленности. В 2007 году из общего объ­ема налоговых поступлений, администрируемых ФНС России, на сферу добычи полезных ископаемых приходилось 37,4 %, на торговлю и сферу услуг - 12,7 %, на обрабатывающие производства только 13,8 % общего объема налоговых

поступ­лений (Таблица 2.2).

Среди последних мер, реализованных в рамках осуществления налоговой ре­формы, следует отметить окончательное законодательное оформление структуры налоговой системы России. Общее количество налогов и сборов, предусмотренных на федеральном уровне, снизилось с 54 до 14, или более чем в три раза (в настоя­щее время установлено 9 федеральных, 3 региональных и 2 местных налога). Кро­ме этого применяется 4 специальных налоговых режима (в том числе 2 новых), а также 4 обязательных платежа, имеющих неналоговый статус.

2.2.Основные изменения налоговой системы России в 2006-2007 годах

Для развития и становления налоговой системы России в 2006-2007 годах ха­рактерны две тенденции: основные изменения налоговой системы в целом и от­дельных правил регулирования исчисления и уплаты налогов.

Важной тенденцией налоговой реформы в России являются отмена ряда не­обоснованных налогов (например, налога с продаж) и снижение ставок основных налогов (налога на прибыль - до 24%, налога на доходы физических лиц - до 13%, НДС - до 18%).

Снижение ставок сопровождается отменой налоговых льгот. Высокие бюд­жетные поступления от обложения налогом добычи и реализации природных ре­сурсов (в частности, от налога на добычу полезных ископаемых) позволяют рас­считывать на возможное сохранение тенденции по снижению ставок налогов и сборов, хотя снижение уже не будет таким значительным, как ранее.

Другая тенденция в налоговой реформе России - это рост неопределенности практики применения налогового законодательства и рост карательного характера российской налоговой системы. О потере определенности российским налоговым законодательством свидетельствует все более широкое использование в нем таких оценочных понятий, как «экономическая оправданность затрат», «расчетная цена ценной бумаги» и т.д. Однако самым мощным фактором неопределенности в на­логовых правоотношениях является критерий добросовестности налогоплатель­щика, который был сформулирован Конституционным Судом РФ (далее - КС РФ) и сейчас широко применяется судебными и налоговыми органами, часто с непред­сказуемым результатом. При этом ни в одном законе или решений высших судеб­ных инстанций четко не сформулировано понятие недобросовестности налогопла­тельщика. В судебной практике есть лишь примеры решения отдельных дел с при­менением этого критерия.

Рост карательного характера российской налоговой системы проявляется в том, что в 2004 году в Уголовном кодексе РФ был ликвидирован институт «дея­тельного раскаянья» как основания для освобождения от уголовной ответственно­сти за уклонение от уплаты налогов. Безусловно, институт освобождения от нака­зания в связи с изменением обстановки - это не адекватная замена, так как почти полностью зависит от усмотрения правоприменителя. Кроме того, тенденция роста карательного характера российской налоговой системы все чаще основана на вы­водах, которые делает КС РФ в своих решениях. Одной из самых жестких право­вых позиций КС РФ стала позиция о применимости к сфере борьбы с уклонением от уплаты налогов института сделок, совершенных в противоречии с основами правопорядка и нравственности.

Эта статья Гражданского кодекса РФ предусматривает конфискацию всего полученного по сделке в доход государства, если сделка совершена с целью, про­тивной основам правопорядка и нравственности. КС РФ в Определении от 08.06.2004 N 226-0 одобрил применение этой статьи к сделкам, направленным на уклонение от уплаты налогов. Таким образом, сложилась ситуация, когда законо­датель устанавливает за умышленное уклонение от уплаты налогов санкцию в размере 40% от неуплаченной суммы налога, а КС РФ считает возможным приме­нить конфискацию всей суммы сделки, а не только налога, пени и штрафа в 40% от суммы налога.

Другой пример расширения возможностей применения санкций к налогопла­тельщикам содержится в Постановлении КС РФ от 14.07.2005 N 9-П. Суд признал, что срок давности привлечения налогоплательщика к ответственности, установ­ленный НК РФ (3 года), может быть продлен, если будет установлено, что налого­плательщик препятствовал налоговому контролю. Таким образом, КС РФ факти­чески поддержал позицию, что к недобросовестным налогоплательщикам не при­меняются сроки давности привлечения к ответственности.

Ориентация выводов КС РФ на защиту интересов государства в ущерб правам налогоплательщиков нашла свое отражение и в следующем. КС РФ в противоре­чии с нормами НК РФ неоднократно признавал, что правовое регулирование сбо­ров может осуществляться не законом, а исполнительной властью. Упорядочение выездных налоговых проверок по срокам и процедурам, которое произошло в час­ти первой НК РФ в 1999 году, было во многом нивелировано позицией КС РФ о возможности приостановления выездных налоговых проверок на неопределенный срок. Суд также подверг пересмотру установленное в статье 5 НК РФ ограничение возможности произвольно менять режим налогообложения в пределах налогового периода. Наконец, КС РФ сформулировал ограничения права на возврат излишне уплаченных косвенных налогов, хотя в тексте статьи 78 НК РФ такого ограниче­ния не содержится.

Еще одно проявление доминирования публичных интересов над интересами налогоплательщиков - практика налоговых органов, согласно которой ответствен­ность за возможные неправомерные действия возлагается на контрагентов налого­плательщика. Так, при неуплате НДС в бюджет поставщиком налогоплательщика весьма вероятна трактовка налогового органа о недобросовестности самого нало­гоплательщика, выбравшего такого поставщика - неплательщика налогов.

Таким образом, хотя в законе это и не предусмотрено, налоговые органы все чаще пытаются переложить бремя контроля за уплатой налогов на налогоплатель­щиков. Судебная практика не всегда поддерживает налогоплательщика, и в ряде случаев суды признают, что он должен проявлять разумную осмотрительность в выборе своего контрагента, чтобы не пострадали интересы бюджета. Косвенно на это ориентируют и разъяснения КС РФ.

Эти негативные изменения в налоговой системе России привели к ситуации, при которой налогоплательщик может столкнуться с необоснованным, произволь­ным и даже предвзятым толкованием и применением налогового закона.

