

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

**НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ:
ПРИНЦИПЫ ПОСТРОЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

Выпускная квалификационная работа
(бакалаврская работа)

обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика
очной формы обучения группы 06001307
Журавлева Алексея Александровича

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Аулов Ю.Л.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
1.1. Понятие налоговой системы государства в российской финансовой науке.....	6
1.2. Принципы формирования и регулирования налоговой системы Российской Федерации.....	15
1.3. Правовые основы построения налоговой системы Российской Федерации.....	23
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ПОСТРОЕНИЯ И ПУТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Анализ построения налоговой системы Российской Федерации...	29
2.2. Анализ влияния налоговой системы на формирование доходов бюджетной системы Российской Федерации.....	39
2.3. Проблемы функционирования современной налоговой системы Российской Федерации	47
2.4. Основные направления совершенствования налоговой системы Российской Федерации.....	55
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	65
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	68
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	73

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. Налоговую систему государства можно определить как совокупность правоотношений, направленных, с одной стороны, на аккумуляцию денежных средств в доходы бюджетной системы государства для осуществления финансирования его основных функций, а с другой - на обеспечение прав и свобод человека и гражданина.

Элементами налоговой системы являются:

- система налогов и сборов как совокупность обязательных платежей, взимаемых в бюджеты различных уровней, установленных и действующих в настоящее время на определенной территории;

- налогоплательщики и их представители, с одной стороны, и налоговые органы государства - с другой;

- система налогообложения, которая, в свою очередь, включает в себя порядок установления, введения, изменение, отмену налогов и сборов; порядок распределения налогов и сборов между бюджетами разных уровней; формы и методы налогового контроля; ответственность участников налоговых правоотношений и защиту прав налогоплательщиков и интересов государства.

Налоговая система является сложной динамической системой, поэтому большое значение для налоговой науки и практики имеет выявление принципов формирования и функционирования налоговой системы, которые представляют собой ее основание и распространяются как на взаимосвязь между отдельными элементами налоговой системы, так и на всю налоговую систему в целом.

Степень научной разработанности. Основы существующей в Российской Федерации налоговой системы были заложены в конце 1991 г. принятием Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и отдельных законов по конкретным видам налогов. В условиях структурных изменений в экономике в первые годы реформ российская налоговая система в

целом выполняла свою роль, обеспечивая поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов, однако, по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований, присущие налоговой системе недостатки становились все более и более заметными, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям - все более очевидным. Поэтому процесс реформирования налоговой системы России продолжается в соответствии с требованиями, обусловленными развитием рыночных преобразований, а также существенными изменениями социально-экономической обстановки.

Цель и задачи исследования. В связи с актуальностью вышеуказанного целью выпускной квалификационной работы является исследование принципов построения и функционирования действующей в России налоговой системы, а также перспектив ее совершенствования.

Указанная цель обусловила постановку и решение следующих задач:

- определить понятие налоговой системы государства в российской финансовой науке;
- рассмотреть принципы формирования и регулирования налоговой системы Российской Федерации;
- охарактеризовать правовые основы построения налоговой системы Российской Федерации;
- провести анализ развития налоговой системы Российской Федерации, а также анализ влияния налоговой системы на формирование доходов бюджетной системы Российской Федерации;
- определить проблемы функционирования современной налоговой системы Российской Федерации;
- предложить основные пути совершенствования налоговой системы Российской Федерации.

Объектом исследования является система принципов и организация функционирования налоговой системы Российской Федерации.

Предметом исследования являются отношения, связанные с влиянием системы налогов и сборов на формирование доходов разных уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Границы исследования - период с 2014 по 2016 год.

Методологической базой исследования стали методы экономико-статистического анализа, методы анализа и синтеза экономической информации, методы статистических группировок, сравнения, динамики, табличный и другие методы.

Информационной базой исследования являются законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые акты Министерства финансов и Федеральной налоговой службы России, другие нормативные документы, информационные материалы, опубликованные в экономической литературе и периодических изданиях, статистическая отчетность Федерального Казначейства Министерства финансов Российской Федерации.

Практическая значимость исследования заключается в том, что представленные в работе научные результаты вносят определенный вклад в развитие экономической науки и могут послужить для дальнейших теоретических и практических разработок проблем функционирования и развития налоговой системы Российской Федерации. Сделанные выводы могут лечь в основу разработки методических основ для совершенствования налогово-бюджетной политики и осуществления необходимых преобразований в хозяйственном механизме национальной экономики.

Структура работы обусловлена ее целью и задачами, а также логикой развития проблемы и включает в себя введение, две главы, заключение, список использованной литературы, приложения.

Выпускная квалификационная работа включает в себя 2 аналитические таблицы, содержащих расчеты показателей, рассматриваемых в работе, а также 1 информационную таблицу, наглядно демонстрирующие вопросы, изложенные в работе.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Понятие налоговой системы государства в российской финансовой науке

Понятие «налоговая система» является основополагающим при исследовании различных аспектов налогообложения, однако, несмотря на широкое применение этого термина в специальной литературе и закрепление его в нормативных актах ряда зарубежных государств, в российской юридической науке данное понятие до сих пор не обрело единого понимания и определения. Неопределенность терминологии налогового содержания связана с такими категориями, как «налоговая система», «система налогообложения» и «система налогов и сборов».

Проведем краткий обзор ряда изданий современных разработчиков теорий финансов и налогообложения, финансового и налогового права.

В своем исследовании «История финансовой мысли и политики налогов» В.М. Пушкарева отмечает, что впервые понятие «податная система» применено в 1793 г. немецким финансистом Лангом в работе «Развитие немецкого налогового законодательства»: «Развитие податной системы есть необходимый продукт эволюции военной организации...» [48, с.156]. Очевидно, что современный аналог этого термина – «налоговая система».

Стоявший у основ российской финансовой науки Н.И. Тургенев в своей работе «Опыт теории налогов» (1818 г.) неоднократно применяет понятие «система налогов». Вот один из примеров: «Успехи образованности, по мере их благотельного влияния на нравы и обычаи народов, действовали и на усовершенствование системы налогов...» [46, с.54].

Признанные заслуги в разработке этого положения принадлежат и двум ученым XIX в. - последнему из представителей английской классической политэкономии Д.С. Миллю (1806 - 1873) и последнему представителю новой исторической школы профессору Берлинского университета А. Вагнеру (1835 - 1917). Д.С. Милль, не давая определения налоговой системы, высказывает идею использования совокупности разнообразных налогов» и в середине XIX в. одним из первых излагает «свое представление о системе налогов», а А. Вагнер, сформулировав к 1880 г. принципы обложения и разделив их на этические, управления налогами и финансово-политические, восьмым пунктом фактически «дает определение налоговой системы, как совокупности налогов, соответствующей научным принципам» [48, с.152].

Следует привести и упоминание о «податной системе», относящееся к началу 80-х гг. XIX в. и предложенное немецким экономистом, профессором Эрлангенского университета К.Т. Эбергом.

Таким образом, немецкая экономическая школа на протяжении всего XIX в. использовала понятие «податная система».

Министр финансов России С.Ю. Витте в своем «Конспекте лекций о государственном хозяйстве» применил в 1900 - 1902 гг. понятие «система обложения», отметив, что она может быть создана «лишь сочетанием прямых и косвенных налогов» [48, с.151].

В начале XX в. российская финансовая наука уже сформировала достаточно ясное представление о системе налогов, что нашло свое отражение в Малом энциклопедическом словаре издания Брокгауза - Ефрона (1907 г.). Статья «Налоги» «Малого словаря» представляет классификацию «принудительных периодических платежей граждан» и содержит «требования, предъявляемые финансовой наукой к правильной системе налогов» [39, с. 671].

Одно из первых упоминаний понятия «налоговая система» относится к 1911 г. и принадлежит русскому финансисту М.А. Курчинскому, который ввел это понятие в название своей работы «Городские финансы. Эволюция

налоговой системы в городах Пруссии» [48, с.19]. Полагаем, что М.А. Курчинский, решая переводческие задачи, вполне обоснованно трансформировал термин «податная система», признанный немецкой финансовой наукой.

В целом же можно предположить, что мы имеем пример заимствования отечественной финансовой наукой этого термина из немецкой финансовой терминологии.

Подчеркнем, что общим для всех рассмотренных вариантов является одно: каждое из понятий («податная система», «налоговая система», «система налогов», «система обложения») рассматривается, прежде всего, как «совокупность разнообразных налогов». То есть во всех случаях речь явно идет о системе налогов, но не о собственно налоговой системе.

Исходя из этой, практически единственной точки зрения, в отечественной финансовой науке сформировалось понятие «налоговой системы», предложенное в 1925 г. русским ученым М.Н. Соболевым: «Взаимно связанная совокупность налогов, сложившаяся в данном государстве под влиянием всех социально-политических, экономических и финансовых влияний, носит название налоговой системы. Каждая страна, каждая эпоха имеют свою налоговую систему» [48, с.157].

Действующее российское законодательство не содержит ответа на вопрос, что же в настоящее время признается «налоговой системой», но ранее в ст. 2 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. №2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» налоговая система определялась как совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, взимаемых в установленном порядке» [46, с.52].

В соответствии с этим законодательным определением и В.М. Пушкарева предлагает свое определение: «Налоговая система представляет собой совокупность налогов, взимаемых в государстве, формы и методы их построения, методы исчисления налогов и налоговый контроль» [48, с.151].

Д.Г. Черник приводит несколько расширенное определение, не меняющее общего подхода: «Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков - юридических и физических лиц на территории страны» [54].

