**Всероссийская государственная налоговая академия**

# При Министерстве финансов РФ

Факультет «Налоги и налогообложение»

Кафедра «Налоги и налогообложение»

## Курсовая работа

по дисциплине «Налоги и налогообложение»

на тему: ***«Становление налоговой системы в начале 90-х годов в России»***

 Выполнила:

 Студентка 3-го курса

 Группы НО – 302

 Белослудцева М.С

 Руководитель:

Профессор Дадашев А.З.

Москва, 2004г.

## Оглавление

Введение………………………………………………………………………….3

Глава 1. Налоговая система РФ и пути её реформирования………………….6

* 1. Правовое регулирование………………………………………………6
	2. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»…...14
	3. Обязанности налогоплательщика…………………………………….19
	4. Взыскание недоимок по налогам……………………………………..20
	5. Исковая давность………………………………………………………23

Глава 2. Налоговые органы в 1990-е годы…………………………………….25

* 1. Реорганизация налоговых органов РФ……………………………….25
	2. Численность……………………………………………………………27
	3. Расширение функций налоговых органов……………………………29
	4. Взаимодействие ГНС (МНС) РФ с другими государственными ор­ганами…………………………………………………………………………….33
	5. Мероприятия в сфере образования и информатизации……………..35
	6. Налоговая полиция…………………………………………………….38

Глава 3. Проблемы налогообложения в 1990-е гг.…………………………….40

Заключение……………………………………………………………………….53

Список использованной литературы…………………………………………...55

**Введение.**

В настоящее время налогоплательщики сетуют, и вполне обоснованно, на нестабильность российских налогов, постоянную смену их видов, ставок, порядка уплаты, налоговых льгот и т. д., что объективно порождает значительные трудности в организации производства и предпринимательства, в анализе и прогнозировании финансовой ситуации, определение перспектив, исчислении бюджетных платежей.

Дело в том, что 90-е годы является периодом возрождения и становления налоговой системы России.
Система налогов, введенная в 1990-1991 годах, была весьма слабо адаптирована к рыночным отношениям, не учитывала новых явлений и тенденций, практически она устарела уже к моменту начала своего функционирования. Дело в том, что в условиях перехода к рынку применялись старые понятия о налогах.
Вносимые в курс экономической реформы уточнения и дополнения неизбежно отражаются на необходимости корректирования отдельных элементов системы налогообложения. Этого требуют и продолжающиеся в экономике страны процессы инфляции, хотя теперь не такой динамичной, роста бюджетного дефицита, падения уровня производства в промышленности и сельском хозяйстве. Меняются ставки налогов, объекты налогообложения, отменяются одни льготы и вводятся новые, уточняются источники уплаты налогов. Многочисленные изменения и дополнения вносятся в инструктивный и методический материал по налогам.
Частые изменения в налоговом законодательстве делают невозможным грамотное планирование экономической деятельности, создавая немалые трудности предприятиям. Особенно болезненными такие действия становятся для малых и средних предприятий, зачастую ставя их на грань банкротства. Постоянные изменения налоговых законов не только сдерживают рост малого и среднего бизнеса, но и препятствуют нормальному развитию крупных предприятий.
 В этой связи, Правительство Российской Федерации должно сделать все возможное для того, чтобы все необходимые изменения в налоговые законы принимались и доводились до сведений налогоплательщиков до начала соответствующих налоговых периодов, а существенные изменения в системе налогообложения принимались бы одновременно с утверждением федерального бюджета на очередной финансовый год.
 Стабильность налоговой системы подразумевает, и неизменность основополагающих налоговых институтов и правил уплаты налогов в течение длительного периода времени. Руководствуясь этим принципом в настоящее время, следует отказаться от каких-либо революционных изменений в налоговом законодательстве и налоговой системе, направленных только на возможное получение кратковременного эффекта увеличения объема поступлений, вводимых без обоснованного экономического расчета, не ориентированных на долгосрочную и среднесрочную перспективы развития.
 Реформирование налоговой системы должно происходить постепенно на основе длительного и тщательного анализа ситуации со сбором налогов. Любые кардинальные изменения в налоговой системе России, особенно те изменения, которые ущемляют экономические интересы налогоплательщиков, не только не смогут увеличить налоговые поступления в бюджет, но и приведут к потерям доходных источников, поскольку налоговая нестабильность станет тем решающим фактором, который заставит многих налогоплательщиков уйти в теневую экономику.

**Глава 1. Налоговая система РФ и пути её реформирования**

**1.1 Правовое регулирование**

Под налоговой системой понимается совокупность налогов, пошлин и сборов, взимаемых на территории государства в соответствии с Налоговым законодательством, а также совокупность норм и правил, определяющих правомочия сторон, участвующих в налоговых правоотношениях, а также имуществом.

Формируя налоговую систему нужно исходить из ряда принципов. В законодательном порядке утверждаются все виды налогов, а также порядок их расчетов, сроки уплаты и ответственность за уклонение от налогов. Это позволяет использовать налоговую систему в качестве инструмента политики государства, имеющей силу закона, с одной стороны. А с другой стороны, защитить права налогоплательщика.

Можно выделить следующий принцип - *множественность объектов налогообложения*. Использование этого принципа при создании налоговых систем в большинстве стран объясняется тем, что таким образом удается расширить налогооблагаемое поле и, тем, что много “мелких” налогов психологически выдержать легче, чем один, но высокий, плюс разная направленность использования средств, получаемых от деления разных видов налогов.

Одним же из важных принципов налоговых систем является *стабильность налоговой системы*. Это касается как порядка начисления и взимания налогов, так и налоговых ставок. Виды налогов и порядок их начисления могут и должны изменяться с изменением экономических условий, но эти изменения должны быть по возможности крайне редким. Указанный принцип обеспечивает стабильность условий хозяйствования, дает возможность фирмам планировать свою деятельность, быть уверенными в своем экономическом и финансовом развитии. Стабильная система налогообложения делает привлекательными инвестиционные вложения, а также способствует экономическому росту, как на уровне фирмы, так и всей экономики страны.

В налоговой системе должна быть определена ответственность за уклонение от уплаты налогов, за нарушение обязанностей установленных законодательством.

Налогообложение с точки зрения права регулировался законом «Об основах налоговой системы в РФ» от 27.12.91г. №2118-1, который определял общие положения построения налоговой системы в РФ: пошлины, налоги, сборы, и др. платежи, подлежащие уплате на территории РФ, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков, налоговых органов и их должностных лиц, а так же обязанности кредитных организаций.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а так же отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Основные начала законодательства о налогах и сборах:

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.
2. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения.
3. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.
4. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Допускается установление особых видов пошлин, либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с настоящим кодексом и таможенным законодательством РФ.
5. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.
6. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Сегодня, по сути, у нас сложилась едва ли не тупиковая ситуация. С одной стороны, мало кто знает, как правильно платить налоги. С другой – мало кто понимает, как эти налоги взимать. Усилия МНС (теперь уже Минфин) по развитию налогового законодательства и по его пропаганде среди налоговых инспекторов и налогоплательщиков, видимо, можно признать героическими. Между тем, налоговый механизм весьма непрост, даже если отвлечься от специфических особенностей переживаемых нашей страной реформ.

Существует группа проблем - это совершенствование понятийного аппарата. Известно, насколько некорректны определения понятий, данные в 1 части «Налогового кодекса» таким разным понятиям как налог, сбор, пошлина, другой платеж дается одно общее определение, что противоречит правилам элементарной логики.

 Определение понятия “плательщик налога” неполно. А определение объекта налогообложения дано путем перечисления возможных объектов без выделения общих признаков, присущих этому явлению. Следует подчеркнуть, что в необходимости определения этих понятий, нет никакой схоластики, она диктуется сугубо практическими целями.

Определить понятия “налог” и “сбор”, адекватно отразив в определении их существенные признаки, - значит, выявить категории обязательных платежей, входящих в налоговую систему, уяснить компетенцию государственных органов и органов местного самоуправления в области установления и взимания такого рода платежей, отграничить налоги и сборы от других обязательных взносов в доход государства, например некоторых видов имущественных санкций.