До последнего времени защита компаний в арбитражных судах от такого применения закона налоговыми органами была быстрой, действенной и адекват­ной в большинстве случаев (по статистике 2003 года более 70% исков налогопла­тельщиков было удовлетворено судами). Однако в последнее время, по мнению многих практикующих юристов, независимость судебной власти подвергается опасности, и судьи уже не так смело, как раньше, защищают права налогопла­тельщиков в спорах с государством.

Необходимо отметить, что российское государство предпринимает ряд мер против такого «налогового терроризма». В частности, предполагается упорядочить и законодательно закрепить в НК РФ критерии разграничения налогового плани­рования и уклонения от уплаты налогов, опираясь на немецкий право вой опыт ре­гулирования этого вопроса.

В связи с этим Администрацией Президента РФ был объявлен конкурс на разработку законопроекта по этому вопросу. Однако лучшей гарантией защиты налогоплательщиков стало бы не только законодательное решение этой проблемы, но и обеспечение реальной независимости судей.

Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в от­дельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» внесены существен­ные изменения в основной акт налогового законодательства - Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ), основная часть которых вступила в силу с 1 января 2007 года, а отдельные положения - с 1 января 2008-2010 годов.

Поправки, внесенные в НК РФ Законом N 137-ФЗ, касаются, в основном, час­ти первой НК РФ, в меньшем объеме (но не меньшей значимости) - части второй НК РФ, носят принципиальный характер, и их значение таково, что можно сделать следующий вывод: правовое поле в области налоговых правоотношений кардинально изменилось.

Внесены изменения в ст. 6.1 НК РФ, регулирующую исчисление сроков.

Так, если в настоящее время под месяцем понимается календарный месяц, то с 2007 года эта позиция исключена, так же как и исчисление сроков неделями. Ес­ли следовать аналогии, то под месяцем понимается 30 календарных дней.

Подробно урегулированы сроки, исчисляемые днями. Особо оговорено, что срок, установленный днями, будет исчисляться строго в рабочих днях, если в тек­сте статьи НК РФ не оговорено специально, что речь идет о календарных днях.

Включена следующая новелла: в настоящее время предполагается, что дейст­вие исполнено, если в последний день срока документы или деньги сданы на почту или на телеграф; в новой же редакции НК РФ просто указано - «в организацию связи». Поскольку в соответствии с Федеральным законом от 07.07.2003 N 126-ФЗ «О связи» организация связи - это юридическое лицо либо индивидуальный пред­приниматель, для которых деятельность в области связи является основной, надо понимать так, что допущена возможность сдавать документы и деньги в коммер­ческие почтовые организации.

Законом N 137-ФЗ уточнены права и обязанности налогоплательщиков, пла­тельщиков сборов и налоговых агентов.

Плательщики сборов и налоговые агенты приравнены в области защиты сво­их прав к налогоплательщикам. Так, например, налоговые органы должны обеспе­чивать защиту прав плательщиков сборов, а налоговые органы, таможенные орга­ны, органы внутренних дел - возмещать налоговым агентам убытки, причиненные действиями своих сотрудников.

И налогоплательщики, и плательщики сборов должны будут сообщать в нало­говые органы об открытии (закрытии) счетов в течение не 10, а 7 дней.

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной прак­тикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, по запросу налоговых органов, должны будут представлять книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Налоговым агентам вменено в обязанность представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов и в течение четы­рех лет обеспечивать их сохранность.

Исключены права налоговых органов по контролю соответствия крупных расходов физических лиц их доходам и по созданию налоговых постов.

Дополнительно налоговым органам предоставлено право предъявлять в суд иски о взыскании не только штрафов, но и недоимок и пеней.

С 2007 года в обязанности налоговых органов входит:

- обеспечение сохранения налоговой тайны

- предоставление налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по их запросам справок о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа в течение пяти дней со дня по­ступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса;

- осуществление по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместной сверки сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов;

- выдача по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогово­го агента копий решений, принятых налоговым органом в отношении этого нало­гоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Таким образом, налогоплательщики беспрепятственно могут получать ин­формацию о состоянии своих дел по данным налогового органа, это уже при­водит к положительным результатам в их деятельности, поскольку ранее налогоплательщикам было чрезвычайно трудно получить соответст­вующие документы из налогового органа и данные налогоплательщика и официальных органов зачастую расходились, причем значительно.

Несколько удивляет другая новелла - из обязанностей налоговых органов ис­ключено предусмотренное п. 5 СТ. 32 НК РФ положение, обязывающее их осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных либо взысканных сумм налогов, пеней и штрафов.

Если в отношении возврата излишне уплаченных или взысканных сумм нало­гов, пеней и штрафов такое уточнение понятно, поскольку его реально осуществ­ляют органы Федерального казначейства, то в отношении зачета ясности нет. Тем более что СТ. 78 НК РФ, регулирующая общие положения о зачете излишне упла­ченных сумм, сохранена, хотя и подверглась изменениям, о которых будет сказано ниже.

Изменениями, внесенными Законом N 137-ФЗ в НК РФ, повышена ответст­венность налогоплательщиков и расширены права налоговых органов.

Так, решение о взыскании налога за счет имущества организации или инди­видуального предпринимателя может приниматься налоговым органом в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пла­тельщикам стоит учесть, что пени начисляются также и в случае нарушения срока уплаты авансовых платежей. Пени не начисляются на сумму недоимки, образовавшейся у плательщика в результате выполнения им письменных разъяс­нений уполномоченных органов. При этом указано, что это положение не применяется, если письменные разъяснения основаны на неполной или недосто­верной информации. В то же время критерии отнесения информации к недосто­верной или неполной НК РФ не установлены.

Определен общий срок для выполнения обязанности по уплате налога, сбора, пени, штрафа - один месяц со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период не указан в самом уведомлении.

Подробно описаны обязанности местных администраций и организаций фе­деральной почтовой связи при приеме денежных средств от налогоплательщиков с целью исключить возможность неперечисления в срок денежных средств, упла­ченных налогоплательщиком в бюджетную систему.

Достаточно четко прослеживается тенденция к тому, что штрафы взи­маются в бесспорном порядке.

С 1 января 2007 года налогоплательщики не могут рассчитывать на налого­вый кредит - из НК РФ исключена ст. 65. Что же касается инвестиционного нало­гового кредита, то он будет продолжать предоставляться.