Другой подход проявляют представители налогового права. Учебно-методическое пособие «Налоговое право» под редакцией С.Г. Пепеляева дает принципиально иное определение: «Налоговая система - совокупность существующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения.

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему в целом, являются:

- порядок установления и ввода в действие налогов;
- виды налогов (система налогов);
- порядок распределения налогов между бюджетами различных уровней;
- права и обязанности налогоплательщиков;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов налогоплательщиков» [44].

Как видим, здесь понятия «налоговая система» и «система налогов» уже разделены.

Критикуя законодателя и справедливо отмечая, что «понятия «налоговая система» и «система налогов» нетождественны», коллектив авторов под руководством А.В. Брызгалина соглашается с определением С.Г. Пепеляева, несколько расширяя состав «обязательных элементов» налоговой системы: «Определение, данное законодателем, не включает в себя ряд следующих обязательных элементов, которые непосредственно формируют налоговую систему любого государства:

- систему налоговых органов;
- систему и принципы налогового законодательства;

- принципы налоговой политики;
- порядок распределения налогов по бюджетам;
- формы и методы налогового контроля;
- порядок и условия налогового производства;
- подход к решению проблемы международного двойного налогообложения и др.» [10, с.178].

Принятие в 1998 г. части первой Налогового кодекса РФ поставило точку в вопросе определения понятия «системы налогов и сборов (гл. 2 «Система налогов и сборов в Российской Федерации»). На нем внимание особо не заострялось по причине ясности и однообразности понимания, но оно, по сути, продолжает конкурировать с понятием «налоговая система».

Несмотря на изменение позиции законодателя, конкретизации понятий «налоговая система», «система налогообложения» и «система налогов и сборов», не произошло.

Новый подход проявляется в книге И.И. Кучерова «Налоговое право России: Курс лекций», где автором законодательное определение 1991 г. представляется «слишком узким, так как в нем все сведено к простой совокупности налогов, взимаемых на территории Российской Федерации» [33].

Далее автор пишет: «В широком же смысле налоговая система может быть определена, как основанная на определенных принципах система урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в связи с установлением и взиманием налогов и сборов. Элементами этой системы являются не только налоги и сборы, но и налогооблагающие субъекты, действующие от их имени налоговые (финансовые, таможенные) органы, органы государственных внебюджетных фондов, сборщики налогов, органы налоговой полиции, налогоплательщики и налоговые агенты, их права и обязанности. Кроме того, налоговая система включает в себя принципы ее организации и функционирования, а также нормы налогового права» [33, с.52].

Таким образом, И.И. Кучеров выделяет в структуре налоговой системы следующие элементы (подсистемы, составы):

- система принципов налогообложения;
- налогооблагающий состав;
- система налогов и сборов (налоговый состав);
- состав налогоплательщиков (податный состав);
- система налогового контроля;
- система налоговой безопасности;
- система налогового права;
- состав прав и обязанностей субъектов налогового права» [33].

В своей книге он одновременно подробно раскрывает их содержание.

Расширенный взгляд на содержание налоговой системы государства принимает все большее число специалистов налогообложения и налогового права.

По нашему мнению, само понятие «налоговая система» обязывает его исследователей вооружиться системным подходом не в рамках узкоэкономического (совокупность обязательных платежей) или узкоправового (совокупность правовых форм, принципов или какого-либо порядка) взглядов, что уже исходно методологически не делает определение соответствующим раскрываемому понятию.

Многие авторы начинают изложение проблемы именно с обращения к понятию «система». Например, А.А. Тедеев и В.А. Парыгина подчеркивают, что с «философской точки зрения система - это целостный комплекс взаимосвязанных элементов, которые, выступая системой более низкого порядка, одновременно представляют собой элемент системы более высокого порядка» [51].

Анализируя взгляды и предложения, сложившиеся в научной среде, В.Н. Иванова представляет элементный состав налоговой системы таким:

- 1) юридическая конструкция налога как первооснова формирования налоговой системы;
- 2) система налогообложения государства, формирующаяся на основе объединения юридических конструкций всех установленных и введенных налогов;
- 3) нормотворческая деятельность представительных органов власти в сфере налогообложения;
- 4) система налоговых органов;
- 5) налоговый контроль;
- 6) налоговая политика государства;
- 7) налоговая культура населения.

В вышеприведенной позиции привлекает внимание последнее звено - налоговая культура населения (мы понимаем - участников налоговых отношений), базирующаяся как на индивидуальном правопонимании, так и на личной нравственной позиции человека, нормах общественной морали.

Можно отметить, что новые подходы закрепляются в научной и учебной литературе. Так, А.А. Тедеев и В.А. Парыгина, проанализировав мнения ряда ведущих ученых, как экономистов, так и юристов, предложили свое определение, понимая под налоговой системой «основанную на определенных принципах систему урегулированных нормами права, складывающихся в сфере налогообложения общественных отношений субъектов права» [51].

Как недостаток действующего налогового законодательства авторы рассматривают отсутствие легального определения налоговой системы.

С позитивных позиций можно оценить выделение авторами принципов налоговой системы, детальную разработку и законодательное закрепление которых мы также относим к проблемам налогообложения и налогового права.

Позиции, с которых рассматривается термин «налогообложение» также различны, что и объясняет последующие расхождения во мнениях о содержательной стороне терминов, построенных с использованием этого.

Вкратце заметим, что один подход ограничивается вопросами установления и взимания налогов и сборов, а другой связывает с этим процессом защиту прав и законных интересов его участников, в т.ч. привлечение виновных в совершении налоговых правонарушений к ответственности.

В рамках каждого из представленных подходов предлагаются различные варианты наполнения «системы налогообложения».

Сложность вопроса, на наш взгляд, заключается в проблеме отграничения налоговых отношений от административно-уголовных, гражданско-правовых. Взаимосвязь и взаимопроникновение соответствующих правовых институтов - необходимое условие функционирования единой системы права, цельность которой зависит от качества таких «стыковочных узлов».

Еще один вариант поиска связан с отграничением процедур установления и введения налогов от их взимания (обязательной уплаты), поскольку основным принципом исполнения налоговой обязанности мы признаем добровольность, а в иных случаях налоговое законодательство предусматривает меры принудительного обеспечения исполнения налоговой обязанности (добровольное и принудительное исполнение налоговой обязанности).

Таким образом, система налогообложения также представляется своеобразным соединением институтов экономического (налоги, сборы, налоговые доходы государства), правового (нормативное выражение принципов, форм и методов налогообложения) и организационного содержания (субъекты управления налогообложением).

Понятие «система налогов и сборов» нашло отражение в названии гл. 2 Налогового кодекса Российской Федерации. Вместе с тем осмысление путей совершенствования налоговых отношений подводят некоторых исследователей к выводу о необходимости использования права для придания нового статуса этим понятиям.

С учетом предыдущего материала констатируем:

- дискуссия ведется в основном по поводу понятия «налоговая система» и, в меньшей степени, таких категорий, как «система налогообложения» и «система налогов и сборов»;

- многие авторы до настоящего времени придерживаются традиционной точки зрения и представляют налоговую систему как совокупность налогов, сборов и пошлин;

- понятия «налоговая система» и «система налогообложения» отдельными авторами не различаются, что, с учетом предыдущего тезиса, во-первых, подводит читателя к выводу о равноценности, идентичности указанных категорий, а во-вторых, с учетом многообразия литературы и смыслов, вкладываемых в те или иные тезисы, не служит формированию у него ясного представления об организации налогообложения;

- новые расширенные толкования понятия «налоговая система», отличные от сложившегося в финансовой науке, предложили, с одной стороны, коллективы авторов под руководством С.Г. Пепеляева, А.В. Брызгалина, а с другой - В.И. Гуреев, Т.Ф. Юткина, И.И. Кучеров, М.В. Кустова, О.А. Ногина и Н.А. Шевелева;

- эти взгляды получили определенное признание научного сообщества, но встречающиеся определения продолжают нести некоторые логически-содержательные неточности и повторения;

- сохраняется неразработанность рассматриваемых понятий и несогласованность позиций авторов по данному вопросу;

- проблемой обозначается законодательное закрепление базовой налоговой терминологии.

1.2. Принципы формирования и регулирования налоговой системы Российской Федерации

Принципы формирования и регулирования налоговой системы можно определить как закономерности развития правоотношений, складывающихся внутри налоговой системы как сложной динамической целостной системы.

Правовые принципы, получившие закрепление в конституции, обладают признаком нормативности, они аккумулируют наиболее важные социально значимые явления и процессы материальной и духовной жизни общества (соответственно конституционно-правовые принципы налоговой системы - наиболее важные закономерности развития налоговой системы). Таким образом, конституционно-правовые принципы налоговой системы - это закрепленные в Конституции или вытекающие из нее объективные закономерности функционирования и развития налоговой системы государства, имеющие высшую степень обобщенности и значимости правовых требований в налоговой сфере, определяющие ведущее направление и тенденции правового регулирования налоговой системы, устанавливая основные начала правотворчества и правоприменения, а также гарантии соблюдения и реализации прав и свобод граждан, основ конституционного строя.

Как правило, в конституциях европейских государств, принятых во II пол. XX в., регламентации конституционно-правовых принципов налоговой системы отводятся целые главы конституций или их разделы, и прежде всего в них закрепляются наиболее важные принципы налоговых систем соответствующих государств. Так, например, в Конституции Бельгии 1831 г. (в ред. 2000 г.) содержится специальная часть V «О финансах», где получили развернутое закрепление конституционно-правовые принципы налоговой системы данного государства [28].