Если правительство определяет налогооблагаемую базу по налогу на прибыль банков и страховых организаций, т.е. по существу определяет размер налога, то этим нарушается один из основных принципов налогового права: установление налогов - суть прерогатива законодательного органа. И уже совершенно недопустимым является положение, когда противоречия, пробелы и неточности в налоговом законодательстве “устраняются” разъяснениями МНС и Минфина России. Налицо подмена закона правовыми суррогатами, ведущая к беззаконию, нестабильности, необозримости и размытости информативно-правовой базы налогообложения. Это явление, к сожалению, неотъемлемая часть экономической жизни нашей страны сегодня.

Вместе с тем следует отдавать себе отчет в том, что необходимость издания авторитетных правоприменительных актов по налогам существует. Она объективно обусловлена тем, что налогообложение в России еще находится в стадии становления, а сами налоговые законы носят рамочный характер, подчас представляют собой «каркас дома с возведенными стенами, но без отделочных работ и установки оборудования».

Подведем итог: никакой другой государственный орган не обладает такой подробной информацией о недостатках налогового законодательства, его спорных положениях и неясностях, как налоговая служба. Поэтому ни Министерство по налогам и сборам, ни Минфин, ни Таможенный комитет не могут быть отстранены от участия в разработке и издании правоприменительных актов по налогам.

Еще одна группа проблем касается взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками. Налоговые органы - это властные органы. Их властные полномочия должны осуществляться в рамках строгих правовых процедур, детально регламентированных. Отсутствие таких процедур – один из самых крупных недостатков налогового законодательства, которое в этом отношении чревато откровенным произволом. Наблюдается явная несбалансированность между властными полномочиями налоговых органов и правами налогоплательщиков. Да, можно обратиться в суд, но ведь и наша судебная система далека от совершенства, особенно по своим материально-техническим возможностям.

Необходимо, чтобы права и обязанности обеих сторон налоговых правоотношений были не просто продекларированы, а имели четкие механизмы их реализации и были снабжены указаниями на правовые последствия их нарушения и неисполнения. Например, если на налоговый или другой государственный орган возлагается обязанность информировать налогоплательщика об изменениях в налоговом законодательстве или о тех налогах, которые он должен уплачивать, то необходимо указать, какие последствия наступят, если налогоплательщик неправильно подсчитает налоговые суммы или не уплатит вовремя тот или иной налог по вине налогового органа.

Одной из самых сложных и слабо разработанных считается система ответственности налогоплательщика за налоговые правонарушения. Неопределенность составов, отсутствие дифференциации санкций в зависимости от субъективной стороны правонарушений, полное игнорирование принципа вины в системе налоговой ответственности, дичайшая жесткость налоговых санкций, отсутствие законодательных процедур их применения - все это от начала до конца требует пересмотра, полной замены норм, регулирующих ответственность налогоплательщиков и налоговых органов, вообще формирования иных подходов к решению проблемы.

Прошедшие годы показали, что число лиц, имеющих доходы, подлежащие декларированию, и сумма подоходного налога, уплаченная ими, растёт. Количество деклараций, поданным в 1996 г., возросло по сравнению с 1993 г. в 3,3 раза. Доля подоходного налога, уплаченного по декларациям от общей суммы подоходного налога, выросла в 5,4 раза.

Однако далеко не каждый гражданин считает уплату налогов долгом чести и своей конституционной обязанностью. С целью проведения работы с налогоплательщиками специально для граждан развёрнуто и действует более 11 тыс. консультационных пунктов, специалисты центрального аппарата МНС России и на местах выступают по телевидению, радио и в печати.

Оперативная информация налоговых органов свидетельствует, что значительное число физических лиц уклоняется от подачи деклараций, то есть от налогообложения своих доходов или скрывает их истинные размеры.

Кроме того, проверками достоверности деклараций, произведёнными налоговыми органами, доначислено около 400 млрд. руб. подоходного налога и санкций в связи с занижением (сокрытием) ими доходов. Но это только то, что выявлено.

По экспертным оценкам, имеют самостоятельные источники дохода и являются потенциальными плательщиками подоходного налога около 6 млн. человек. Таким образом, вне контроля находится значительная часть граждан. В основном это так называемые “челноки” - как российские, так и иностранные граждане.

Совершенно не урегулирован на законодательном уровне вопрос о порядке осуществления налогового контроля. Нет никаких указаний о периодичности и продолжительности налоговых проверок, о формах и процедурах участия налогоплательщиков в рассмотрении актов проверок, о порядке и сроках принятия решений и т. д.

Конечно это лишь небольшой круг проблем, касающихся правовой базы налогообложения в России, будоражащих нашу налоговую систему. Пока не будет выработано авторитетной целостной концепции реформирования налогообложения и его правовой формы, результаты любых изысканий в этой сфере останутся не более чем точкой зрения отдельных коллективов и специалистов.

**1.2 Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»**

Самостоятельная налоговая система Российской Федерации начала создаваться в октябре — декабре 1991 г. Законами от 11 и 18 октября 1991 г. были установлены земельный налог и налоги, зачисляемые в дорожные фонды. 6—7 декабря 1991 г. были приняты законы о нало­гах: на добавленную стоимость, об акцизах, о подоходном налоге с физических лиц. Также был принят ряд законодательных актов о дру­гих налогах, сборах, пошлинах. Все новые налоги вводились в дейст­вие с 1 января 1992 г. Формирование налоговой системы России как независимого государства было завершено принятием Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Россий­ской Федерации» (далее — Закон об основах налоговой системы).

*Закон об основах налоговой системы* вводился в действие с 1 ян­варя 1992 г. (за исключением положений о порядке распределения в бюджетную систему налогов на добавленную стоимость и прибыль предприятий и организаций) и определял до 1 января 1999 г. (до введения в действие части первой Налогового кодекса РФ) общие принципы построения налоговой системы в РФ, устанавливал пере­чень налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, оп­ределял права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов. В нем были сформулированы основные общие положения о правилах установления и введения в действие новых налогов.

В соответствии с Законом об основах налоговой системы установ­ление и отмена налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также льгот, предоставляемых налогоплательщикам, осуществлялись Верховным Советом РФ (впоследствии Федеральным Собранием) и другими органами государственной власти. Органы государственной власти национально-государственных, национально - и административно-территориальных образований могли предоставлять дополнительные льготы по налогообложению только в пределах сумм налог зачисляемых в соответствии с законодательством РФ в их бюджеты. Законы, приводящие к изменению размеров налоговых платежей, не имели обратной силы.

*Налоговую систему* образовывала совокупность налогов, сборов пошлин и других платежей, взимаемых в установленном законом порядке. Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во вне­бюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на ус­ловиях, определяемых законодательными актами.

В соответствии с Законом об основах налоговой системы *платель­щиками налогов* являлись юридические лица, другие категории пла­тельщиков и физические лица, на которых в соответствии с законода­тельными актами была возложена обязанность уплачивать налоги. Налогоплательщики подлежали постановке на учет в органах Госу­дарственной налоговой службы РФ (далее — ГНС, впоследствии пре­образована в Министерство по налогам и сборам Российской Федера­ции, далее — МНС) в обязательном порядке. Порядок постановки на учет определялся в законах по конкретным видам налогов и других обязательных платежей. Банки и кредитные учреждения могли от­крывать расчетные и иные счета налогоплательщикам (за исключени­ем физических лиц) только при предъявлении ими документа, под­тверждающего постановку на учет в налоговом органе. Банки должны были сообщать об открытии счетов в налоговые органы в пятиднев­ный срок. В соответствии с Законом РФ от 16 июля 1992 г. № 3317-1 за невыполнение указанных требований на руководителей банков и кредитных учреждений налагались административные штрафы в раз­мере пятикратного установленного законом размера минимальной ме­сячной оплаты труда (ММОТ или МРОТ).

Под *объектами налогообложения* понимались доходы (прибыль); стоимость определенных товаров; отдельные виды деятельности нало­гоплательщиков; операции с ценными бумагами; пользование природными ресурсами; имущество юридических и физических лиц; переда­ча имущества; добавленная стоимость продукции (работ, услуг) и другие объекты, установленные законодательными актами.