Арест имущества применяется для исполнения решения о взыскании не только налога, но и пеней и штрафов.

Усилена ответственность банков, которым вменяется в обязанность при не­возможности исполнения поручения налогоплательщика или поручения налогово­го органа в установленные сроки в связи с недостаточностью денежных средств на корреспондентском счете банка сообщить о неисполнении поручения налогопла­тельщику (либо налоговому органу, выставившему поручение) и в налоговый ор­ган по месту нахождения банка. Кроме того, в настоящее время, банки должны сообщать в на­логовый орган не только об открытии или закрытии счетов налогоплательщика, но и об изменении его реквизитов на бумажном носителе или в электронном виде в течение пяти дней со дня соответствующего действия.

Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налого­вый орган наказывается штрафом в размере 10000 руб.

Подверглись существенным изменениям СТ. 78 и 79, касающиеся зачета или возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов. Так, зачет производится после погашения не только задолженности по текущим налогам, но также задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения. При этом сверка расчетов по излишне уплаченным налогам может производиться по инициативе не только налогового органа, но и налогоплательщика. Решение о за­чете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей при­нимается в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания акта совместной сверки.

Возврат налога при наличии недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по пеням и штрафам с 1 января 2007 года произво­дится только после зачета излишне уплаченных сумм в счет недоимок и задол­женностей.

Срок для принятия налоговым органом решения о возврате излишне уплачен­ныx сумм налога, пеней, штрафов установлен такой же, как и для принятия реше­ния о зачете, - 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания акта сверки расчетов. Общий срок для подачи заявления о возмещении налога путем зачета или возврата сохранен - три года со дня уплаты соответст­вующей суммы. Сокращен до пяти дней период, в течение которого налоговый ор­ган обязан сообщить налогоплательщику о принятом решении, о зачете (возврате) или об отказе, причем строго в письменном виде.

На территориальные органы Федерального казначейства возложена обязан­ность уведомлять налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налого­плательщику денежных средств.

Вышеуказанные правила применяются к зачету или возврату сумм из­лишне уплаченных авансовых платежей, сборов, пеней и штрафов, а также распространяются на налоговых агентов.

Заявление о возврате сумм излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов может быть подано налогоплательщиком в налоговый орган в течение одного месяца со дня, когда стало известно о факте излишнего взыскании, а иско­вое заявление в суд - в течение трех лет.

Наиболее серьезные изменения внесены Законом N 137-ФЗ в порядок регули­рования налогового контроля.

С 1 января 2007 года нало­говая декларация представляет собой заявление не только о полученных до­ходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и ис­численной сумме налога, но также и об объектах налогообложения и о налоговой базе.

При отсутствии финансово-хозяйственной деятельности налоговая деклара­ция должна будет представляться по упрощенной форме.

Порядок подачи деклараций (в том числе через представителей) подробно урегулирован в СТ. 80 НК РФ.

Давно вошедшее в практику наименование «уточненная декларация» наконец закреплено законодательно. Она должна подаваться в налоговый орган по месту учета по форме, действовавшей в налоговый период, за который вносятся изменения.

Уточнены положения, касающиеся особенностей учета организаций, имею­щих обособленные подразделения.

В частности, введена норма, касающаяся снятия с учета организаций, имею­щих обособленные подразделения, при ликвидации последних. Налоговый орган должен принять решение о снятии организации с учета по месту нахождения обо­собленного подразделения в течение 10 дней со дня подачи соответствующего за­явления, но не ранее окончания выездной налоговой про верки в случае ее прове­дения.

Органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и предста­вительств иностранных юридических лиц, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения об аккредитации (лишении аккреди­тации) соответствующих филиалов и представительств в течение 10 дней.

Изменения, внесенные Законом N 137-ФЗ в часть вторую НК РФ, не столь объемны, как поправки, внесенные в часть первую Кодекса, но имеют не меньшее значение.

Прежде всего, в значительном количестве статей части второй НК РФ уточ­нено понятие «день», под которым с 1 января 2007 года понимается строго календарный день.

Изменился порядок возмещения НДС: налоговый орган обязан принять решение о возмещении этого налога в течение семи дней со дня проведения каме­ральной проверки, если при ее проведении не будет выявлено нарушение законодательства. При выявлении нарушения законодательства о налогах и сборах дол­жен быть составлен акт налоговой проверки, далее должна последовать процедура, предусмотренная в главе 14 «Налоговый контроль» части первой НК РФ. Поруче­ние на возврат сумм НДС при условии отсутствия нарушений направляется в тер­риториальный орган Федерального казначейства на следующий день после приня­тия налоговым органом соответствующего решения.

Органы Федерального казначейства обязаны осуществить возврат сумм НДС в течение пяти дней со дня получения поручения налогового органа и уведомить последний об исполнении поручения.

В пятидневный срок со дня принятия решения о возмещении (возврате или зачете) НДС налоговый орган обязан уведомить о своем решении налого­плательщика.

Если решение о возмещении НДС будет принято при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между подачей декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, то пени на сумму недоимки не будут начисляться.

При нарушении сроков возврата суммы НДС считая с двенадцатого дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном), суммы налога, начисляются про­центы исходя из ставки рефинансирования Банка России.

С 1 января 2007 года утратила силу СТ. 197.1 НК РФ о налоговых постах.

В нормах, регулирующих налог на доходы физических лиц, уточнено, кто признается налоговым резидентом.

При этом произошли кардинальные изменения в правовом регулировании этого понятия. В настоящее время под налоговым резидентом понимается физиче­ское лицо, фактически находящееся на территории Российской Федерации не ме­нее 183 дней в календарном году.

С 1 января 2007 года отсчет для определения соответствующего срока уста­новлен исходя не из календарного года, а исходя из двенадцати следующих подряд месяцев. При этом период нахождения лица на территории Российской Федерации не прерывается на период выезда для лечения или обучения, если этот пери­од составит менее шести месяцев.

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, уплачивают единый со­циальный налог по ставкам, установленным для адвокатов.

Так же как и адвокаты, в случае прекращения своих полномочий нотариусы,

занимающиеся частной практикой, обязаны представить в налоговый орган налоговую декларацию за период с начала налогового периода по день прекраще­ния своих полномочий.