В Конституции Швейцарской Конфедерации 1999 г. основы налоговой системы также закрепляются в гл. 3 «Финансовое устройство» [30].

В отличие от конституций зарубежных государств Конституция РФ 1993 г. не уделила достаточного внимания налоговой системе, отдельные вопросы налоговых отношений закрепляются в ее различных главах. Вместе с тем, как верно отмечает Н.П. Колдаева, внутренняя согласованность права проявляется в органическом единстве основных принципов регулирования общественных отношений, в конкретизации наиболее общих правовых установлений в конституции государства. Поэтому именно конституционные принципы должны лежать в основе любой отрасли (подотрасли) права, в том числе в правовом регулировании налоговой системы [28].

В этой связи следует отметить роль Конституционного Суда РФ в выявлении, формулировании и систематизации конституционных принципов налоговой системы России. При реализации полномочий, закрепленных в ст. 125 Конституции РФ и Федеральном конституционном законе от 21 июля 1994 г. №1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации», он осуществляет толкование конституционных норм и положений налогового законодательства, именно он является тем органом государственной власти, который выявляет «скрытые» конституционно-правовые принципы налоговой системы.

Принципы налогообложения и построения налоговой системы государства можно разделить на фундаментальные и прикладные или организационно-экономические. Фундаментальные принципы присущи налогу как объективной экономической категории вне зависимости от конкретного пространства и времени.

Впервые научно обоснованное системное учение о принципах налогообложения создано А. Смитом в его сочинении «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 г.), в котором он выдвинул четыре принципа налогообложения:

1) принцип справедливости (равномерности), согласно которому налогообложение должно охватывать все структурные элементы сферы общественного производства, а распределение налогового вклада между ними должно соответствовать доходам;

2) принцип определенности, который подразумевает необходимость точного и заблаговременного извещения субъекта о размере, времени и способе внесения налогового платежа;

3) принцип удобства, суть которого состоит в том, что время и способ внесения налогового платежа должны быть максимально удобны субъекту налогообложения;

4) принцип экономии (дешевизны), предполагающий, что техническая сторона уплаты налога должна определяться исходя из минимизации издержек у субъекта налогообложения.

В условиях тоталитарного государства налог утрачивает эти принципы. Налогообложение приобретает одностороннюю фискальную направленность. Налог становится простой формой субъективистского управления перераспределением созданной стоимости. Такое использование налога преследует единственную цель: за счет максимальной централизации валового национального продукта в руках государства обеспечить экономические устои тоталитарного государства.

Поэтому в случае принятия законов о налоговой системе или налогообложении без учета требований экономических законов в реальной жизни происходит утрата налогом своей объективности, то есть его отрыв от экономического базиса. И это непосредственно влияет на экономические интересы граждан, снижая, а зачастую и препятствуя их удовлетворению.

Исследуя принципы налогообложения, сформулированные А. Смитом, профессор Берлинского университета А. Вагнер (1835—1917) предложил более подробную и усовершенствованную систему принципов налогообложения. При этом он классифицировал их в четыре группы.

1. Финансовые принципы организации налогообложения:

1) достаточность (обеспечение покрытия расходов государства налоговыми поступлениями в данный и последующие периоды);

2) эластичность (подвижность) обложения.

2. Народно-хозяйственные принципы:

3) правильный выбор источников налогообложения;

4) выявление способов избавления от уплаты налогов (нужно понимать законные пути снижения налогового бремени).

3. Этические принципы, принципы справедливости:

5) всеобщность обложения (охват всех слоев населения обложением налогами);

6) равномерность обложения, прогрессивность (рост величины налога с ростом доходов плательщика).

4. Административно-технические принципы налогообложения:

7) определенность обложения;

8) удобство уплаты налогов;

9) максимальное уменьшение издержек, связанных с взиманием налогов.

Принципы налогообложения, предложенные классиками экономической теории, совершенствуются и дополняются или сокращаются в соответствии с объективными обстоятельствами, складывающимися в процессе развития экономики, государства и общества.

Наиболее применяемые в настоящее время в налоговых системах экономически развитых стран принципы налогообложения можно классифицировать как экономические, юридические и организационные.

К группе экономических принципов относятся:

1) хозяйственная независимость - предполагает необходимость наличия объекта налогообложения в собственности налогоплательщика;

2) справедливость - предполагает социально справедливые налоговые отношения в стране, т.е. виды и размеры налоговых изъятий должны учитывать

как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы.

3) однократность обложения, состоящая в том, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период;

4) соразмерность - основана на взаимозависимости величины налоговой базы, ставки налога и налоговых доходов бюджета.

При этом ставки налога должны обосновывать ту долю изъятия, которая позволит субъекту налога иметь доход, обеспечивающий ему нормальное развитие, а государство должно быть заинтересовано в установлении таких ставок налогообложения, которые, с одной стороны, не препятствовали бы развитию предпринимательства, а с другой - обеспечивали максимальное поступление денежных средств в бюджет.

К группе юридических принципов относятся:

1) учет интересов налогоплательщиков и простота исчисления налога; - основан на определенности налогового платежа (метод налогообложения, размер ставки, время уплаты налога) и удобстве исчисления и уплаты налога;

2) универсализация налогообложения, обеспечивающая, одинаковый подход к исчислению величины налога вне зависимости от полученного дохода, сферы хозяйствования, отрасли экономики;

3) экономичность - основана на эффективности организации работы налоговых органов, что в конечном итоге измеряется соотношением результатов среднесписочного налогового инспектора по стране к затратам на его содержание;

4) нейтральность предусматривает всеобщность уплаты налогов и равенство всех налогоплательщиков перед налоговым законодательством;

5) установление налогов законами означает, что любой налог должен быть установлен только путем принятия по данному налогу законодательного акта, принимаемого представительной (законодательной) властью страны;

б) отрицание обратной силы налогового закона основано на том, что вновь принятый закон, приводящий к изменению размеров налоговых платежей, не распространяется на отношения, возникшие до его принятия;

7) сочетание интересов государства и других субъектов налоговых отношений предполагает неравенство сторон при применении налогового законодательства.

Например, оно проявляется в неравноправном положении государства и плательщика налогов при взыскании недоимок и штрафов и при возврате переплаченных налогов.

К группе организационных принципов относятся:

1) единство налоговой системы - предполагает недопустимость установления налогов, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или денежных средств. Также недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав;

2) подвижность (эластичность) - заключается в том, что в целях приведения в соответствие с объективными нуждами государства налоговые обязательства могут быть оперативно изменены.

3) стабильность - основана на том, что налоговая система не должна подвергаться каким-либо изменениям и дополнениям в течение длительного периода;

4) исчерпывающий перечень налогов и их четкое разделение налогов по уровням государственного управления - заключается в необходимости законодательного установления количества налогов, изымаемых как с юридических, так и с физических лиц; как для федерального, так и для местного уровня государственного управления.

Исчерпывающее количество налогов может служить условием стабильности и ясности налоговой системы.

Например, в большинстве федеральных государств функционирует трехуровневая налоговая система. В США это федеральные налоги, налоги штатов и муниципальные налоги. В Германии - федеральные налоги, налоги земель и местные. Аналогичное строение налоговой системы во Франции, Италии, Нидерландах, ряде других европейских и американских стран.

5) использование системы налоговых льгот, реально стимулирующих процессы инвестирования средств в предпринимательскую деятельность и одновременно реализующих принцип социальной справедливости, в том числе гарантирующих гражданам прожиточный минимум. Льготы не должны устанавливаться для конкретных плательщиков, они едины для всех.

Например, в отдельных случаях могут быть установлены льготные, более низкие процентные ставки налогов для малых предприятий, предприятий в которых работают инвалиды, а также для вновь открываемых предприятий.

б) гармонизация налогообложения основана на необходимости строительства налоговой системы страны с учетом международных норм и правил налогообложения, что имеет существенное значение в условиях глобализации мировой экономики.

При формировании налоговой системы Российской Федерации были учтены общепризнанные в мировой практике принципы налогообложения.

Основными принципами налогообложения в Российской Федерации (ст.3 НК РФ) являются следующие:

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы на условиях всеобщности и равенства налогообложения, с учетом фактической способности налогоплательщика к уплате налога.

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

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

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ.

6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Таким образом, с введением в действие части 1-й Налогового кодекса РФ с 1 января 1999 г. российская налоговая система функционирует по принципам, максимально приближенным к принципам организации налоговых систем в странах с высоким уровнем экономического развития.

1.3. Правовые основы построения налоговой системы Российской Федерации

Налоговая система Российской Федерации функционирует с помощью правовых норм (правил действий) налогового права, т.е. первичных элементов, из которых состоит отрасль любого права. Налоговые нормы, в зависимости от способа воздействия на участников налоговых отношений могут быть 3-х видов:

1) обязывающие, которые требуют совершения определенных действий и устанавливают обязанности в сфере этих отношений (например, уплатить налог в установленный срок);

2) запрещающие, которые содержат запрет на совершение определенных действий (например, запрещается введение налогов, не предусмотренных Налоговым кодексом РФ);

3) уполномочивающие, которые устанавливают права участников налоговых отношений на совершение определенных самостоятельных действий в предусмотренных рамках (например, право налогоплательщика на обжалование действий налоговых органов).

В зависимости от своего содержания налогово-правовые нормы могут быть:

1) процессуальными, т.е. устанавливающими порядок деятельности субъектов налоговых правоотношений, например, порядок проведения налоговыми органами налоговых проверок);

2) материальными, т.е. устанавливающими материальное содержание юридических прав и обязанностей участников финансовых отношений, например закрепляющими виды и объем налоговых обязательств предприятий и граждан перед государством.