*Принцип однократности налогообложения* был сформулирован в Законе об основах налоговой системы следующим образом: «Один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один Р33 за определенный Законом период налогообложения». При этом в со­ответствии с указанным Законом не устанавливалось запрета на повторное и многократное налогообложение одного и того же объекта, если эта повторность или многократность возникала в результате обложения различными видами налогов и осуществлялась в разные периоды времени.

*Ставки налогов* (за исключением ставок акцизов и таможенных пошлин) подлежали установлению Верховным Советом РФ и други­ми органами государственной власти в соответствии с указанным За­коном (в редакции Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5006-1). На отдельные виды и группы товаров ставки акцизов устанавливались Прави­тельством РФ. Ставки таможенных пошлин определялись в порядке, установленном Законом РФ «О таможенном тарифе».

Распределение средств от налогов и других обязательных плате­жей между бюджетами разного уровня и внебюджетными фондами осуществлялось в порядке и на условиях, определяемых высшим зако­нодательным органом РФ и другими органами государственной влас­ти в соответствии с Законом об основах налоговой системы и другими законодательными актами.

Закон устанавливал следующие основные виды *налоговых льгот:*

* необлагаемый минимум объекта налога;
* изъятие из обложения оп­ределенных элементов объекта налога;
* освобождение от уплаты на­логов отдельных лиц или категорий налогоплательщиков;
* пониже­ние налоговых ставок;
* вычет из налогового оклада (налогового пла­тежа за расчетный период);
* целевые налоговые льготы, включая на­логовые кредиты (отсрочка взимания налогов);
* прочие налоговые льготы.

Норма Закона об основах налоговой системы (в редакции Закона РФ от 22 декабря 1992 г. № 4178-1) о запрете предоставления индиви­дуальных налоговых льгот (льгот, предоставляемых отдельным нало­гоплательщикам) была сформулирована следующим образом: «Запре­щается предоставление налоговых льгот, носящих индивидуальный характер, если иное не установлено законодательными актами Рос­сийской Федерации». Таким образом, в принципе законодательство допускало предоставление индивидуальных налоговых льгот при со­блюдении определенных условий.

**1.3 Обязанности налогоплательщика**

Обязанности налогоплательщика возникали при наличии у него объекта налогообложения и по основаниям, установленным законода­тельными актами.

В законодательных актах по отдельным видам налогообложения должны были устанавливаться и определяться налогоплательщик (субъект налога), а также следующие *обязательные элементы налого­обложения:* объект и источник налога; единица налогообложения; на­логовая ставка (норма налогового обложения); сроки уплаты налога; бюджет или внебюджетный фонд, в который подлежал зачислению налоговый оклад.

В случае неисполнения налогоплательщиком своих обязанностей их исполнение обеспечивалось мерами административной и уголов­ной ответственности, финансовыми санкциями в соответствии с дей­ствующим налоговым законодательством, а также залогом денежных и товарно-материальных ценностей, поручительством или гарантией кредиторов налогоплательщика. Законом об основах налоговой систе­мы предусматривались следующие виды *административно-финансо­вых санкций:* 1) взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли); 2) взыскание суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения; 3) штрафа в размере той же суммы; 4) при повторном нарушении взыскание соответствующей суммы и штрафа в двукратном размере этой суммы; 5) взыскание в федеральный бюджет штрафа в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли) при установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) пригово­ром либо решением суда по иску налогового органа или прокурора; 6) взыскание штрафа за отсутствие учета объектов налогообложения и за ведение учета объектов налогообложения с нарушением установ­ленного порядка, повлекшие за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период, в размере 10% доначисленных сумм налога; 7) взыскание штрафа за непредставление или несвоевременное пред­ставление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, а также для уплаты налога, в размере 10% причитающихся к уплате по очередному сроку сумм налога; 8) взыскание пени с налогоплатель­щика в случае задержки уплаты налога в размере 0,3% (впоследствии эти размеры неоднократно пересматривались) неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены иные размеры пени (взыскание пени не освобожда­ет налогоплательщика от других видов ответственности); 9) другие санкции, предусмотренные законодательными актами.

**1.4 Взыскание недоимок по налогам**

Взыскание недоимок по налогам и другим обязательным платежам, а также сумм штрафа и применение иных санкций, предусмотренных действующим законодательством, могло производиться с юридичес­ких лиц в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном по­рядке. Взыскание недоимок с юридических и физических лиц могло быть обращено на полученные ими доходы, а в случае отсутствия до­ходов — на имущество этих лип. К юридическим и физическим лицам, освобожденным от уплаты налога, вышеперечисленные виды ответст­венности не относились.

В Законе об основах налоговой системы в особой статье были определены обязанности банков, кредитных учреждений и предприятии по соблюдению налогового законодательства, своевременному удер­жанию и перечислению сумм в бюджет или внебюджетные фонды. Банки, кредитные учреждения, биржи и иные предприятия были обя­заны представлять соответствующим налоговым органам данные о финансово-хозяйственных операциях налогоплательщиков — клиен­тов этих учреждений и предприятий за истекший финансовый год в порядке, устанавливаемом Министерством финансов РФ. В случае непредставления таких данных руководители этих учреждений и предприятий подлежали привлечению к административной ответст­венности в виде штрафа в размере пятикратного установленного зако­ном размера ММОТ за каждую неделю просрочки. Кроме того, также было предусмотрено взыскание полученных доходов кредитных уч­реждений или банков в федеральный бюджет с привлечением их ру­ководителей к административной ответственности в размере пяти­кратного установленного законом размера ММОТ за задержку испол­нения поручений налогоплательщиков на перечисление налогов в бюджет или во внебюджетный фонд или использование не перечисленных сумм налогов в качестве кредитных ресурсов. В случае неис­полнения (задержки исполнения) по вине банка или кредитного уч­реждения платежного поручения налогоплательщика с этого учрежде­ния подлежали взысканию в установленном порядке пени в размере 0,2% неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога. Взыскание пени не освобождало банк или кредитное учреждение от других видов ответственности.

При нарушении правил удержания подоходного налога с доходов, выплачиваемых физическим лицам, или несвоевременном перечисле­нии удержанных сумм в бюджет руководители предприятий, выпла­чивающих доход, привлекались к административной ответственности в виде штрафа в размере пятикратного установленного законом раз­мера ММОТ. Предприятия до наступления срока платежа обязаны были сдать платежное поручение соответствующим учреждениям банка на перечисление налогов в бюджет или во внебюджетные фонды. Эти платежные поручения подлежали исполнению в перво­очередном порядке, и плата по таким операциям не взималась.

Защита прав и интересов налогоплательщиков и государства осу­ществлялась в судебном или ином порядке, предусмотренном законо­дательными актами Российской Федерации.

Для юридических лиц, являющихся в соответствии с законодательством плательщиком нескольких налогов, был установлен следующий *порядок уплаты налогов:* 1) уплачиваются все поимущественные налоги, пошлины и другие платежи в соответствии с законодательными актами; 2) налогооблагаемый доход (прибыль) умень­шается на сумму уплаченных налогов, после чего уплачиваются местные налоги, расходы по уплате которых относятся на финансо­вые результаты деятельности; 3) налогооблагаемый доход (прибыль) налогоплательщика уменьшается на сумму уплаченных местных на­логов, после чего уплачиваются в установленном порядке все ос­тальные налоги, вносимые за счет дохода (прибыли); 4) налог на прибыль вносится за счет прибыли, остающейся после уплаты пере­численных налогов.

Порядок уплаты налогов физическими лицами устанавливался в отдельных законодательных актах, регулирующих соответствующую сферу налогообложения.

Обязанность физического лица по уплате налога могла прекра­щаться по следующим основаниям: 1) уплата налога; 2) отмена нало­га; 3) смерть налогоплательщика «при невозможности произвести уп­лату без его личного участия, если иное не установлено законодатель­ными актами». Обязанность юридического лица по уплате налога пре­кращалась уплатой либо отменой налога. Невозможность уплаты налога являлась основанием для признания в установленном законом порядке юридического лица, осуществляющего предприниматель­скую деятельность, банкротом. При ликвидации юридического лица в судебном порядке или по решению собственника обязанность по уп­лате недоимки по налогу возлагалась на ликвидационную комиссию. Следует отметить, что законодательством, действовавшим в этот пе­риод, не предусматривалась возможность признания банкротом физи­ческого лица.