К плательщикам налога на игорный бизнес перестали применяться штрафы в случае, если они не зарегистрировали своевременно изменение количества объектов налогообложения.

На один год - с 1 января 2007 года по 1 января 2008 года – была установлена норма о том, что налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых на 1 января текущего календарного года превышает 250 человек, представляют на­логовые декларации (расчеты) по всем видам налогов в налоговый орган в элек­тронном виде, если иной порядок представления информации, отнесенной к госу­дарственной тайне, не предусмотрен законодательством Российской Федерации.

С 1 января 2008 года эта норма действует в отношении налогопла­тельщиков, среднесписочная численность работников которых составит 100 чело­век. Соответствующие позиции предусмотрены в СТ. 80 НК РФ и в Законе N 137­ФЗ о порядке введения ее в действие.

Закон N 137 -ФЗ предусмотрел внесение в НК РФ изменений, вступающих в действие в 2008, 2009, 2010 годах. Основными из них являются следующие:

- с 1 января 2008 года налоговый период по НДС установлен как квартал. Несколько ограничены с 1 января 2008 года права налогоплательщиков в области зачета и возврата, излишне уплаченных налогов: зачет сумм налогов производится только по соответствующим видам налога (то есть без права за­чета по другим налогам, зачисляемым в соответствующий бюджет), а возврат ­только после погашения сумм задолженностей по иным налогам соответствующе­го вида, а также сумм пеней и штрафов по ним.

- с 1 января 2009 года вступит в действие п. 5 ст. 101.1 НК РФ, устанавливаю­щий, что обжалование решения налогового органа в судебном порядке может быть произведено только после обжалования этого акта в вышестоящем налоговом ор­гане.

- с 1 января 2010 года начнет действовать и применяться к правоотношениям, возникшим с этого периода, норма ст. 93 НК РФ о том, что в ходе проведения на­логовой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камераль­ных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица.

Вышеуказанное ограничение не будет распространяться на два случая:

1) если документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинни­ков, возвращенных впоследствии проверяемому лицу;

2) если документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вслед­ствие непреодолимой силы.

Таковы основные изменения и дополнения, внесенные в НК РФ Законом N 137-ФЗ, которые вступили в действие с 1 января 2007.

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

Анализ налоговых систем государств показывает, что, несмотря на их разли­чие, они имеют в своем составе сходные элементы, хотя в разных сочетаниях.

Глава 3. Совершенствование налоговой системы

Российской Федерации

Современная налоговая система должна быть справедливой, эффективной и доступной для понимания. Между тем в последние десятилетия, как в западных странах, так и в Российской Федерации появились и получили развитие тенденции усложнения налогового законодательства, распространения затратных и малоэф­фективных мер налогового администрирования. В результате неоправданно высо­кое бремя налогов стало возлагаться на рядовых налогоплательщиков и на произ­водительный сектор экономики в целом, в то время как искушенные в финансовых технологиях и пользующиеся услугами высококвалифицированных консультантов представители финансово-банковского сектора, сферы биржевой торговли, круп­номасштабных международных валютных и кредитно-финансовых операций кри­минального бизнеса пользуются практически режимом иммунитета от всех форм налогообложения.

Понимая неприемлемость подобной ситуации, законодатели ведущих запад­ных стран начинали активно разрабатывать и реализовывать меры по упрощению системы налогообложения, ликвидации наиболее явных пробелов в законодатель­стве, позволяющих состоятельным гражданам вполне легально уклоняться от вы­полнения своих налоговых обязательств, и по формированию новой атмосферы доверительных, основанных на взаимопонимании отношений с рядовыми налого­плательщиками. Настало время серьезно заняться этой проблемой и в Российской Федерации.

Для проводимой в настоящее время в Российской Федерации налоговой ре­формы главным является достижение оптимального соотношения между стимули­рующей и фискальной ролью налогов. В этом случае, очевидно, основными зада­чами налоговой реформы являются более справедливое распределение налогового бремени, переход к оптимальным налоговым ставкам и общее упрощение налого­вой системы. И при этом система администрирования налогов должна обеспечивать снижение уровня издержек исполнения налогового законодательства, как для государства, так и для налогоплательщиков.

Если исходить из этих задач и принимать во внимание провозглашенные Пре­зидентом Российской Федерации и Правительством РФцели экономической поли­тики, то основные направления проводимой в Российской Федерации налоговой политики должны быть следующими:

- высокая прогрессивность обложения особо высоких, спекулятивных дохо­дов (для уменьшения слишком большого неравенства в распределении доходов в обществе);

- установление необлагаемого минимума для получателей особо низких дохо­дов (не менее 2,5 тыс. руб. в месяц);

- льготное налогообложение производственного сектора (налогом на при­быль) и низкооплачиваемого наемного труда (социальными налогами);

- льготное налогообложение основных продуктов потребления, определяю­щих необходимый минимум потребления (и, соответственно, стоимость рабочей силы);

- льготные режимы налогообложения для экспорта продукции перерабаты­вающей промышленности и высокотехнологичных отраслей;

- повышенное налогообложение прибылей и доходов, вывозимых за рубеж не на цели содействия экспорту товаров и услуг;

- особо льготный налоговый режим для инвестиционной деятельности, осо­бенно для вложений в высокотехнологичные и наукоемкие отрасли;

- введение системы экологических платежей, охватывающей все виды нега­тивного воздействия на окружающую среду.

Так же перед налоговыми органами стоит задача не просто выявлять факты сокрытия доходов и ухода от налогообложения, но и пытаться идти на шаг вперед посредством совершенствования нормативно-правовой базы, оперативного пере­крытия возможных каналов возникновения налоговых нарушений. Следует преду­смотреть установление жесткого повседневного контроля за соблюдением налогового законодательства, заблаговременное пресечение «теневых» экономических операций, повышение ответственности граждан и организаций за уклонение от уп­латы налогов. Данная работа может вестись по следующим основным направлени­ям:

- изменение организационной структуры налоговой администрации (создание региональных налоговых инспекций, а также федерального налогового округа, в котором должны регистрироваться крупнейшие предприятия, ведущие хозяйст­венную деятельность);

- ускоренное развитие информационных технологий в налоговой системе, од­ним из направлений которого является образование центров обработки данных, в которых создается единый информационный массив данных на основе слияния потоков информации о хозяйственной деятельности налогоплательщика, посту­пающей не только от него самого, но и из других источников (государственных и негосударственных структур), что позволит производить полный и всесторонний анализ информации о налогоплательщике, обеспечить соблюдение налогового за­конодательства всеми категориями налогоплательщиков;

- реализация мер по борьбе с неучтенным наличным оборотом денежных средств в легальном секторе и перекрытие каналов их перетока в теневой сектор через торговлю и оказание услуг за наличный расчет и т.п.