Система налогового права - это объективно обусловленное системой общественных финансовых отношений внутреннее его строение,

объединение и расположение налоговых норм в определенной последовательности.

Система российского налогового права состоит из Общей и Особенной части.

К Общей части относятся нормы, которые закрепляют основные общие принципы, правовые формы и методы деятельности государства в налоговых правоотношениях, методы и формы налогового контроля и другие подобные нормы.

Нормы Общей части налогового права конкретизируются в его Особенной части, которая включает в себя несколько разделов, регулирующих близкую по содержанию группу финансовых отношений (налогообложение юридических лиц, в том числе банков, страховых организаций; налогообложение физических лиц, в том числе предпринимателей и т.п.)

Нормы налогового права РФ содержатся в большом числе разнообразных правовых актов представительных и исполнительных органов государственной власти разных уровней, совокупность которых составляет систему источников налогового права.

Главный источник налогового права - Конституция РФ, конституции и уставы субъектов РФ. Например, Конституция РФ 1993 г. в ст.72 устанавливает, что к совместному ведению Российской Федерации и субъектов Российской Федерации относится, например, установление общих принципов налогообложения.

Вторым по значимости является законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, которое состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Третий уровень среди источников налогового права занимает законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных нормативных правовых актов о

налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с НК РФ.

Четвертый уровень занимают нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительных органов местного самоуправления, по вопросам, связанным с налогообложением, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, и издаются указанными органами только в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях и в пределах своей компетенции.

Налоговый кодекс Российской Федерации открывает статья, в которой законодатель вводит специальное понятие «законодательство о налогах и сборах» и пытается дать его правовую характеристику. На основании п. 6. ст. 1 НК РФ это понятие применяется для собирательного обозначения всех законов и иных нормативных правовых актов, упоминаемых в тексте ст. 1 НК РФ.

Система законодательства о налогах и сборах в общем виде совпадает с системой федеративного устройства Российской Федерации и имеет три уровня:

- федеральный: законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах (п. 1 ст. 1 НК РФ);
- региональный: законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с Налоговым кодексом (п. 4 ст. 1 НК РФ);
- местный: нормативные правовые акты органов муниципальных образований о местных налогах и сборах, принятые представительными органами муниципальных образований в соответствии с Налоговым кодексом (п. 5 ст. 1 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ состоит из двух частей, каждая из которых также обладает правовым статусом федерального закона.

Таким образом, можно сделать вывод, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах образует комплекс взаимосогласованных федеральных законов о налогах и сборах. Тем не менее, необходимо признать, что современное законодательство не содержит правовых предпосылок как для формирования правовой монополии Налогового кодекса РФ в регулировании налоговых отношений на федеральном уровне, так и для признания принципа правового приоритета (верховенства) НК РФ в системе законодательства о налогах и сборах.

В ст. 1 НК РФ законодатель говорит лишь о необходимости принятия иных актов законодательства о налогах и сборах в соответствии с Налоговым кодексом, а не о безусловном приоритете его норм в регулировании вопросов налогообложения.

В результате в настоящее время в России на федеральном уровне помимо НК РФ продолжают действовать и другие федеральные законы, так или иначе регулирующие вопросы налогообложения. В настоящее время упоминания о тех или иных особенностях налогообложения можно встретить в 537 действующих законодательных актах федерального уровня, принятых после 1 января 1991 г. (к их числу мы относим сохранившие свое действие Законы РСФСР, Законы РФ, Федеральные конституционные законы РФ и Федеральные законы РФ).

Действующие в настоящее время законы федерального уровня, содержащие упоминания о вопросах налогообложения, можно разделить на следующие категории.

1. Специализированные федеральные законы, регулирующие налоговые отношения. В числе таковых, прежде всего, нужно назвать федеральные законы, содержащие текст Налогового кодекса РФ. Речь идет о Федеральных

законах от 31.07.1998 №146-ФЗ и от 05.08.2000 №117-ФЗ, в которых изложены соответственно части первая и вторая Налогового кодекса РФ.

К этой же категории следует отнести и те регулирующие вопросы налогообложения специализированные законы федерального уровня, которые были приняты до 1 января 1999 г., но не утратили к настоящему моменту свою силу. Например, речь идет о Федеральных законах:

- от 29.12.1998 №192-ФЗ «О первоочередных мерах в области бюджетной и налоговой политики»;

- от 20.07.1997 №110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери»;

- от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Действующее законодательство не содержит однозначного разъяснения, можно ли рассматривать такие законы в качестве составных элементов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Нет однозначного ответа и на вопрос, является ли внесение изменений в эти законы или изложение их положений в новой редакции достаточным признаком для признания факта приведения их в соответствие с частью первой Налогового кодекса РФ.

2. Законы, вносящие изменения или дополнения в текст действовавших законодательных актов, регулировавших порядок налогообложения.

Как показывают результаты анализа законотворческой деятельности за последние годы, в общем количестве принятых федеральных законов, затрагивающих вопросы налогообложения, доля актов, разработанных именно с целью изменения действующих правовых положений, обычно превышает треть.

3. Федеральные законы о ратификации международных налоговых соглашений и иных международных актов в этой сфере.

Федеральные законы о ратификации составляют в среднем десятую часть всех принимаемых ежегодно федеральных законов по вопросам налогообложения. К этой же категории мы относим и федеральные законы,

ратифицирующие международные акты, хотя и принятые по иным вопросам, но все же содержащие отдельные положения и оговорки, касающиеся специфики налогообложения и налогового администрирования, например, Федеральный закон от 22.05.2001 №55-ФЗ «О ратификации Договора о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве».

4. Федеральные законы об утверждении, уточнении и исполнении государственного бюджета или внебюджетных фондов. Известны случаи, когда суды на основании п. 1 ст. 1 НК РФ относили к законодательным актам о налогах и сборах федеральные законы о федеральном бюджете в части установления или отмены налоговых льгот.

5. Отраслевые законы федерального уровня, содержащие отдельные предписания, касающиеся процедуры налогообложения.

Статья 1 НК РФ исключает из состава законодательства о налогах и сборах федеральные законы иной отраслевой принадлежности (в том числе и принятые в соответствии с Налоговым кодексом), регулирующие вопросы налогообложения в конкретной сфере деятельности. При этом в Налоговом кодексе не установлен запрет на включение норм законодательства о налогах и сборах в федеральные законы и иные нормативные акты, не входящие в состав законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, из вышесказанного видно, что вступление в силу Налогового кодекса РФ, устанавливающего специальные требования для отнесения нормативных актов к законодательству о налогах и сборах, не привело к существенному сокращению количества федеральных законов, прямо или косвенно регулирующих налоговую систему России. Кроме того, неудачная формулировка ст. 1 НК РФ фактически исключает возможность однозначного отнесения того или иного конкретного федерального закона к группе законодательства о налогах и сборах.

2. АНАЛИЗ ПОСТРОЕНИЯ И ПУТИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Анализ построения налоговой системы Российской Федерации

Как известно, налоговую систему страны образует, прежде всего, совокупность разных видов налогов, в построении, и методах исчисления которых, реализуются определенные принципы. Основы существующей в Российской Федерации налоговой системы были заложены в конце 1991 г. принятием Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и соответствующих законов по конкретным видам налогов.

К федеральным налогам согласно Закону «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» относились следующие виды налогов:

- а) налог на добавленную стоимость;
- б) акцизы на отдельные группы и виды товаров;
- в) налог на доходы банков;
- г) налог на доходы от страховой деятельности;
- д) налог с биржевой деятельности (биржевой налог);
- е) налог на операции с ценными бумагами;
- ж) таможенная пошлина;
- з) отчисления на воспроизводство минерально - сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд Российской Федерации;
- и) платежи за пользование природными ресурсами;
- к) подоходный налог (налог на прибыль) с предприятий;
- л) подоходный налог с физических лиц;
- м) налоги, служащие источниками образования дорожных фондов, зачисляемые в эти фонды в порядке, определяемом законодательными актами о дорожных фондах в Российской Федерации;

- н) гербовый сбор;
- о) государственная пошлина;
- п) налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

К налогам республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономной области, автономных округов относились следующие налоги:

- а) налог на имущество предприятий.
- б) лесной доход;
- в) плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем.

1. К местным налогам относились следующие налоги:

- а) налог на имущество физических лиц.
- б) земельный налог.
- в) регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью.
- г) налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;
- д) курортный сбор;
- е) сбор за право торговли.
- ж) целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций независимо от их организационно - правовых форм на содержание милиции, на благоустройство территорий и другие цели.
- з) налог на рекламу.
- и) налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров.
- к) сбор с владельцев собак;
- м) лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;
- н) сбор за выдачу ордера на квартиру.
- о) сбор за парковку автотранспорта;
- п) сбор за право использования местной символики;

р) сбор за участие в бегах на ипподромах;

с) сбор за выигрыш на бегах;

т) сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме.

у) сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;

ф) сбор за право проведения кино- и телесъемок.

х) сбор за уборку территорий населенных пунктов.

В условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений в экономике в первые годы реформ российская налоговая система в целом выполняла свою роль, обеспечивая поступление в бюджеты всех уровней необходимых финансовых ресурсов. Вместе с тем, по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований, присущие налоговой системе недостатки становились все более и более заметными, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям - все более и более очевидным. Не случайно на протяжении всех лет экономических реформ в законодательство о налогах ежегодно, а нередко и по несколько раз в год, вносились многочисленные поправки. Но они решали лишь отдельные узкие вопросы, не затрагивая основополагающих моментов налоговой системы. В результате сложившаяся в Российской Федерации к концу 90-х годов налоговая система во все большей степени из-за несовершенства ее отдельных элементов становилась тормозом экономического развития страны.