Закон об основах налоговой системы подтверждал приоритет норм международного права по сравнению с нормами национального нало­гового законодательства. Международные налоговые соглашения (со­глашения об устранении двойного налогообложения) заключались Правительством РФ и подлежали последующей ратификации выс­шим законодательным органом.

**1.5 Исковая давность**

Срок исковой давности по претензиям, предъявляемым к физичес­ким лицам по взысканию налогов в бюджет, был установлен в три года. При этом по налогам с юридических лиц бесспорный порядок взыскания недоимок мог быть применен в течение шести лет с момен­та образования недоимки.

Действие системы налогообложения без изменения устанавлива­лось вплоть до принятия высшим законодательным органом специального решения о налоговой реформе в соответствии с Законом РФ «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в Российской Федерации».

Инструкции и методические указания по применению законода­тельства о налогах издавались ГНС по согласованию с Министерст­вом финансов РФ.

Контроль за правильностью и своевременностью взимания в бюд­жет налогов осуществлялся налоговыми органами в соответствии с действующим налоговым законодательством.

В соответствии с Законом об основах налоговой системы по уров­ню государственной власти российские налоги подразделяются на следующие группы:

а) федеральные налоги;

б) налоги республик в составе Российской Федерации и налоги краев, областей, автономной области, автономных округов;

в) местные налоги.

Компетенция органов государственной власти в решении вопросов о налогах до принятия и введения в действие части второй Налогово­го кодекса определяется в соответствии с Законом об основах налого­вой системы и другими законодательными актами.

Органы государственной власти всех уровней не вправе были вво­дить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не преду­смотренные законодательством РФ, равно как и повышать ставки ус­тановленных налогов и налоговых платежей (в редакции Закона РФ от 16 июля 1992 г. № 3317-1).

### Глава 2. Налоговые органы в 1990-е годы

**2.1. Реорганизация налоговых органов РФ.**

Уже в период СССР в связи с переходом к рыночным реформам возникает необходимость в возрож­дении налоговых органов. Постановлением СМ СССР от 24 января 1990 г. «О Государственной налоговой службе» в системе Министер­ства финансов СССР создается Главная государственная налоговая инспекция (ГГНИ), в республиках, областях и районах — государст­венные налоговые инспекции (ГНИ). 21 мая 1990 г. принимается Закон СССР «О правах, обязанностях и ответственности государст­венных налоговых инспекций». 26 июля того же года постановлением СМ СССР утверждается Положение о Государственной налоговой службе (ГНС). Главной задачей ГНС был установлен контроль за со­блюдением законодательства о налогах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет государственных налогов и других платежей.

В соответствии с Указом Президента России от 31 декабря 1991г. № 340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» ГНС РФ была выведена с 1 января 1992 г. из состава Минфина России и стала центральным органом государственного управления, подчиненным Президенту РФ и Правительству РФ. В соответствии с этим Указом сотрудники ГНС обеспечивались в порядке, установленном для работников органов внутренних дел, за счет средств, дополнительно взысканных работниками налоговых органов в результате контрольной работы (в пределах до 10% этих сумм), создавался централизованный фонд социального развития для сотрудников, имеющих классные чины, вводилась форменная одежда. Этим же Указом были утверждены Положение о Государст­венной налоговой службе с определением ее задач, функций, прав, даны гарантии правовой и социальной защиты работников инспек­ций и их семей и Положение о классных чинах работников. ГНС РФ возглавляет руководитель в ранге министра, назначаемый Пре­зидентом РФ. Руководителями ГНС РФ, а затем МНС РФ были И.Н. Лазарев, В.В. Гусев, В.Г. Артюхов, Б.Г. Федоров, Г.В. Боос, А.П. Починок, Г.И. Букаев.

Указом Президента РФ Б.Н. Ельцина от 18 марта 1992 г. было создано Главное управление налоговых расследований (ГУНР) при ГНС РФ. В декабре того же года создаются 88 территориальных уп­равлений и отделов ГУНР с общей штатной численностью 17 тыс. человек. В 1993 г. ГУНР было преобразовано в Федеральную службу налоговой полиции — самостоятельный правоохранительный орган (Закон РФ от 24 июня 1993 г. № 5238-1 «О федеральных органах на­логовой полиции»).

В соответствии с Приказом по ГНС РФ от 29 сентября 1995 г. были произведены реорганизация центрального аппарата и образова­но 26 управлений. В большинстве налоговых инспекций были образо­ваны специальные подразделения, занимавшиеся проблемой сниже­ния задолженности.

Одним из основных организационных мероприятий 1996 г. было учреждение по Указу Президента РФ от 11 октября 1996 г. № 1428 Временной чрезвычайной комиссии при Президенте РФ по укрепле­нию налоговой и бюджетной дисциплины во главе с Председателем Правительства В.С. Черномырдиным. Этот орган (с характерной аб­бревиатурой ВЧК) был создан в связи с невыполнением текущих за­даний по поступлению налогов. Аналогичные комиссии были созданы на местах. Комиссии имели право заслушивать отчеты руководителей и привлекать их к ответственности за несвоевременную и неполную уплату налогов, таможенных и других платежей. В соответствии с по­становлением Правительства РФ от 12 мая 1996 г. № 578 образовыва­ется Комиссия Правительства РФ по совершенствованию налогового законодательства.

В соответствии с Указом Президента РФ от 23 декабря 1998 г. №1635 Государственная налоговая служба Российской Федерации с 1 января 1999 г. была преобразована в Министерство Российской Фе­дерации по налогам и сборам.

В соответствии с постановлениями Правительства РФ от 27 марта 1999г. и 24 июня 1999 г. была утверждена Комиссия Правительства РФ по совершенствованию налоговой системы и обеспечению дохо­дов федерального бюджета во главе с первым заместителем Председа­теля Правительства РФ Н.Б. Христенко.

**2.2 Численность.**

На 1990 г. общая численность сотрудников ГНС СССР была установлена в количестве 65 тыс. человек. В 1992 г. в соответствии с постановлением Правительства РФ от 8 апреля 1992 г. «Вопросы Государственной налоговой службы Российской Федера­ции» общая численность работников ГНС была доведена до 100 тыс. человек.

В соответствии с постановлением Совета Министров — Прави­тельства РФ от 4 ноября 1993 г. «О совершенствовании деятельности Государственной налоговой службы Российской Федерации» пре­дельная численность работников ГНС была доведена до 200 тыс. чело­век (реально такой численности персонала ГНС никогда не достига­лось).

Постановлением Правительства РФ от 29 июня 1995 г. № 645 «О вопросах Государственной налоговой службы Российской Федера­ции» предельная численность служащих территориальных органов ГНС была установлена в количестве 161 790 человек и центрального аппарата службы — 710 человек.

В 1996 г. произошел существенный отток квалифицированных кадров ГНС как результат ухудшения финансирования налоговых ор­ганов (общая сумма задолженности составила 784,9 млрд. руб.). За год из налоговых органов уволилось около 16 тыс. работников. На конец 1996 г. штатная численность работников ГНС РФ составила 177 тыс. человек.

Укомплектованность службы в 1997 г. составила 187,1 тыс. человек. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 11 марта 1997 г. «Вопросы Государственной налоговой службы Российской Федерации» была проведена работа по упорядочению структуры и распределению штатной численности центрального аппарата. В 1998 г. численность работников налоговых органов была сокращена на 20%; со 197 тыс. человек по состоянию на 1 октября 1998 г. до 156 тыс. человек на 1 января 2000 г.

**2.3 Расширение функций налоговых органов.**

Законом РСФСР от 21 марта 1991 г. «О Государственной налоговой службе РСФСР» были определены задачи, права, обязанности и ответственность Нало­говых органов. Впоследствии в этот Закон был внесен ряд изменений. В настоящее время этот Закон действует как Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (в ре­дакции Федерального закона от 8 июля 1999 г.). В 1992 г. на ГНС РФ были возложены дополнительные функции по сбору платежей в до­рожные фонды.

В 1993 г. на налоговые органы возлагаются обязанности по контро­лю за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин, за полнотой учета выручки денежных средств на предприяти­ях, по наложению на виновных штрафов.