Повышению собираемости налогов может способствовать как внесение изме­нений и дополнений в действующее законодательство о налогах и сборах, так и улучшение налогового администрирования.

В 2006 году был принят ряд федеральных законов, внесших значительные из­менения в часть вторую Налогового кодекса РФ. Это следующие законы:

Федеральный закон от 27.07.2006 г. N 144-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в части создания благоприят­ных условий налогообложения для налогоплательщиков, осуществляющих дея­тельность в области информационных технологий, а также внесения других изме­нений, направленных на повышение эффективности налоговой системы»;

Федеральный закон от 27.07.2006 г. N 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»;

Федеральный закон от 26.07.2006 г. N 134-ФЗ «О внесении изменений в главу 22 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».

Рассмотрим наиболее важные изменения, внесенные этими документами в порядок исчисления и уплаты основных налогов.

Налог на добавленную стоимость.Основное нововведение, которое пораду­ет большинство налогоплательщиков - установление с 1 января 2008 г. налогового периода по НДС в один квартал. Данное изменение вводится и для налоговых агентов. Уплата налога будет производиться также ежеквартально, не позднее 20­го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, что позволит организациям более рационально использовать оборотные средства. Как и ранее, в случаях реа­лизации работ (услуг), местом реализации которых является территория РФ, нало­гоплательщиками - иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выпла­той денежных средств таким налогоплательщикам. Налоговые декларации по НДС будут представляться ежеквартально, что позволит сократить объем представляе­мых документов и количество визитов в налоговые инспекции.

В связи с тем, что из состава индивидуальных предпринимателей для целей НК РФ с 1 января 2007 г. исключены частные нотариусы и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, они больше не являются налогоплательщиками НДС. По­этому техническая поправка внесена в статью 149 НК РФ - из числа операций, не подлежащих налогообложению, исключаются: совершение нотариусами, зани­мающимися частной практикой, нотариальных действий и оказание услуг право­вого и технического характера в соответствии с законодательством РФ о нотариа­те; оказание услуг адвокатами.

Наиболее значительные изменения внеслись с 1 января 2007 года в порядок возмещения НДС. Данный порядок применяется в отношении налоговых деклараций, в которых заявлено право на возмещение налога на добавленную стоимость, представляемых в налоговые органы после 31 декабря 2006 года.

Как известно, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объ­ектом налогообложения в соответствии с подпунктами 1-3 пункта 1 статьи 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплатель­щику.

Теперь после представления налогоплательщиком налоговой декларации на­логовый орган проверит обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки. В этом случае налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответ­ствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов. До­кументы должны быть представлены в течение 10 дней в виде копий, заверенных подписью руководителя организации или иного уполномоченного лица и печатью. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при проведении камеральной налоговой проверки не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

В случае выявления нарушений составляется акт налоговой проверки. При несогласии с фактами, изложенными в акте, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки нало­гоплательщик вправе представить в налоговый орган письменные возражения по акту. При этом он может передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, а также представ­ленные налогоплательщиком возражения должны быть рассмотрены руководите­лем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую

проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня исте­чения срока, отведенного на представление возражений по акту.

По результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководитель налогового органа выносит решение о привлечении налогоплатель­щика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Одновременно с этим решением выносится решение о возмеще­нии (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, или ре­шение об отказе в возмещении.

При наличии у налогоплательщика недоимки по НДC, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням или штрафам, подлежащим уплате или взысканию, налоговым органом производится самостоятельно зачет суммы налога, подлежащей возмещению, в счет погашения указанных недоимок и задолженностей.

В случае если налоговый орган принял решение о возмещении суммы налога при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сум­му, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пени на сумму не­доимки не начисляются.

При отсутствии у налогоплательщика недоимок и задолженностей, сумма на­лога, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. По письменному заявлению налогоплательщика суммы, подлежащие возврату, могут быть направ­лены в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС или иным феде­ральным налогам.

Решение о зачете (возврате) суммы налога принимается налоговым органом одновременно с вынесением решения о возмещении суммы налога.

Поручение на возврат суммы налога, оформленное на основании решения о возврате, подлежит направлению налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня принятия налоговым ор­ганом этого решения.

Территориальный орган Федерального казначейства в течение пяти дней со дня получения указанного поручения осуществляет возврат налогоплательщику суммы налога и в тот же срок уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении, о возмещении, зачете (возврате) суммы налога, подлежащей возмещению, или об отказе в возмещении в течение пяти дней со дня принятия со­ответствующего решения. Указанное сообщение может быть передано руководи­телю организации, индивидуальному предпринимателю, их представителям лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

При нарушении сроков возврата суммы налога считая с 12-го дня после за­вершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ. Процентная ставка принимается равной ставке рефи­нансирования ЦБ РФ, действовавшей в дни нарушения срока возмещения.

В случае представления, начиная с 1 января 2007 года уточненных налоговых деклараций за предшествующие налоговые периоды, в которых заявлено право на возмещение НДС, такие декларации также будут подлежать обязательной каме­ральной проверке.

Налог на доходы физических лиц.Уточнен статус налогового резидента Российской Федерации. В настоящее время налоговыми резидентами РФ являются физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году. Начиная 1 января 2007 г. налоговыми резидентами РФ призна­ются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не ме­нее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом пе­риод нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. Также налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации, независимо от фактического времени нахождения в РФ.

Размер социального налогового вычета, предоставляемого в случае оплаты услуг на обучение и лечение, с 1 января 2007 г. увеличен с 38000 рублей до 50 000 рублей.

При применении социального налогового вычета по услугам на лечение те­перь будут учитываться и суммы страховых взносов, уплаченные налогоплатель­щиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими страхо­выми организациями исключительно услуг по лечению. Налоговый вычет не пре­доставляется, если уплата страховых взносов производилась организацией за счет средств работодателя.