В 1998 г. была принята и с 1 января 1999 г. вступила в действие первая, или так называемая общая, часть Налогового кодекса Российской Федерации. Этот документ регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами.

Принятие первой части Налогового кодекса Российской Федерации явилось поистине историческим моментом в развитии экономических реформ в нашей стране. С введением этого законодательного документа был осуществлен первый этап комплексного пересмотра всей системы налогообложения.

С 1999 г. согласно ст.12 НК РФ все налоги и сборы в РФ были подразделены на федеральные, региональные и местные.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы вводятся и отменяются только НК РФ. Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Вместе с тем, принятие первой части Налогового кодекса не затронуло вопросов конкретного применения федеральных, региональных и местных

налогов и сборов. Поэтому была продолжена работа над второй, специальной частью Кодекса, которая была принята в августе 2000 г., вступила в действие с 1 января 2001 г., но действовали только четыре главы, посвященные НДС, налогу на доходы физических лиц, акцизам и единому социальному налогу.

В 2001 г. формирование новой налоговой системы было продолжено, и с 1 января 2002 г. вступили в действие еще три важнейшие главы Налогового кодекса, определяющие порядок исчисления и уплаты одного из главнейших федеральных налогов - налога на прибыль организаций.

Одновременно с этим принята глава Кодекса, посвященная налогу на добычу полезных ископаемых, который вместил в себя несколько ранее действовавших налогов, взимаемых с недропользователей. Специальная глава Кодекса была посвящена налогу с продаж.

По остальным налогам до 2003 г. продолжали действовать соответствующие законы, определяющие порядок и условия их исчисления и уплаты прочих налогов.

Дальнейшие изменения налоговой системы, предусмотренные Налоговым кодексом, были направлены на решение следующих важнейших задач:

- построение единой и понятной в границах Российской Федерации налоговой системы, установление правовых механизмов взаимодействия всех ее элементов в рамках единого налогового правового пространства;

- возрастание справедливости налоговой системы за счет выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков, отмены неэффективных и оказывающих наиболее негативное влияние на хозяйственную деятельность налогов и сборов, исключения из самих механизмов применения налогов и сборов тех норм, которые искажают их экономическое содержание;

- развитие налогового федерализма при обеспечении доходов федерального, региональных и местных бюджетов закрепленными за ними и гарантированными налоговыми источниками;

- создание рациональной налоговой системы, обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов, содействующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности и наращиванию национального богатства России и благосостояния ее граждан;

- ослабление общего налогового бремени на законопослушных налогоплательщиков путем более равномерного распределения налоговой нагрузки на всех налогоплательщиков, продолжения курса на дальнейшее постепенное снижение ставок по основным федеральным налогам и облегчения налоговой нагрузки на фонд оплаты труда;

- формирование единой налоговой правовой базы, совершенствование системы ответственности за налоговые правонарушения и улучшение налогового администрирования;

- упрощение налоговой системы за счет установления исчерпывающего перечня налогов и сборов с сокращением их общего числа, а также за счет максимальной унификации действующих режимов исчисления и порядка уплаты различных налогов и сборов;

- обеспечение стабильности налоговой системы, а также определенности в объемах налоговых платежей для налогоплательщиков на длительный период.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что принятие Налогового кодекса Российской Федерации не ставило своей целью кардинально изменить принятую в России в 1991 г. налоговую систему.

Налоговый кодекс представляет собой эволюционное преобразование этой системы путем устранения выявленных в ходе ее функционирования недостатков и перекосов. Это означает, что в Налоговом кодексе сохранены основные налоги (НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, ресурсные и некоторые другие налоги), формирующие основу российской налоговой системы. Эти налоги апробированы как в

развитых, так и в развивающихся государствах, в различных экономических режимах, здесь они показали свою достаточно высокую эффективность.

Структура налоговой системы РФ после введения в действие части второй НК РФ по видам налогов показана в Приложении 4.

В результате принятия Налогового кодекса снижено общее количество налогов, действовавших в Российской Федерации. Налоговым кодексом вместо 48 установленных федеральным законодательством налогов и отчислений во внебюджетные фонды и более чем 100 фактически действовавших к моменту его принятия налогов, сборов и иных обязательных платежей к 2007 установлены только 14 видов налогов и сборов.

Кроме того, НК РФ установлены специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в статье 13 НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в статьях 13 - 15 НК РФ.

В настоящее время действуют 4 специальных налоговых режима:

- для сельскохозяйственных товаропроизводителей – единый сельскохозяйственный налог (глава 26.1 НК РФ).

- для субъектов малого предпринимательства (глава 26.2 НК РФ «Упрощенная система налогообложения»; глава 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности»);

- при исполнении соглашений о разделе продукции (глава 26.4 НК РФ).

При этом важно подчеркнуть, что перечень региональных и местных налогов стал исчерпывающим, т.е. ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления не

имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного НК РФ. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий, достаточно резко повысило их уверенность в незыблемости налоговой системы.

При этом для конкретного налогоплательщика количество уплачиваемых налогов несравненно меньше, чем это предусмотрено в НК РФ, поскольку в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число предприятий. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых и ряд других, не говоря уже о налогах, уплачиваемых физическими лицами. Установленный в НК РФ перечень налогов содержит и альтернативные виды налогов. В частности, добывающие предприятия получают возможность вместо акцизов на природный газ уплачивать по новым скважинам налог на дополнительные доходы от добычи углеводородов, который возникает при достижении определенного уровня окупаемости затрат на добычу газа и прогрессивно возрастает по мере увеличения добычи.

Два имущественных налога (с физических лиц и с организаций) и земельный налог решениями законодательных органов субъектов РФ постепенно будут заменяться единым налогом - на недвижимость.

Если рассматривать установленную НК РФ систему налогов с качественной стороны, то здесь также можно обнаружить достаточно много позитивных изменений. Упорядочение налогообложения в первую очередь связано с отменой действовавших ранее нерациональных налогов и иных платежей, имеющих налоговый характер, которые нарушали единое экономическое пространство России и препятствовали свободному перемещению по ее территории товаров и услуг.

Одновременно с этим осуществлена унификация налогов и иных обязательных платежей, в том числе и со схожей налоговой базой.

Отменено также большое количество «мелких» налогов и сборов, дающих незначительные поступления в бюджеты, но дорогих в администрировании.

Наиболее кардинальное преобразование проведено в части существовавших до принятия НК РФ взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, которые даже были объединены в единый социальный налог, отмененный с 2010 г.

Изменения структуры налогов направлены на минимизацию налогов и сборов, имеющих целевую направленность.

В частности, согласно установленной в НК РФ системе налогов и сборов, отменены действующие налоги на реализацию горюче-смазочных материалов, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, приобретение автотранспортных средств, на операции с ценными бумагами, на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, сборы на нужды образовательных учреждений, сборы за использование наименований «Россия», «Российская Федерация», целевые налоги на содержание милиции, благоустройство территории, региональные, зональные и местные налоги и сборы на ввозимые (вывозимые) товары (при перемещении товаров по территории России), ряд других налогов и сборов.

Вместе с тем в налоговой системе России появились и новые налоги, изменилось разделение налогов на федеральные и региональные. В частности, введен региональный налог на игорный бизнес, который заменяет для предприятий, занимающихся этой деятельностью, налог на прибыль организаций.

Следует подчеркнуть, что изменение источников финансирования дорожного строительства является одним из наиболее серьезных вопросов, решенных Налоговым кодексом. Финансирование территориальных программ по строительству автомобильных дорог будет осуществляться теперь за счет увеличения акцизов на бензин вместо действовавших до принятия НК РФ отчислений на строительство и содержание автомобильных дорог.

Другим источником таких расходов должен стал региональный транспортный налог, который по существу заменил налог с владельцев

транспортных средств. При этом размер ставки этого налога заметно увеличен и поставлен в зависимость от величины мощности автомобиля.

Вместо существующего до введения в действие всех глав второй части Налогового кодекса большого числа местных налогов их перечень к 2007 г. ограничен только двумя, а с 2016 г. в него включен и третий – торговый сбор.

С 1 января 2002 г. отменены налоги на воспроизводство минерально-сырьевой базы, платежи за пользование недрами и акциз на нефть, которые включены в новый налог - на добычу полезных ископаемых. Одновременно с этим бонусы, т.е. разовые платежи за пользование недрами, а также рента, т.е. регулярные платежи за поиск, оценку и разведку полезных ископаемых, выведены из налоговой системы России и с 1 января 2002 г. стали неналоговыми платежами.

С 2003 г. отменен налог на покупку иностранных денежных знаков, а с 2004 г. отменен налог с продаж .

С 1 января 2010 г. на территории Российской Федерации перестала действовать гл. 24 «Единый социальный налог» НК РФ (п. 2 ст. 24, ч. 1 ст. 41 Федерального закона от 24.07.2009 №213-ФЗ) и вводится новый порядок уплаты страховых взносов в ПФР, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС (ч. 1 ст. 1, ч. 1 ст. 62 Федерального закона от 24.07.2009 N 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»).

Таким образом, частью первой Налогового кодекса установлен по существу закрытый перечень налогов и сборов, формирующих налоговую систему Российской Федерации.

Значение действующей налоговой системы в доходах бюджетной системы РФ можно определить с помощью анализа поступления налогов в бюджетную систему, проведенного в следующем параграфе работы.