До 1988 г. органом, осуществляющим государственную политику в области производства и оборота спиртосодержащей продукции, был Государственный комитет по обеспечению монополии на алкоголь­ную продукцию. В соответствии с постановлением Правительства РФ от 17 июля 1998г. «Вопросы Государственной налоговой службы Рос­сийской Федерации» на ГНС РФ было возложено осуществление "функций по вопросам государственной политики в области производ­ства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции, лицензирования и контроля за этой деятельностью. Для осуществления налогового контроля в этой сфере и повышения его эффективности указанным постановлением было также разрешено со­здание государственных налоговых инспекций межрегионального и межрайонного уровней. В дальнейшем во всех территориальных нало­говых инспекциях были созданы подразделения по обеспечению госу­дарственной монополии на алкогольную продукцию, налоговых по­ступлений в этой сфере. Для усиления государственного контроля за производством и оборотом этилового спирта в организациях, которые его производили, были созданы постоянно действующие налоговые посты. Отмеченные организационные мероприятия способствовали, с одной стороны, увеличению налоговых поступлений по акцизам и НДС со спиртосодержащей и алкогольной продукции, а с другой сто­роны, выявили необходимость выделения «акцизных подразделений» налоговых органов в качестве самостоятельной вертикально интегри­рованной структуры.

В постановлении Правительства РФ от 27 февраля 1999 г. было указано, что МНС России является федеральным органом исполни­тельной власти, обеспечивающим выработку и проведение единой го­сударственной налоговой политики, взимание налогов и сборов, координирующим деятельность федеральных органов исполнительнойвласти по вопросам налогов и сборов в РФ, осуществляющим государственный контроль за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды, а также за производством и оборотом спирта этилового и алкогольной продук­ции.

Федеральным законом от 8 июля 1999 г. на налоговые органы была

возложена еще одна функция — осуществление валютного контроля.

Важным мероприятием по усилению налогового контроля стало проведение с 1996 г. ежемесячного мониторинга центральным аппаратом ГНС динамики недоимки по 500 крупнейшим предприятиям, на которые в то время приходилось около 65% всей суммы задолженнос­ти всех налогоплательщиков. Аналогичные действия стали осущест­влять региональные и территориальные налоговые органы по 5 тыс. крупнейших предприятий всех отраслей экономики. В материалах ГНС РФ указывалось, что на все предприятия, у которых задолжен­ность федеральному бюджету по налогам превышала 10 млрд. руб., были назначены представители территориальных налоговых инспек­ций; за предприятиями с задолженностью свыше 100 млрд. руб. были закреплены представители центрального аппарата службы.

В 1998г. мониторингом налогоплательщиков, имеющим наиболь­шую задолженность федеральному бюджету, было охвачено 7184 ор­ганизации. В 1999г. продолжался мониторинг задолженности круп­нейших налогоплательщиков федерального бюджета (21,8 тыс. орга­низаций).

В 1996г. ГНС начала систематическую работу по выявлению предприятий, осуществляющих расчеты через счета третьих лиц и др. Постановлением Правительства РФ от 6 января 1998 г. была образо­вана специализированная налоговая инспекция по работе с крупней­шими налогоплательщиками. В 1998г. ГНС подписала соглашения с нефтяными компаниями, ОАО «Газпром», МПС России о фиксиро­ванных суммах поступления налогов.

Постановлением Правительства РФ от 10 марта 1999 г. были ут­верждены Правила ведения Единого государственного реестра нало­гоплательщиков. В том же году была начата работа по присвоению Идентификационных номеров налогоплательщиков (ИНН) физичес­ким лицам и контролю за их применением работодателями при пред­ставлении налоговой отчетности о выплаченных работникам доходах. Для упорядочения работы определенное значение имел Регламент ведения информационного обмена между налоговыми органами.

Приказом министра от 12 ноября 1999г. была создана Межрегиональная государственная инспекция МНС России по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг, а приказом от 24 декабря 1999г. было утверждено Положение о данной инспекции.

В целях снижения образовавшейся задолженности по платежам в бюджет постановлением Правительства РФ от 3 сентября 1999г утвержден порядок и сроки проведения в 1999г. реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, также задолженности по начисленным пени и штрафам перед федеральным бюджетом. Приказом Минфина РФ от 30 сентября 1999г. утвержден порядок организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита по уплате федеральных налогов и сборов, а также пени, подлежащих зачислению в федеральный бюджет.

**2.4 Взаимодействие ГНС (МНС) РФ с другими государственными ор­ганами.**

14 марта 1994г. в целях организации взаимодействия ГНС РФ и органов Департамента налоговой полиции был издан совмест­ный приказ, в котором определялся порядок проведения проверок, а 24 мая того же года — второй совместный приказ об утверждении По­рядка направления налоговыми органами материалов о нарушениях налогового законодательства в органы налоговой полиции.

Одной из основных проблем в 1990-е гг. в сфере организации сбора налоговых платежей и других государственных доходов была и остается проблема взаимодействия налоговых, таможенных и дру­гих парафискальных органов. Сбором обязательных платежей поми­мо ГНС занимаются Государственный таможенный комитет (ГТК взимает таможенные пошлины и сборы, НДС при импорте товаров и др. платежи), органы государственных внебюджетных фондов (Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Госу­дарственный фонд занятости населения РФ, Фонд обязательного медицинского страхования РФ), нотариусы и судебные органы (взи­мают государственную пошлину), МВД (ГАИ, впоследствии преоб­разованное в ГИБДД). Контрольные функции в сфере налогообло­жения возложены на ФСНП, регистрация предприятия осуществля­ется органами юстиции (с 1 января 2000 г. на эти органы возложена обязанность по регистрации сделок с недвижимым имуществом). В1996г. был осуществлен ряд мероприятий по усилению взаимодей­ствия налоговой службы с другими органами государственного уп­равления: были изданы приказы о взаимодействии органов ГНС РФ с органами государственного горного надзора, государственной ста­тистики, МПС России; письма о взаимодействии с отделениями Фонда социального страхования РФ, органами службы занятости населения, территориальными фондами обязательного медицинского страхования. Указом Президента РФ от 14 декабря 1996 г. было определено, что органы внутренних дел по согласованию с налоговыми органами могут участвовать в обеспечении личной безопасности налоговых сотрудников при проведении контрольных проверок. 21 июля 1997 г. был утвержден Временный порядок взаимодействия территориальных органов федерального казначейства, налоговых и финансовых органов при исполнении доходной части бюджетной системы РФ на региональном уровне (республики, края, области, района), направленный на обеспечение достоверности данных по учету и отчетности доходов, устранению диспропорций зачисления доходов в бюджеты различных уровней и др.

Новый порядок взаимодействия налоговых органов и федераль­ных органов налоговой полиции при осуществлении налогового кон­троля в связи с введением в действие части первой НК РФ был уста­новлен совместным письмом МНС России и ФСНП России. Порядок представления налоговыми органами информации по запросам судеб­ных приставов - исполнителей был определен совместным приказом Минюста России и МНС России от 22 марта 1999г., а порядок обмена информацией между МНС России и Федеральной службой России по финансовому оздоровлению и банкротству — совместным приказом от 22 октября 1999 г.

**2.5 Мероприятия в сфере образования и информатизации.**

В начале 1990-х гг. подготовкой специалистов в сфере налогообложения зани­мались такие высшие учебные заведения, как Московский финансо­вый институт (впоследствии преобразованный в Финансовую акаде­мию при Правительстве РФ), Всероссийский заочный финансово-экономический институт, Академия народного хозяйства им. Плеха­нова при Правительстве РФ и ряд других институтов.

В соответствии с Указом Президента РФ от 13 июня 1996г. при­зывникам — выпускникам, получившим финансово-экономические или юридические специальности и поступившим на работу в органы ГНС РФ, стала предоставляться отсрочка от призыва на военную службу.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 23 ноября 1996г. была создана Всероссийская государственная налоговая акаде­мия ГНС РФ. Главными целями Академии являются: удовлетворение социально-экономических потребностей общества в квалифицирован­ных специалистах по налогообложению в стране, в которой нет нало­говых традиций, полного свода всех законов по налогам; удовлетворе­ние потребностей ГНС (МНС) РФ в подготовке, переподготовке и повышении квалификации руководящих кадров и специалистов ГНС (МНС) РФ; учебно-методическое обеспечение подготовки кадров в системе ГНС (МНС) РФ; проведение научно-исследовательских работ по актуальным проблемам деятельности налоговых органов в России.