Федеральным законом от 27.07.2006 г. N 144-ФЗ наконец-то законодательно разрешен спорный вопрос применения имущественного налогового вычета при продаже или приобретении налогоплательщиком комнат и долей в них.

Ранее налоговые органы отказывали в применении имущественного налого­вого вычета при приобретении комнат, на том основании, что они прямо не по­именованы в подпункте 2 пункта 1 статьи 220 НК РФ.

В последнее время Минфин России высказал мнение о том, что имуществен­ный налоговый вычет может быть применен налогоплательщиком в сумме 1 000 000 руб. при продаже комнаты. Но только в случае, если комната, находящаяся в собственности налогоплательщика менее 3 лет, приватизирована самим налого­плательщиком. В иных случаях (приобретение в порядке наследования или даре­ния), имущественный вычет может быть предоставлен налогоплательщику как от продажи «иного имущества» в сумме, не

превышающей в налоговом периоде 125 000 руб.

Начиная с 1 января 2007 г. в состав недвижимого имущества, при продаже ко­торого налогоплательщики имеют право на получение имущественного налогово­го вычета в сумме, не превышающей в налоговом периоде 1 000 000 рублей, по­мимо находящихся в собственности менее трех лет жилых помещений (домов, квартир и долей в них), внесены также комнаты и доли в них. Если комната (или доля в ней) находилась в собственности налогоплательщика более трех лет, то на­логовый вычет будет предоставляться в полной сумме, полученной от ее продажи. Аналогично, в состав имущественного налогового вычета будут включаться сум­мы, израсходованные налогоплательщиком на новое строительство либо приобре­тение комнат или долей в них. Как и сейчас, общий размер данного налогового вычета не сможет превышать 1 000 000 рублей без учета сумм, направленных на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций РФ.

Единый социальный налог.С 1 января 2007 года для нотариусов, занимаю­щихся частной практикой, устанавливаются те же ставки ЕСН, что и для адвока­тов.

Федеральным законом от 27.07.2006 г. N 144-ФЗ установлены льготы для ор­ганизаций, осуществляющих деятельность в области информационных техноло­гий, за исключением налогоплательщиков, имеющих статус резидента технико­внедренческой особой экономической зоны, при этом получающих доходы в ос­новном от иностранных лиц. Регрессивные налоговые ставки применяются такими организациями, начиная с налоговой базы в 75 000 рублей на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года.

Осуществляющими деятельность в области информационных технологий признаются российские организации, осуществляющие разработку и реализацию программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказывающие услуги (вы­полняющие работы) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установке, тестированию и сопровождению программ для ЭВМ, баз дан­ных.

Для применения льгот необходимо выполнение следующих условий:

- получение документа о государственной аккредитации организации, осуще­ствляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, уста­новленном Правительством Российской Федерации;

- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (выполнения работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычисли­тельной техники), а также услуг по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам девяти месяцев года, пред­шествующего году перехода организации на уплату налога по льготным ставкам, составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70 процентов;

- среднесписочная численность работников за девять месяцев года, предшест­вующего году перехода организации на уплату налога по льготным ставкам, со­ставляет не менее 50 человек.

Вновь созданные организации могут уплачивать налог по льготным ставкам при выполнении ими следующих условий:

- получение документа о государственной аккредитации организации, осуще­ствляющей деятельность в области информационных технологий, в порядке, уста­новленном Правительством Российской Федерации;

- доля доходов от деятельности в области информационных технологий по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90 процентов в сумме всех доходов организации за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70 процентов;

- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период составляет не менее 50 человек.

Сумма доходов определяется по данным налогового учета организации.

При определении доли доходов от покупателей - иностранных лиц учитыва­ются доходы от иностранных лиц, местом осуществления, деятельности которых не является территория РФ. Место осуществления деятельности покупателя опреде­ляется как место фактического присутствия покупателя на территории иностран­ного государства на основе государственной регистрации организации, а при ее отсутствии - на основании места, указанного в учредительных документах органи­зации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующе­го исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства, ес­ли программы для ЭВМ и базы данных, услуги (работы) и имущественные права приобретались через это постоянное представительство, место жительства физиче­ского лица.

Документами, подтверждающими получение доходов от покупателей - ино­странных лиц, являются договор, заключенный с иностранным лицом, и докумен­ты, подтверждающие факт оказания услуг (выполнения работ), или таможенная декларация с отметками российского таможенного органа, осуществившего вы­пуск товаров в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Если по итогам отчетного (налогового) периода организация не выполняет

хотя бы одно из обязательных условий, такая организация лишается права приме­нять льготные налоговые ставки.

Налог на прибыль**.** В состав внереализационных расходов разрешено включать услуги банков, связанные с продажей иностранной валюты при взыскании на­логовым органом налога, сбора, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном статьей 46 НК РФ. Это связано с тем, что взыскание при недостаточности средств на рублевых счетах может производиться с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя производится в сумме, эк­вивалентной сумме платежа в рублях по курсу ЦБ РФ, установленному на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руко­водитель налогового органа одновременно с поручением налогового органа на пе­речисление налога направляет поручение банку на продажу не позднее следующе­го дня валюты налогоплательщика (налогового агента) - организации или индиви­дуального предпринимателя. Расходы, связанные с продажей иностранной валю­ты, осуществляются за счет налогоплательщика (налогового агента).

Указанные суммы могут приниматься в составе расходов также организация­ми, применяющими систему налогообложения для сельскохозяйственных товаро­производителей и упрощенную систему налогообложения.

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде сумм креди­торской задолженности налогоплательщика по уплате пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в со­ответствии с законодательством РФ или по решению Правительства Российской Федерации. Данное положение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 года.

В состав расходов отчетного (налогового) периода разрешается включать 10

процентов расходов, понесенных при реконструкции основных средств (распро­страняется на право отношения, возникшие с 1 января 2006 года).

Ранее авансовые платежи по налогу на прибыль по итогам отчетного периода засчитывались в счет уплаты налога по итогам налогового периода. Теперь авансо­вые платежи по итогам отчетного периода могут засчитываться в счет уплаты на­лога по итогам следующего отчетного (налогового) периода.

Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не применять установленный порядок амортизации ос­новных средств в отношении электронно-вычислительной техники. В этом случае расходы указанных организаций на приобретение электронно-вычислительной техники признаются материальными расходами налогоплательщика в порядке, ус­тановленном подпунктом 3 пункта 1 статьи 254 НК РФ.

Начиная с 1 января 2007 г. расходы налогоплательщика на НИОКР, относя­щиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), равномерно включаются в состав прочих расходов в течение одного года. Расходы налогоплательщика на НИОКР, осуществленные в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания но­вых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одно­го года.

Федеральным законом от 03.06.2006 г. N 75-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую налогового кодекса РФ и статью 1 ФЗ «Об иностранных инвестициях в РФ» право применять специальный коэффициент, но не выше 2 к основной нор­ме амортизации в отношении собственных основных средств было предоставлено организациям, имеющим статус резидента туристско- рекреационной особой эко­номической зоны. Для этих организаций также не применяются ограничения по сумме переносимого на будущее убытка в размере 30% налоговой базы по налогу на прибыль за налоговый период. Установлено, что для организаций - резидентов особой экономической зоны законами

субъектов РФ может устанавливаться по­ниженная налоговая ставка налога на прибыль, подлежащего зачислению в бюд­жеты субъектов РФ, от деятельности, осуществляемой на территории особой эко­номической зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), по­лученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой на территории особой экономической зоны, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуще­ствлении деятельности за пределами территории особой экономической зоны. При этом размер указанной налоговой ставки не может быть ниже 13,5 процентов.

Акцизы.Значительные изменения внесены в порядок исчисления и уплаты акцизов. С 1 января 2007 года увеличены ставки акцизов на подакцизные товары на 8,5%. Прежними останутся ставки акцизов на нефтепродукты, натуральные и шампанские вина.

С 1 июля 2007 года изменился механизм исчисления акцизов на сигареты и папиросы. Ставка налога по-прежнему остается комбинированной, состоящей из твердой и адвалорной ставок. Адвалорная составляющая будет рассчитываться от максимальной розничной цены, а не отпускной, как сейчас. С 1 января 2007 года производителям табака запрещено выпускать сигареты с фильтром без указания максимальной розничной цены на пачке. Для сигарет без фильтра это правило начнет действовать с 1 июля 2007 года. А после 1 июля 2007 года производство и импорт сигарет и папирос без максимальной розничной цены и даты изготовления, указанных на упаковке, будут запрещены. С 1 января 2008 года запрещается и роз­ничная продажа таких табачных изделий.

Также изменения предусмотрены по акцизам на нефтепродукты. С 1 января 2007 года их уплачивают нефтеперерабатывающие заводы, а не продавцы нефте­продуктов.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что в настоящее время налоговая система РФ более совершенствуется, развивается.

Заключение

Налоговые отношения как самостоятельный объект уже в начале ХIХ века становятся предметом теоретических исследовании зарубежных и русских ученых. Общая теория налогов, система налогов, принципы налогообложения, порядок взимания налогов, проблемы правового регулирования налоговых отношений, все эти вопросы, рассматриваются в рамках финансовой науки, которая включала в себя отдельное учение о государственных доходах. Теоретическое освещение про­блем налоговой системы России нашло свое отражение в научных трудах многих русских ученых и дореволюционного периода.

Налоговая система - один из главных элементов рыночной экономики. Она выступает главным инструментом воздействия государства на развитие хозяйства, определения приоритетов социального и экономического развития. Поэтому необ­ходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым обществен­ным отношениям, соответствовала мировому опыту.

Тема курсовой работы «Современная налоговая система РФ». Целью курсовой работы является рассмотрение налоговой системы РФ и определение путей ее совершенствования.

Актуальность выбранной темы обусловлена тем, что налоговая система - по­нятие не только экономическое, правовое, социальное, философское и историче­ское, но и понятие финансовой науки, жестко связанное с категорией «государст­во». Мировой опыт показывает, что налоговый механизм заключает в себе ог­ромные возможности воздействия на развитие предпринимательской деятельно­сти, динамику и структуру общественного производства, его размещение. Налого­вые сборы и платежи являются основным источником формирования бюджета го­сударства, т. к. любому государству для выполнения своих функций необходимы фонды денежных средств. Очевидно также, что источником этих финансовых ре­сурсов могут быть только средства, которые правительство собирает со своих «подданных» в виде физических и юридических лиц. Из этих средств финанси­руются государственные и социальные программы, содержаться структуры обес­печивающие существование и функционирование самого государства.

В новой налоговой системе, исходя из Федерального устройства России в от­личие от предыдущих лет, более четко разграничены права и ответственность со­ответствующих уровней управления (Федерального и территориального) в во­просах налогообложения. Введение местных налогов и сборов, как дополнение пе­речня действующих Федеральных налогов, предусмотренное законодательством, позволило более полно учесть разнообразные местные потребности и виды дохо­дов для местных бюджетов.

И все же новое налоговое законодательство не в полной мере подходит к но­вым условиям. Его основные недостатки следующие: излишняя уплотненность, за­путанность, наличие большого количества льгот для различных категорий пла­тельщиков, не стимулирующих рост эффективности производства, ускорение на­учно-технического прогресса, внедрение перспективных технологий или увели­чение выпуска товаров народного потребления. Действующее законодательство фактически закрыто по отношению к мировому, не стимулирует привлечение в народное хозяйство иностранных инвестиций. Мировой опыт свидетельствует, что налоговое законодательство - не застывшая схема, оно постоянно изменяется, приспосабливается к воспроизводственным процессам, рынку.

Налоговые системы всех стран являются многоуровневыми, сложными, мно­гочисленными в отношении видов налогов, изымающими значительную часть до­ходов у юридических и физических лиц, имеющими огромный штат налоговых органов. Налоги в настоящее время не только предмет спора внутри страны, но и предмет международных споров.

В общем-то, обе противостоящие стороны - налогоплательщик и государство с его налоговыми органами - одинаково сходятся на том, что современные налого­вые системы кардинально нуждаются в радикальном упрощении, а налоговые ставки - в уменьшении и упорядочении, в осмыслении и логико-математическом обосновании.