2.2. Анализ влияния налоговой системы на формирование доходов бюджетной системы Российской Федерации

Анализ поступления налогов и сборов, предусмотренных действующей налоговой системой, в доходы бюджетной системы Российской Федерации, а также тенденций развития налогооблагаемой базы и составляющих ее элементов на основе данных налоговой статистики с учетом тенденций развития макроэкономической ситуации, а также воздействия отраслевых и региональных факторов, имеет важнейшее практическое значение для анализа функционирования налоговой системы Российской Федерации, а также является основой для прогнозирования объемов поступлений налоговых платежей в бюджет.

Кроме того, результаты анализа структуры и динамики налоговых платежей органы налогового контроля используют для выработки рекомендаций по целенаправленному выбору предприятий для проведения налоговых проверок, оценки полноты уплаты плательщиками налогов и принятия мер к снижению допущенной ими недоимки по платежам в бюджет.

Анализ структуры поступления налоговых платежей в доходы бюджетной системы в целом по Российской Федерации за период 2014-2016 гг. на основании данных таблицы 2.2 (Приложение 5) показал, что основными по значимости налогами, формирующими доходную часть бюджетной системы РФ, являлись:

В 2014 г.:

- 1) налог на добавленную стоимость – 3,9 трлн. руб. или 14,7% суммы доходов бюджетной системы РФ;
- 2) налог на добычу полезных ископаемых – 2,9 трлн. руб. или 11,0% суммы доходов бюджетной системы РФ;

3) налог на доходы физических лиц – 2,7 трлн. руб. или 10,1% суммы доходов бюджетной системы РФ;

4) налог на прибыль организаций – 2,3 трлн. руб. или 8,9% суммы доходов бюджетной системы РФ.

Таким образом, указанные четыре налога в 2014 г. занимали 44,7% всех доходов бюджетной системы России.

В 2015 г.:

1) налог на добавленную стоимость – 4,2 трлн. руб. или 15,7% суммы доходов бюджетной системы РФ;

2) налог на добычу полезных ископаемых – 3,2 трлн. руб. или 12,1% суммы доходов бюджетной системы РФ;

3) налог на доходы физических лиц – 2,8 трлн. руб. или 10,4% суммы доходов бюджетной системы РФ;

4) налог на прибыль организаций – 2,7 трлн. руб. или 9,7% суммы доходов бюджетной системы РФ.

Таким образом, указанные четыре налога в 2015 г. занимали 47,9% всех доходов бюджетной системы РФ.

- в 2016 г.:

1) налог на добавленную стоимость – 4,5 трлн. руб. или 14,7% суммы доходов бюджетной системы РФ;

2) налог на доходы физических лиц – 3,0 трлн. руб. или 10,9% суммы доходов бюджетной системы РФ;

3) налог на добычу полезных ископаемых – 2,9 трлн. руб. или 10,6% суммы доходов бюджетной системы РФ;

4) налог на прибыль организаций – 2,7 трлн. руб. или 10,0% суммы доходов бюджетной системы РФ.

Таким образом, указанные четыре налога в 2016 г. занимали 46,2% всех доходов бюджетной системы РФ.

Поэтому можно сделать вывод, что налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых и налог на доходы физических лиц являются основными доходобразующими налогами Российской Федерации, так как каждый из них занимает более 10% всех доходов бюджетной системы РФ.

При этом в совокупности они составляют более половины всех доходов бюджетной системы РФ, причем их совокупная доля в доходах увеличилась с 44,7% в 2014 г. до 46,2% в 2016 г.

На увеличение совокупной доли указанных налогов повлияло изменение структуры указанных налогов, поступивших в бюджетную систему РФ, за анализируемый период:

- доля НДС увеличилась на 1,8%;
- доля НПО увеличилась на 1,1%;
- доля НДФЛ увеличилась на 0,8%;
- доля НДСПИ снизилась на 0,4%.

Анализ структуры поступления налогов и сборов в доходы федерального бюджета Российской Федерации на основании данных таблицы 2.2 показал, что основными по значимости налогами, формирующими доходную часть федерального бюджета Российской Федерации, являлись:

В 2014 г.:

1) налог на добавленную стоимость – 3,9 трлн. руб. или 27,1% суммы доходов бюджетной системы РФ;

2) налог на добычу полезных ископаемых – 2,8 трлн. руб. или 19,7% суммы доходов бюджетной системы РФ;

3) акцизы – 592,4 млрд. руб. или 4,1% суммы доходов бюджетной системы РФ;

4) налог на прибыль организаций – 411,3 руб. или 2,8% суммы доходов бюджетной системы РФ.

Таким образом, указанные четыре налога в 2014 г. занимали 53,7% всех доходов федерального бюджета РФ.

В 2015 г.:

1) налог на добавленную стоимость – 4,2 трлн. руб. или 31,0% суммы доходов бюджетной системы РФ;

2) налог на добычу полезных ископаемых – 3,1 трлн. руб. или 23,1% суммы доходов бюджетной системы РФ;

3) акцизы – 581,9 млрд. руб. или 4,3% суммы доходов бюджетной системы РФ;

4) налог на прибыль организаций – 491,4 руб. или 3,6% суммы доходов бюджетной системы РФ.

Таким образом, указанные четыре налога в 2015 г. занимали 62,0% всех доходов федерального бюджета РФ.

В 2016 г.:

1) налог на добавленную стоимость – 4,5 трлн. руб. или 34,0% суммы доходов бюджетной системы РФ;

2) налог на добычу полезных ископаемых – 2,8 трлн. руб. или 21,3% суммы доходов бюджетной системы РФ;

3) акцизы – 694,1 млрд. руб. или 5,2% суммы доходов бюджетной системы РФ;

4) налог на прибыль организаций – 491,0 руб. или 3,6% суммы доходов бюджетной системы РФ.

Таким образом, указанные четыре налога в 2016 г. занимали 64,1% всех доходов федерального бюджета РФ.

Поэтому можно сделать вывод, что налог на добавленную стоимость, налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль организаций и акцизы являются основными доходообразующими налогами федерального бюджета Российской Федерации, так как, в совокупности, они составляют более половины всех доходов федерального бюджета Российской Федерации,

причем совокупная доля этих налогов увеличилась с 53,7% в 2014 г. до 64,1% в 2016 г., т.е. на 10,7%.

Структура указанных налогов, поступивших в федеральный бюджет Российской Федерации, за анализируемый период претерпела следующие изменения:

- доля НДС увеличилась на 6,9%;
- доля НДСПИ увеличилась на 1,6%;
- доля акцизов увеличилась на 1,1%;
- доля НПО увеличилась на 0,8%.

Анализ структуры поступления налоговых платежей в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации на основании данных таблицы 2.2 показал, что основными по значимости налогами, формирующими доходную часть консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, являлись:

В 2014 г.:

- 1) налог на доходы физических лиц – 2,6 трлн. руб. или 30,2% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;
- 2) налог на прибыль организаций – 1,9 трлн. руб. или 22,1% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;
- 3) налоги на имущество – 957,4 млрд. руб. или 10,8% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;
- 4) акцизы – 479,6 млрд. руб. или 5,4% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации.

Таким образом, указанные четыре налога в 2014 г. занимали 68,5% всех доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации.

В 2015 г.:

- 1) налог на доходы физических лиц – 2,8 трлн. руб. или 30,2% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;

2) налог на прибыль организаций – 2,1 трлн. руб. или 22,6% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;

3) налоги на имущество – 1,0 трлн. руб. или 11,5% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;

4) акцизы – 486,5 млрд. руб. или 5,2% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации.

Таким образом, указанные четыре налога в 2015 г. занимали 69,5% всех доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации.

В 2016 г.:

1) налог на доходы физических лиц – 3,0 трлн. руб. или 33,9% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;

2) налог на прибыль организаций – 2,2 трлн. руб. или 25,6% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;

3) налоги на имущество – 1,1 млрд. руб. или 12,5% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации;

4) акцизы – 661,7 млрд. руб. или 7,4% суммы доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации.

Таким образом, указанные четыре налога в 2016 г. занимали 79,4% всех доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации.

Поэтому можно сделать вывод, что налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налоги на имущество (организаций, физических лиц, транспортный налог) и акцизы являются основными доходобразующими налогами консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, так как, в совокупности, они составляют более двух третей всех доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, причем совокупная доля этих налогов возросла с 68,5% в 2014 г. до 79,4% в 2016 г., т.е. на 10,9%.

При этом структура указанных налогов, поступивших в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации, за анализируемый период изменилась в следующих размерах:

- доля налога на доходы физических лиц повысилась на 3,7%;
- доля налогов на имущество повысилась на 1,7%;
- доля акцизов повысилась на 20,0%;
- доля налога на прибыль организаций увеличилась на 3,5%.

Изменение структуры поступления налогов и сборов в бюджетную систему РФ объясняется анализом показателей их динамики, представленными в таблице 2.3 (Приложение 6), который показал, что при общем росте доходов бюджетной системы РФ за исследуемый период на 3,7%, поступления отдельных налогов возросли в следующих размерах:

- акцизов – на 26,5%;
- налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами – на 23,3%;
- налогов на имущество – на 16,7%;
- налога на прибыль организаций – на 16,6%;
- налога на добавленную стоимость – 16,0%;
- налога на доходы физических лиц – на 12,1%.
- налог на добычу полезных ископаемых – 0,8%.

В результате проведенного анализа можно сделать следующий вывод: динамика налоговых доходов бюджетной системы РФ в исследуемом периоде обусловлена, главным образом, снижением поступлений нефтегазовых доходов в условиях падения мировых цен на нефть, а также стабильностью поступления основных видов ненефтегазовых доходов.