В ведении МНС РФ помимо Всероссийской государственной налоговой академии находятся государственное унитарное предприятие Государственный НИИ развития налоговой системы, Главный научно - исследовательский вычислительный центр, Центры подготовки персонала при инспекции по г. Санкт-Петербургу и инспекции по Нижегородской области, Учебный центр по информатизации налоговых органов, Региональный научно-исследовательский вычислительный центр в Нижнем Новгороде, Региональный вычислительный центр в г. Чебоксары.

В 1999г. был утвержден государственный образовательный стан­дарт высшего профессионального образования по специальности «На­логи и налогообложение». Приказом Министерства образования Рос­сии данная специальность была внесена в Классификатор направле­ний и специальностей высшего профессионального образования. С 1999/2000 учебного года университеты Омска, Нижнего Новгорода, Казани приступили к подготовке студентов по новой специальности.

В 1990-е гг. появляются новые специализированные периодичес­кие издания по вопросам налогообложения: газеты «Налоги», «Нало­говая полиция» (с июля 1994г.), журнал «Налоговый вестник» (с 1995г.).

Для достоверного, полного и оперативного доведения информации о нормативных актах по налогообложению до налогоплательщиков, органов государственной власти и управления, налоговых органов на местах стал шире использоваться созданный в 1997г. сервер МНС России в сети Интернет. В 1999г. руководителям территориальных управлений было предложено рассмотреть возможность создания соб­ственных Web-серверов и Web-страниц в глобальной сети Интернет по согласованию с МНС России. Начат эксперимент по формирова­нию территориальных консультационных пунктов.

Постепенно возрастает роль общественных профессиональных объединений в сфере налогообложения. В 1993г. по инициативе группы российских ученых, специалистов и практиков в области налогового законодательства и государственных финансов было учреждено российское отделение Международной налоговой ассоциации (International Fiscal Association - IFA), Российское отделение ИФА (РосИФА) представляет собой независимую общественную организацию, действующую в соответствии с законодательством РФ, уставом Международной налоговой ассоциации и собственным уставом. Среди учредителей этой организации были Министерство финансов России, Научно-исследовательский финансовый институт, известные финансисты, научные сотрудники, юристы, экономисты, специалисты по аудиту. Наряду с традиционными задачами РосИФА ставит перед собой и некоторые специфические, выполнение которых могло бы способствовать продвижению России в направлении совершенствования налоговой системы, актуализации ее налоговой политики. Предполагается создать на основе РосИФА региональный форум для сравнительного обсуждения налоговой системы и политики в свете мировой финансовой науки и международной практики; принять активное участие в подготовке инициативных работ и предложений по постро­ению российской налоговой системы на принципах и критериях, которые нашли международное признание; обеспечить распространение в России передовых мировых знаний и опыта в области налогообложе­ния. Первая международная конференция «Налоги России сегодня и завтра» была подготовлена совместно РосИФА, ИФА и Финансовой академией при Правительстве РФ и проведена в Москве в декабре 1997г. Вторая конференция «Налоговая стратегия Вашего бизнеса в России — сегодня и завтра» была проведена 22—23 ноября 2000 г. (соорганизатором конференции выступала компания Pricewaterhouse Coopers, конференция проводилась совместно с Министерством фи­нансов РФ, Министерством РФ по налогам и сборам, Финансовой академией при Правительстве РФ).

**2.6 Налоговая полиция.**

Переход России к рыночным отношениям по­родил новый вид преступлений — налоговые, что обусловило созда­ние специализированной государственной службы, призванной бо­роться с сокрытием доходов от налогообложения и уклонением от уп­латы налогов.

История становления Федеральной службы налоговой полиции России ведет свой отсчет от 18 марта 1992г., когда Указом Президен­та России № 262 было образовано Главное управление налоговых рас­следований при государственной налоговой службе РФ (первый ру­ководитель - С.Н. Алмазов).

К середине 1993г. было создано 88 территориальных управлений и отделов Главного управления налоговых расследований со штатной численностью 17 тыс. человек, в том числе 464 районных и городских отделов.

15 июля 1993г. был принят Закон РФ «О федеральных органах

налоговой полиции», который определил их правовые основы, принципы организации и деятельности, систему и структуру, а также полномочия. Налоговая полиция стала самостоятельным ведомством, на которое возлагались следующие задачи: выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений; обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых инспекций, защиты их сотрудников от противоправных посягательств при исполнении служебных обязанностей; борьба с коррупцией в налоговых органах. Направлениями деятельности налоговой полиции стали оперативно-розыскное, контрольно-ревизионное, следственное (дознание), информационно-аналитическое.

**Глава 3. Проблемы налогообложения в 1990-е гг.**

К числу острейших проблем в сфере налогообложения в 1990-е гг. можно отнести: противоречия между центром, регионами и органами местного самоуправления; высокий общий уровень налогового бреме­ни, его неравномерное распределение по отраслям экономики, терри­ториям и отдельным категориям налогоплательщиков; неоправданно большое число платежей по всем уровням налоговой системы; слож­ность и методологическая неотработанность законодательных норм и правил исчисления платежей; множественность и недостаточная обо­снованность налоговых льгот и многие другие.

Чрезмерное количество налогов и сборов отмечается не только на­логоплательщиками, но и служащими налоговых органов. В учебнике «Налоговое право» Н.И. Химичева отмечала: «Возросшее число нало­говых платежей, закрепленных за нижестоящими звеньями бюджет­ной системы, не снимает весьма острой проблемы укрепления и рас­ширения собственной финансовой базы этих бюджетов, которая воз­никла еще задолго до нынешних экономических реформ, В настоящее время ее актуальность усиливается в связи с установлением новых принципов построения бюджетной системы Российской Федерации, среди них особо выделяется принцип самостоятельности бюджетов. Решение этой проблемы, включающей распределение налогов по уровням, должно исходить из задачи оптимального сочетания общего­сударственных и региональных интересов». В структуре налоговых поступлений к середине 1990-х гг. пять налогов (на прибыль, налог на добавленную стоимость, подоходный налог с физических лиц, ресурс­ные платежи и акцизы) давали около 95% налоговых поступлении, остальные 15 федеральных налогов — примерно 5%, а все местные на­логи (20) — менее 1%.

Специалист в сфере прямого налогообложения и международных отношений А.В. Перов указывает, что количество налогов и сборов обязательного характера должно быть существенно уменьшено за счет упразднения неэффективных видов и объединения налогов и сборов, имеющих одинаковую базу и сходные условия. Вступление в силу части первой Налогового кодекса РФ решает эту проблему только частично, порождая возможности практически бесконтрольного введения системы региональных и местных лицензионных налогов и сборов.

Для подоходного и поимущественного налогообложения продолжает сохраняться проблема индексации. В периоды высоких темпов инфляции фактическая балансовая прибыль предприятий даже при уменьшении физического объема выпуска продукции резко возраста­ет против предполагаемых объектов, на основе которых предприятием производились авансовые платежи. Начиная с I квартала 1993г. раз­ница между суммой, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли, и авансовыми взносами налога за истекший квартал подлежит уточнению на сумму, рассчитанную исходя из про­цента за пользование банковским кредитом, установленного в истек­шем квартале Центральным банком. При превышении суммы авансо­вого платежа по сравнению с суммой фактических налоговых обяза­тельств применение такого же механизма невозможно: суммы пере­платы можно только перезачесть в качестве авансового платежа за новый период. Индексация не применяется при определении обяза­тельств по налогу на добавленную стоимость.

До вступления в силу части первой Налогового кодекса РФ нало­говым законодательством не был урегулирован ряд вопросов по ответ­ственности налоговых агентов, т.е. лиц, которые в соответствии с дей­ствующим законодательством обязаны удерживать у других лиц нало­ги и перечислять их в бюджет, что давало возможность построения легальных и нелегальных схем по минимизации налоговых обяза­тельств. Наиболее ярко подобные проблемы проявились в середине 90-х гг. в сфере ответственности банков за перечисление налоговых платежей, а также при перечислении платежей иностранным юриди­ческим лицам.