Что касается снижения налоговых ставок, то эти процессы практически реа­лизуются во многих странах. Снижение ставок хотя и не самый кардинальный путь совершенствования налоговых систем, но важный этап в снижении налогового бремени налогоплательщиков и повышения экономического и социального разви­тия страны.

В условиях мирового рынка и международной конкуренции преимущество имеют те страны, которые проводят рациональную и сдержанную налоговую по­литику, что способствует сбыту товаров и услуг на мировых рынках за счет сни­жения доли налогового компонента в издержках их производства.

Анализ достижений стран, лидирующих на мировом рынке, показывает, что большинство из них путем налоговой конкурентоспособности решает успешно следующие основные задачи:

- установление налоговых ставок на уровне ниже среднемировых;

- отказ от прогрессивных систем налогообложения для основной массы получателей доходов;

- установление определенных правил расчета налогооблагаемой базы, при ко­торых инвестиции полностью освобождаются от налогообложения.

В этом плане Россия отстает от ряда стран. Доказательством тому является значительный отток национальных капиталов за рубеж и низкий их приток за счет собственных и иностранных инвесторов. Причиной этому является не только не­достаточно сложившиеся рыночные отношения, но в большей степени политика государства, в том числе и налоговая политика по отношению к собственному и иностранному налогоплательщику. В налоговой политике важно опираться не только на опыт собственной страны, но использовать ценное и полезное других стран с учетом местных условий, в которых создается и развивается налоговая сис­тема.

Нестабильность наших налогов, постоянный пересмотр ставок, количества налогов, льгот и т.д. несомненно, играет отрицательную роль, особенно в период перехода российской экономики к рыночным отношениям, а также препятствует

инвестициям как отечественным, так и иностранным. Не стабильность налоговой системы на сегодняшний день - главная проблема реформы налогообложения.

Создание многоукладной экономики - это путь, по которому прошли все не­зависимые государства, образованные на базе республик бывшего СССР. К началу 90-х годов в общественном сознании утвердилось мнение, что решить сложнейшие общественно-политические проблемы, накопившиеся к этому времени, можно только путем последовательного реформирования экономики в направлении фор­мирования рыночных отношений.

С учетом рассмотренных проблем можно предложить к внедрению следую­щие рекомендации:

– 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.

Однако нельзя и снижать налоги сверх меры. Вспомним, что они играют не только стимулирующую, но и ограничивающую роль. Чрезмерно низкие налоги

могут привести к резкому взлету предпринимательской активности, что также может вызвать ряд негативных последствий.

– 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;

– 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, раз­-

работки 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.

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, 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.

Поставленные в курсовой работе цели достигнуты, задачи выполнены.

Список использованной литературы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. N 145- ФЗ (БК РФ) (с изм. и доп. от 2 февраля 2006 г.)

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) (части первая, вторая и третья) (с изм. и доп. от 24 июля 2007 г.)

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) (с изм. и доп. от 24 июля 2007 г.)

4. Федеральный закон от 26 декабря 2005 г. N 189-ФЗ «О федеральном бюджете на 2006 год»

5. Федеральный закон от 23 декабря 2004 г. N 173-ФЗ «О федеральном бюджете на 2005 год» (с изм. и доп. от 4 ноября 2005 г.)

6. Распоряжение Правительства РФ от 19 января 2006 г. N 38-р Об утверждении Программы социально-экономического развития РФ на среднесрочную перспективу (2006 - 2008 гг.) и плана действий Правительства РФ по реализации в 2006 г. положений Программы социально-экономического развития РФ на средне­срочную перспективу (2006 - 2008 гг.)

7. Балакина А.П. Признаки налога: их содержание и особенности регулирования // «Законодательство», N 2, февраль 2005 г. - с. 74-79.

8. Боброва *А.Б.,* Головецкий Н.Я. Организация и планирование налогового процесса. - М.: Издательство «Экзамен», 2005. - 320 с.

9. Борзунова О.А., Васецкий Н.А., Краснов Ю.К. Налоговое право. Особенная часть (Комментарий к Налоговому кодексу РФ). - СПС «Гарант», 2003 г. ­с.9.

10. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Трапезников В.А., Гончаров М.В. Актуальные вопросы налогового права / / «Налоги и финансовое пра­во», 2005 г. - с. 69.

11. Вахитов Р.Р. Мировые налоговые новости // «Налоговед», N 4, апрель 2006 г. - с. 6-7.

 12. Воловик Е. Налоговое обозрение // «Финансовая газета. Региональный

выпуск», N 1, январь 2007 г. - с. 4.

 13. Воловик Е. Налоговое обозрение // «Финансовая газета. Региональный

выпуск, N 22, май 2006 г. - с. 5.

 14. Воловик Е. Налоговое обозрение / / «Финансовая газета. Региональный

выпуск», N 21, май 2006 г. - с. 4.

 15. Воловик Е. Налоговое обозрение / / «Финансовая газета. Региональный

выпуск», N 20, май 2006 г. - с. 3-4.

 16. Воловик Е. Налоговое обозрение // «Финансовая газета. Региональный

выпуск», N 19, май 2006 г. - с. 5.

 17. Воловик Е. Налоговое обозрение / / «Финансовая газета. Региональный

выпуск», N 18, май 2006 г. - с. 5.

 18. Гостева М. Налоговое администрирование и налоговый контроль //

«Финансовая газета», N 23, июнь 2007 г.

 19. Дроздов А. Минфин взялся за улучшение налоговой системы, «Рас-

чет», N 11, ноябрь 2004 г.

 20. Лазова Г.Н. Современные проблемы налогового администрирования //

«Финансы», N 4, апрель 2007 г.

 21. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Под ред. Б.Х. Алиева. -

М.: Финансы и статистика, 2006. -416 с.

 22. Новоселов К.В. О совершенствовании налогового администрирования

/ / «Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации», N 1, январь 2007 г.

 23. Разгулин С.В. О развитии российского налогового законодательства в

современных условиях. - СПС «Гарант», 2006 г. - с. 53.

24. Фадеев Д.Е., Зрелов А.П. Налоговое администрирование: новые пра-

вила - старые проблемы // «Ваш налоговый адвокат», N 6, июнь 2007 г.

25. Щекин Д.М. Основные изменения налоговой системы России в 2005-

2006 годах, «Налоговед», N 10, февраль 2007 г. - с. 86.