Отсутствие роста поступлений по НДС обусловлено снижением мировых цен на нефть (среднее значение мировых цен на нефть сорта «Юралс» за 2015г. составляло 51,00 \$/баррель, за 2016 г. – 41,65 \$/баррель).

Рост поступления НДС, в целом, обусловлен опережающим темпом роста начислений налога над темпами роста налоговых вычетов за счет увеличения выручки от реализации товаров (работ, услуг), в том числе в связи с ростом цен на внутреннем рынке. Кроме того, рост платежей обусловлен повышением качества налогового администрирования, в том числе в связи с использованием программного комплекса «АСК НДС-2».

Поступление налога на доходы физических лиц возросло за счет увеличения заработной платы, а также в связи с введением квартальной налоговой отчетности, дисциплинирующей налогоплательщиков и позволяющей оперативно применять меры принудительного взыскания к должникам. Рост поступлений НДФЛ соответствует росту номинальной заработной платы, что свидетельствует о качественном администрировании платежей с фонда оплаты труда, а также опровергает мнение некоторых экспертов об уводе зарплат в тень.

Рост поступлений налога на прибыль организаций обусловлен не только положительной динамикой финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, но и повышением эффективности налогового администрирования.

Применяемая при администрировании налога на добавленную стоимость аналитическая система АСК НДС-2 также позволяет пресекать неправомерное увеличение расходов по налогу на прибыль. Так как контролируемые системой вычеты по НДС практически соответствуют расходам по налогу на прибыль, и налогоплательщики при корректировке своих обязательств по НДС автоматически увеличивают обязательства по налогу на прибыль, что особенно важно для бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ.

2.3. Проблемы функционирования современной налоговой системы Российской Федерации

Во всем мире налоговая система является одним из важнейших способов мобилизации финансовых ресурсов на решение экономических, политических и социальных задач государства. С ее помощью финансируется большая часть предпринимательской, производственной и непроизводственной деятельности. Вследствие обострившейся проблемы интенсивного развития национальной экономики, модернизации ее реального сектора в условиях финансового кризиса возрастает потребность в качественном совершенствовании налогового механизма, его приближении к реальным нуждам хозяйственной практики.

Оценивая любую налоговую систему, следует исходить из того, что она представляет собой сложный эволюционный социальный феномен, тесно связанный с состоянием экономики. Задачи налоговой системы меняются с учетом политических, экономических и социальных требований, предъявляемых к ней. Налоги из простого инструмента мобилизации доходов бюджета государства давно превратились в основной регулятор всего воспроизводственного процесса, влияя на пропорции, темпы и условия функционирования экономики.

Классифицируя направления налоговой политики государства, можно выделить три ее типа:

- политика начисления максимальных налогов, характеризующаяся принципом «взять все, что можно»;
- политика начисления разумных налогов, которая способствует развитию предпринимательства, обеспечивая ему благоприятный налоговый климат;
- налоговая политика, которая предусматривает достаточно высокий уровень налогообложения при значительной социальной защите.

В странах с развитой экономикой преобладают последние два типа. Для России характерен первый, при котором государству уготована так называемая налоговая ловушка, когда повышение налогов не сопровождается ростом государственных доходов. Вообще правильный выбор стратегии развития государственной налоговой системы по законам формальной логики обязательно должен опираться на золотые правила налогообложения. Для методологического обоснования рациональности той или иной налоговой концепции и проверки ее на соответствие реальной экономической практике используются ставшие классическими принципы налогообложения:

- справедливость;
- равномерность (равнонапряженность);
- ясность (прозрачность);
- экономность (эффективность) налогового администрирования.

Это своеобразные маяки, ориентиры, к которым должна стремиться любая цивилизованная налоговая система.

Наряду с этим законодательная практика в области управления налогами, соответствующие ей шаги и действия налогового администрирования должны подчиняться еще и логике здравого экономического смысла. Принципиальные подходы к организации налогового производства есть принципы построения государственной налоговой системы, развивающие нормы конституции применительно к конкретному периоду развития общества.

Долгий путь, который прошли страны рыночной демократии, подтверждает, что даже такой противоречивый процесс, как согласование налоговых интересов разных собственников, можно проводить на демократической основе. Этот опыт свидетельствует о том, что для создания эластичной налоговой системы необходимы постепенные и длительные преобразования, прежде всего институтов собственности и власти.

Никогда за всю историю налогообложения в нашей стране величина обобществляемых через налоги средств не соизмерялась с экономико-

финансовыми возможностями непосредственных производителей. Установление и сбор налогов всегда носили характер ярко выраженного фискального начала. Налоги изначально служили меркантильным интересам верховной власти.

По своей природе последняя всегда эгоистична и консервативна, тяготеет к волюнтаристским формам отправления своих властных полномочий. Авторитарность высших бюрократических структур свойственна и современной России, в которой по-прежнему абсолютизм власти первичен. В нашей стране во все периоды исторического развития, в отличие от западных стран рыночной демократии, авторитарная государственно-властная система всегда определяла структуру и ход экономико-финансовых процессов. В Российской Федерации, как в никакой другой стране мира, сохранены традиции и методология формирования бюджета государства по принципу «главенство директивы центра». Это, естественно, проецируется на налоговую политику государства.

В России в настоящее время ничего не делается для того, чтобы сформировать финансово-налоговый механизм экономического роста, характерный для второго или третьего типа налоговой политики. Анализ современной ситуации в отечественной экономике приводит к выводу, что финансовая, и прежде всего налоговая, система негативно влияет на развитие экономики.

По-прежнему повсеместно преобладает фискальный подход, не анализируется действительная эффективность налоговой системы. Эта эффективность заключается изначально не в абсолютной величине налоговых сборов, а в воздействии на развитие производства как источника всех финансовых поступлений.

Между тем пример развитых стран свидетельствует о том, что именно система налогообложения выступает одним из основных методов государственного регулирования экономики.

В результате налоговая система РФ в настоящее время является серьезно деформированной, сконцентрировавшей в себе острейшие противоречия, прежде всего в функциональной составляющей.

К основным недостаткам действующей налоговой системы в РФ можно отнести следующие.

1. Нестабильность налоговой политики, что проявляется в неустойчивости, противоречивости, сильной ее зависимости от субъективных и конъюнктурных факторов.

2. Чрезмерный налоговый гнет, возложенный на плательщика. Суммарная налоговая нагрузка, приходящаяся на отдельного предпринимателя, исключительно велика и порой невыносима. Субъекты налоговых отношений вынуждены непрерывно нарушать законодательство путем ухода от налогов с помощью различных так называемых черных и серых схем.

А ведь надо еще учесть, что перед российскими предприятиями, в отличие от иностранных, стоят задачи почти полного обновления технической и технологической базы производства, а также восстановления оборотных средств, освоения рынков сбыта, создания рыночной инфраструктуры - и все это в условиях острейшей нехватки капитала.

3. Низкий уровень собираемости налоговых платежей. В развитых зарубежных странах бюджеты всех уровней собирают от 30 до 50% валового внутреннего продукта (ВВП), а кое-где даже больше. У нас же в самые благополучные в смысле сбора налогов месяцы этот показатель едва достигает 15% ВВП.

4. Чрезмерное распространение налоговых льгот. Закон не смог поставить заслон налоговым привилегиям, которые успешно практикуются наряду с льготами, прописанными в законодательстве. Следствием этого становятся огромные потери бюджета.

Опыт развитых стран свидетельствует о целесообразности зачисления льгот в налоговые расходы государства и включения их в расчеты эффективности государственного сектора экономики.

5. Отсутствие стимулов для развития реального сектора экономики. В действующей налоговой системе не предусмотрено сколько-нибудь серьезных льгот для отечественных товаропроизводителей, в результате чего инвестиционные вложения в экономику близки к нулю. Российские промышленность и сельское хозяйство лишены инновационных вливаний, а вклад реального сектора в ВВП национального хозяйства стремительно снижается.

6. Эффект инфляционного налогообложения. Известно, что в результате межотраслевой конкуренции равные капиталы независимо от их органического строения приносят в среднем одинаковую прибыль. Рублевый прирост поступлений в бюджет, отражающий процесс инфляционного налогообложения, искусственно вмешивается в этот стоимостный закон и создает тем самым неравенство в налоговой нагрузке плательщиков, вследствие которого дополнительные потери несет крупный капитал с длительным циклом оборота (фермерский, промышленный).

7. Формирование нерациональной структуры внешней торговли. Отсутствие среди поставок за рубеж технически сложной, наукоемкой и трудоемкой продукции для обеспечения ценовой конкурентоспособности товаров на мировом рынке обуславливает реакционный характер механизма действия налога на добавленную стоимость (НДС).

В современной России с ее сырьевым характером экспорта и развитыми добывающими и металлургическими отраслями освобождение от уплаты НДС способствует превращению страны в сырьевую колонию западного капитала.

8. Чрезмерный объем начислений на заработную плату. Существует объективное противоречие между двумя основными субъектами налоговых отношений - государством и налогоплательщиками, которое воспроизводится

непрерывно. Оно заключается в том, что собственник в погоне за максимальной прибылью стремится минимизировать издержки производства, в том числе и зарплату. Государству же для динамичного развития производительных сил, наоборот, требуется высокий платежеспособный спрос населения.

Действующая налоговая система это противоречие возводит в ранг абсурда тем, что обязывает работодателя выплачивать в виде различных начислений и налогов более половины от фактической заработной платы наемных работников. Естественно, предприниматель уводит зарплату в тень, что обуславливает низкий уровень потребления населения и накопление застойных тенденций в социально-экономическом развитии страны.