До принятия части первой НК оставались практически не унифи­цированными меры ответственности налогоплательщиков за налоговые правонарушения и преступления. В целом ряде случаев налогопла­тельщик, допустивший ошибку, просчет, небрежность, невниматель­ность, подвергался тем же санкциям, что и лицо, сознательно совер­шившее подготовленное и организованное налоговое преступление. Отсутствие дифференциации в мерах ответственности за налоговые правонарушения и преступления ведет к тому, что, с одной стороны, становится невыгодным выявлять и декларировать собственные ошибки и промахи, а с другой стороны, контролирующие инстанции, выявив правонарушение и наложив санкции, зачастую приостанавливают дальнейшую разработку и значительное число тяжких налоговых преступлений остается не выявленным.

Развитие местного самоуправления связано с проблемами налого­обложения: использованием местных налогов для формирования до­ходов муниципальных образований, определением уровня самостоя­тельности последних в решении вопросов налогообложения. Полно­мочия субъектов РФ и органов местного самоуправления в налоговой сфере не соответствуют их роли в решении социально-экономических проблем. В настоящее время большинство региональных и местных налогов и сборов не обеспечивают поступлений в соответствующие бюджеты. Основным источником доходов для многих региональных и местных бюджетов остаются средства, поступающие от федеральных налогов, а также трансферты, субсидии и дотации.

Полномочия органов власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления по введению региональных местных нало­гов определяются Конституцией РФ, Законами РФ «Об основах на­логовой системы в Российской Федерации», «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР», «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», указами Президента и постановлениями Правительства РФ. Допол­нительные налоги и сборы в 1995г. взимались в 66 субъектах Россий­ской Федерации, а в 1996г. — в 75. Наибольшее количество дополни­тельных налогов и сборов (от 7 до 12) вводилось в республиках Саха, Бурятия, Белгородской, Курской, Ленинградской и Нижегородской областях. По четыре-пять видов дополнительных налогов и сборов было введено в республиках Башкортостан, Тыва, Красноярском и Хабаровском краях, Владимирской, Вологодской, Калининградской, Тверской, Липецкой, Московской, Оренбургской, Псковской, Челя­бинской и Ярославской областях.

Значительная часть дополнительных региональных и местных на­логов и сборов вводилась органами государственной власти и местно­го самоуправления с нарушением действующего налогового законода­тельства Российской Федерации. Эти нарушения были обусловлены изданием Указа Президента РФ от 22 декабря 1993г. № 2268 «О фор­мировании республиканского бюджета Российской Федерации и вза­имоотношениях с субъектами Российской Федерации в 1994г.», позволившего регионам взимать дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные статьями 20 и 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (ст. 18 указанного Закона запре­щает органам государственной власти всех уровней вводить налоги и обязательные платежи, не предусмотренные законодательством РФ, а также повышать ставки установленных налогов и налоговых плате­жей). Норма Указа Президента РФ сохраняла свое действие до зако­нодательного урегулирования вопроса на федеральном уровне, т.е. до Указа Президента РФ от 18 августа 1996г. № 1214 «О признании ут­ратившим силу пункта 7 Указа Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993г. № 2268». Пункт 7 Указа Президента РФ от 22 де­кабря 1993г. № 2268 был признан утратившим силу с 1 января 1997г.

Введение дополнительных налогов и сборов обосновывалось на уровне регионов и органов местного самоуправления необходимостью решения социальных вопросов, укрепления местных бюджетов, защи­ты окружающей среды и т.д. По данным Отдела анализа, опыта и тен­денций развития регионального и местного налогообложения ГНС РФ (вероятно, не исчерпывающим) в указанный период на террито­рии России было введено и действовало дополнительно около сотни видов налогов и сборов.

С выходом Указа Президента РФ от 18 июня 1996 г. № 1214 орга­нам государственной власти субъектов РФ и местного самоуправле­ния было предложено отменить свои решения о введении дополни­тельных налогов и сборов, противоречащих Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Во исполнение этого Указа ГНС РФ поручила налоговым органам совместно с органами власти субъектов РФ и органами местного самоуправления принять в соответствии с возложенными на них функциями меры по отмене до­полнительных налогов и сборов и приведению принятых решений и нормативных актов в соответствие с действующим налоговым законо­дательством. Однако в отдельных регионах органы власти, ссылаясь на права, предоставленные им Конституцией РФ и Федеральным за­коном «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», а, также принимая во внимание рекоменда­тельный характер ч. 2, п. 2 Указа Президента РФ от 18 августа 1996г. № 1214, сочли возможным не отменять незаконные налоги и сборы, введенные на своих территориях. ГНС РФ зафиксировала отказ от отмены незаконных налогов и сборов в Оренбургской, Волгоградской, Новосибирской областях, республиках Адыгея, Мордовия и Саха. Власти ряда регионов (Хабаровского края, Волгоградской, Нижегородской, Новгородской, Белгородской областей, г. Москвы), учитывая положительное влияние на укрепление доходной части региональных и местных бюджетов, целевую социальную направленность некоторых введенных налогов, обратились к Президенту и Правительству РФ спросьбой о сохранении предоставленного им права по введению до­полнительных налогов и сборов с учетом сложившихся в регионе ус­ловий.

В Москве такими налогами были гостиничный сбор и сбор на ком­пенсацию затрат городского бюджета по развитию инфраструктуры города и обеспечению социально-бытовыми условиями граждан, при­бывающих в Москву на жительство. Последний сбор должны были уплачивать граждане, пожелавшие проживать на жилой площади, принадлежащей им на правах собственности. Учитывая значимость проблем развития инфраструктуры для столичного города, Прави­тельство Москвы обратилось к Президенту РФ о сохранении этих сборов до принятия Налогового кодекса РФ. В ряде других обраще­ний ставился вопрос о внесении в Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» изменений в перечень региональ­ных и местных налогов и сборов.

Работу налоговых органов и других контролирующих инстанций по наведению порядка в сфере налоговых взаимоотношений осложни­ло появление «внутренних оффшорных зон» на территории Россий­ской Федерации. Среди таких зон особо выделялись Ингушетия, Кал­мыкия и Северная Осетия, Чечня, Дагестан, Тыва, Башкортостан. На­личие территорий с откровенно слабым налоговым контролем наряду с недостаточным взаимодействием территориальных налоговых и других контрольных органов между собой создали питательную среду для распространения грубых форм налоговых нарушений и преступ­лений. Новой формой внутренних офшоров стали в середине 1990-х гг. закрытые административно-территориальные образования (ЗАТО).

Решая проблему ЗАТО (ограничивая возможности по предостав­лению налоговых льгот), государство создало новую «черную дыру» вналоговом законодательстве — соглашения о разделе продукции. Экс-министр финансов В.Г. Пансков указывает: «К существенным поте­рям федерального бюджета может привести все более расширяющаяся практика реализации несбалансированных соглашений о разделе продукции, заключенных в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции». Проверкой по этой теме, осу­ществленной на предприятиях и в организациях Сахалинской области, был выявлен ряд нарушений действующего законодательства и не­решенных вопросов, которые при реализации таких соглашений приведут к ущербу для российской стороны. В частности, ставка налога на прибыль по проекту «Сахалин-2» зарегистрирована на момент под­писания соглашения на уровне 32% при действующей ставке в разме­ре 35%. При таком занижении ставки налога российской стороной может быть недополучено около 140 млн. долл. США за весь период реализации проекта. В соглашениях по проектам «Сахалин-1» и «Са­халин-2» установлено начисление процента по годовой ставке ЛИБОР плюс 4% на невозмещенную часть суммы налога на добавлен­ную стоимость, возникшую на территории РФ, если полная сумма возврата по этому налогу не выплачена в течение пяти рабочих дней после подачи ежемесячных налоговых деклараций. Поскольку возме­щение НДС не осуществляется из-за длительной задержки внесения изменений в соответствующие нормативные документы ГНС РФ, ин­весторами могут быть предъявлены дополнительно к возмещению из бюджета значительные суммы, которые можно классифицировать как потери российской стороны. По проектам «Сахалин-1» и «Сахалин-2» (с октября 1996г. по декабрь 1997г.) инвесторами представлены на­логовые декларации к возмещению налога на добавленную стоимость на сумму 7,6 млн. долл. США, а потери бюджета, рассчитанные только по состоянию на 1 февраля 1998г., можно оценить в сумме 1,1 млн. долл. США, что составляет 14% общей суммы налога на добавленную стоимость, предъявленной по налоговым декларациям.

При проверке Томской области было выявлено, что крупнейшее предприятие, находящееся на территории области, — ОАО «Томск-нефть» — длительное время нарушает установленный порядок зачис­ления регулирующих налогов, направляя напрямую платежи в об­ластной бюджет, минуя распределительный счет органов федерально­го казначейства.

Указанное акционерное общество направило, таким образом, в 1997г. и I квартале 1998г. в областной бюджет 113,3 млн. руб., в том числе 15,7 млн. руб. налога на прибыль, 53 млн. руб. налога на добав­ленную стоимость, 34,6 млн. руб. платы за недра и 10 млн. руб. отчисле­ний на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Большая часть Указанной суммы (94,8 млн. руб.) была зачислена на счет областного бюджета через банк, находящийся в г. Москве.

Территориальное управление федерального казначейства и госналогоинспекция по Томской области неоднократно ставили перед ОАО

«Томскнефть» вопрос о необходимости зачисления в полной сумме регулирующих налогов на распределительный счет и информировали об этом Главное управление федерального казначейства Министерства финансов России, однако по этим обращениям меры акционерным обществом не принимались.

Зачисление ОАО «Томскнефть» платежей по регулирующим налогам напрямую в областной бюджет, минуя счет по учету доходов, распределяемых органами федерального казначейства, даже при последующем соответствующем регулировании платежей между бюджетами негативно сказывается на доходах федерального бюджета. Суммы, перечисленные подобным образом в областной бюджет, явля­ются, по существу, отсроченными платежами в федеральный бюджет, за что в соответствии со ст. 20 Федерального закона «О федеральном бюджете на 1997 год» должна была взиматься плата в виде процентов за пользование бюджетными средствами в размере одной второй став­ки рефинансирования ЦБ РФ.

В федеральном бюджете на 1998г. предусмотрено поступление в доход бюджета платежей за пользование водными объектами на сумму 2467,2 млн. руб. Фактически их поступило за полугодие лишь на 4,4 млн. руб., или 0,2% годового задания».

Вышеуказанные факторы привели к тому, что налоговые преступ­ления и правонарушения в Российской Федерации в 90-е гг. приобре­ли массовый характер. В 1997г. федеральные органы налоговой поли­ции выявили 21 000 нарушений налогового законодательства, ущерб государству от которых оценивался в 6,9 млрд. руб., при этом 7000 на­логовых преступлений и правонарушений было совершено в крупном и особо крупном размерах. Сумма доначислений в результате приме­нения финансовых санкций к нарушителям налогового законодатель­ства ежегодно возрастает.

Важнейшей проблемой до сегодняшнего времени остается взаимо­действие налоговых и иных контрольных государственных органов (ФСНП), Государственного таможенного комитета, Госкомстата, Центрального банка, органов валютного и экспортного контроля. Это обусловлено целым рядом объективных и субъективных причин. Значи­тельная часть государственных контрольных органов (ФСНП, МНС РФ, органы валютного и экспортного контроля) являются абсолютно новыми для российского государства. Функции и организация этих ведомств, по сути, только отрабатываются, а задачи, стоящие перед ними, постоянно усложняются. Традиционные государственные кон­тролирующие инстанции, такие, как Центральный банк, Госкомстат, в условиях перехода к рыночным методам хозяйствования не всегда успевают адаптироваться к быстрым и масштабным изменениям. Вместе с тем взаимодействие контролирующих инстанций в Российской Федерации осложняется и такими субъективными факторами, как непрофессионализм отдельных руководителей, необоснованные амбиции, личные взаимоотношения, узковедомственные интересы и т.д.

Помимо общей тяжести совокупного налогового бремени большое значение имеет и крайняя неравномерность его распределения по ка­тегориям налогоплательщиков. До финансового кризиса августа — сентября 1998г. до 40% всех налоговых изъятий предназначалось для выплат по государственному долгу, но доходы по ГКО не подлежали налогообложению, хотя вложения в эти ценные бумаги приносили наивысшие доходы в сфере легального бизнеса. Неравномерность тя­жести налогового бремени усиливается массовым уклонением от уп­латы налогов, системой многочисленных и не всегда законных налого­вых льгот.

Сложность и многообразие подзаконных правовых актов по вопро­сам налогообложения вызывает многочисленные нарекания налого­плательщиков. Осуществлять экономическую деятельность, не нару­шая норм, изложенных в тысячах инструкций, разъяснений и писем, касающихся вопросов налогообложения, может лишь предприятие, имеющее штат собственных налоговых экспертов, не уступающий по численности и опыту налоговым и иным контрольным службам.

До настоящего времени остаются нерешенными проблемы ответ­ственности налоговых органов за причинение ущерба налогоплатель­щику; несовершенство механизмов регистрации и лицензирования вновь создаваемых предприятий.

Налоговая система, введенная в России с начала 1992 г., сохра­няла многие недостатки прежнего, советского налогового законода­тельства. Для нее были характерны нестабильность действия нало­говых норм, приоритет ведомственных инструкций над законами, неоднозначность и расплывчатость отдельных принципиальных по­ложений законов и инструкций, ретроспективное введение отдельных налоговых норм, огромное количество дополнений, уточнений и пояснений к новым и старым официальным налоговым документам, отсутствие налоговых судов, низкая квалификация персонала налоговых органов. Сложность, запутанность и изменчивость налогового законодательства усугублялись нововведениями в области бухгалтерского учета.

#### Заключение

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

Как отмечают многие ученые, российская налоговая система, введенная в начале 90 – х годов, зарождалась в условиях политической борьбы России за суверенитет и независимость от Центра. Так, по мнению А. Брызгалина и В. Берника, «основной акцент при формировании новой системы налогообложения законодателем был сделан на урегулировании экономических вопросов, затрагивающих количество и видовую направленность налогов, размер налоговых ставок и распределений налоговых платежей по бюджетам различных уровней. Что же касается юридических проблем..., то они были отодвинуты на второй план». Поэтому не удивительно, что наша налоговая система содержит столько противоречий.

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. Нестабильность налоговой системы на сегодняшний день - главная проблема реформы налогообложения.

Жизнь показала несостоятельность сделанного упора на чисто фискальную функцию налоговой системы: обирая налогоплательщика, налоги душат его, сужая тем самым налогооблагаемую базу и уменьшая налоговую массу.

Анализ реформаторских преобразований в области налогов в основном показывает, что выдвигаемые предложения касаются в лучшем случае отдельных элементов налоговой системы (прежде всего размеров ставок, предоставляемых льгот и привилегий; объектов обложения; усиления или замены одних налогов на другие). Однако в сегодняшнее время необходима принципиально иная налоговая система, соответствующая нынешней фазе переходного к рыночным отношениям периода. И это не случайно, ибо оптимальную налоговую систему можно развернуть только на серьезной теоретической основе.

##### Список использованной литературы

1. А.В. Толкушкин «История налогов в России», изд. «ЮРИСТЪ», Москва, 2001г.
2. Д.Г. Черник; А.П. Починок; В.П. Морозов «Основы налоговой системы», изд. объединение «ЮНИТИ», Москва «Финансы», 1998г.
3. интернет – страницу: http://zakon.rin.ru/cgi-bin/view.pl?midr=527&id=343&npage=5&pagein=3
4. Дубов В.В. «Действующая налоговая система и пути её совершенствования», Москва «Финансы. - № 4», 1999г.
5. М.Н. Луппиан, А.П. Юдин, Г.А. Астахова, Е.В. Лаптева «Налоговая система», конспект лекций, изд. Михайлова В.А., Санкт – Петербург, 2000г.
6. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» 1992г.