9. Единая ставка налога на доход с физических лиц. Отмена прогрессивной шкалы ставок обложения подоходного налога противоречит здравому смыслу. Во всем мире лица с более высокими доходами платят в бюджет более весомые налоги, а малообеспеченные слои населения от них освобождаются.

Нарушается один из важнейших принципов - справедливость налогообложения. Кроме того, стимулирование активности и предприимчивости наиболее эффективно на стадии зарабатывания средств, получения дохода, а не на этапе его последующего перераспределения.

К числу других, не менее важных, изъянов проводимой в России налоговой политики относятся:

- ярко выраженная регрессивность налогового обложения (только низкооплачиваемые наемные работники платят подоходные и социальные налоги в полной мере);
- неравновесное возложение основного налогового бремени на производственные отрасли;
- исключение из налогообложения экономических выгод, извлекаемых не в форме рублевых денежных доходов (например, в порядке прямого

присвоения имущества, в виде наличных инвалютных доходов, через перевод средств на счета в зарубежных офшорных зонах и т.д.).

Причем только в России существует явная тенденция предоставлять льготные налоговые режимы для так называемых мобильных видов деятельности (финансовых операций, посреднических услуг, сделок с ценными бумагами и др.), которые относительно легко могут быть перенесены за пределы территории страны, а не для видов деятельности и доходов, жестко привязанных к ее территории (таких как производственная деятельность, добыча природных ископаемых, транспортные услуги, доходы от работы по найму и т.п.).

Таким образом, можно констатировать, что российская налоговая система переживает застой, который является важнейшим фактором затянувшейся экономической и социальной стагнации в масштабах всей страны.

Ожидаемых позитивных сдвигов в налоговой сфере пока не наблюдается. Спешно вводимые формы налогов показывают далеко не ту эффективность, которая предполагалась, а именно:

- от общих сборов НДС до половины уходит на возвраты;
- налог на прибыль не дает ожидаемого прироста поступлений;
- переход на «плоскую» шкалу налога на доходы физических лиц не привел к выходу из тени значительных объемов заработной платы;
- введение инвестиционной составляющей в составе сборов по пенсионному страхованию создало, похоже, неразрешимую проблему с подбором надежных объектов инвестирования и т.д.

Перед государством всегда стоит противоречивая задача: с одной стороны, значительно увеличить поступление налогов в бюджеты всех уровней; с другой стороны, резко снизить налоговое бремя на плательщиков. Решить эту задачу могли бы помочь два огромных резерва, которые пока не используются, - налоговые льготы и возможности теневой экономики.

Притом что все бюджетные расходы урезаются и выплачиваются с

огромными задержками, льготники - единственная категория, которая получает бюджетную поддержку полностью и даже не в срок, авансом. Точная сумма предоставленных льгот не поддается учету - недобросовестные льготники ради барыша посредством фиктивных сделок выводят желающих из-под налогообложения.

Каждое решение о предоставлении льгот обосновывается важными общегосударственными интересами. Но трудно привести пример, когда проверки эффективности использования предоставленных льгот подтвердили бы достижение тех результатов, которые были обещаны при получении налоговых льгот. Обратных же примеров множество по всей России.

Второй резерв еще более обширен. Высокие налоги в сочетании с заоблачными процентными ставками по кредитам (то есть с фактической недоступностью кредитов и инвестиций), с технической и технологической отсталостью производства, с конкуренцией льготников и зарубежных производителей означают для подавляющего большинства предпринимателей невозможность даже простого воспроизводства.

Между тем капиталам, укрытым от налогообложения, даже при желании владельцев крайне сложно вернуться в производственную сферу: инвестиции стали настолько необычным явлением, что безо всяких сомнений привлекут внимание налоговых органов к источнику средств. Поэтому капиталы, единожды попавшие в теневой оборот, так в нем и остаются или вывозятся за границу - из российской производственной сферы их выталкивает нынешняя налоговая система.

Таким образом, действующие формы и средства налогообложения экономически не привязаны к реальной хозяйственной жизни, их воздействие на производственные процессы имеет исключительно фискальный, подавляющий характер. Соответственно, при таких обстоятельствах даже позитивные сдвиги в экономической действительности не дают оснований надеяться на прирост налоговых поступлений.

2.4. Основные направления совершенствования налоговой системы Российской Федерации

Насущная необходимость налоговой реформы бесспорна, и очень важно определиться в стратегии ее проведения. Главным является усиление регулирующей функции налогов, направленной на согласование интересов государства и предпринимателей, поощрение товаропроизводителей, осуществление рациональной региональной экономической политики и устранение противоречий в действующем законодательстве.

Если исходить из приоритетных целей экономической политики, то направленность налоговой реформы должна быть следующей:

- высокая прогрессивность обложения особо больших, спекулятивных доходов;
- установление не облагаемого налогами минимума для получателей особо низких доходов;
- максимально льготное налогообложение производственного сектора и низкооплачиваемого наемного труда (социальными налогами);
- льготное обложение основных продуктов потребления, определяющих необходимый его минимум (и, соответственно, стоимость рабочей силы);
- льготные режимы обложения экспортной продукции перерабатывающей промышленности и высокотехнологичных отраслей;
- повышенное обложение налогами прибылей и доходов, вывозимых за рубеж не с целью содействия экспорту товаров и услуг;
- особо льготный налоговый режим для инвестиционной деятельности, в первую очередь для вложений в высокотехнологичные и наукоемкие отрасли.

Очень важным направлением налоговой реформы является стабильность законодательства. Корректировка налоговой системы, особенно в переходный

период развития общества, - естественный и неизбежный процесс. Тем не менее осуществлять его нужно безболезненным для налогоплательщиков способом.

Недопустимо вносить изменения в налоговое законодательство каждый месяц. Целесообразно накапливать необходимые изменения и дополнения, вносить их на рассмотрение вместе с проектами бюджетов, вводить с первого января следующего года и ни в коем случае - задним числом.

В настоящее же время ежегодно вносятся и пересматриваются на федеральном и региональном уровнях десятки законодательных актов по налогам. Сроки изменения тех или иных налогов не соответствуют показателям утвержденного бюджета, вследствие чего нарушается главное требование, необходимое для эффективного и бесперебойного функционирования налогового механизма: устойчивость и предсказуемость законодательства, касающегося налогообложения юридических и физических лиц.

Главными целями государственного воздействия на экономику должны быть подавление циклического развития, модификация и смягчение кризисов, достижение устойчивого экономического роста, полная занятость трудоспособного населения, обеспечение стабильности цен на жизненно необходимые товары и достойного уровня доходов населения, создание системы социальной защищенности граждан и т.д.

Роль государства в налогообложении должна проявляться также во всемерной поддержке (совместно с органами местного самоуправления) малого и среднего бизнеса, создании конкурентной среды.

Вопрос, из чего исходить при формировании программы налоговой реформы, освещается специалистами по-разному. Наиболее типичным является мнение представителей финансовой и налоговой федеральной администрации (Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы). Официальная версия концептуальных обоснований стратегии налогообложения в России воплотилась в Налоговом кодексе РФ.

При этом за исходную основу преобразований берется действующая система налогообложения с постепенной сменой в ней тех или иных подсистем и блоков в зависимости от проявления в них явных сбоев. Однако при этом практически неизменными остаются отношения собственности, принципы государственного устройства, технологическое состояние производства, распределение материальных и финансовых ресурсов, оплата труда и т.п. Следствием этого являются неизбежно возникающие спустя определенное время новые диспропорции в системе налогообложения.

Гипотетически возможен выбор другого пути - создание системы налогообложения классического образца и попытка встроить ее в структуру той же неизменной институциональной структуры общества. Однако желаемый результат - урегулирование финансовых интересов разных собственников (субъектов сфер бизнеса и бюджета) - при данном подходе представляется весьма сомнительным.

Более перспективным является третий путь: изменить структуру налогового потенциала и систему управления налогообложением одновременно с тщательным системным анализом всех структур и слагаемых экономики, выявлением самых негативных тенденций ее развития, отработкой программы их устранения.

Одновременно жесткому регламентированию должна быть подвергнута система распределения доходов государственной казны, усилен контроль за всеми направлениями движения финансовых потоков в стране. Условием успешности преобразований по этому сценарию являются системные преобразования отношений собственности, становление равноправных партнерских отношений между всеми ее формами.

Какие же конкретные направления налоговой реформы представляются наиболее прогрессивными?

1. Реформа налоговой системы должна быть комплексной, все предусмотренные в ней механизмы должны запускаться одновременно и в

полном объеме. Для этого надо принять два принципиальных, можно сказать, политических решения:

- существенно (примерно на треть) уменьшить налоговую нагрузку, в основном путем снижения налоговых ставок - в первую очередь для товаропроизводителей;

- одновременно с этим обеспечить уплату всех налогов каждым налогоплательщиком в соответствии с законом.

Иными словами, необходимо создать в стране условия, которые, с одной стороны, не принуждали бы честного и законопослушного налогоплательщика искать и находить пути ухода от налогообложения, а с другой - закрыли бы для нечестного налогоплательщика все ныне используемые лазейки.

2. Усиление справедливости налоговой системы за счет:

- выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков (прежде всего за счет имеющихся необоснованных льгот и исключений);

- отмены неэффективных и оказывающих наиболее негативное влияние на хозяйственную деятельность налогов и сборов;

- исключения из самих механизмов применения налогов и сборов тех норм, которые искажают их экономическое содержание.

3. Упрощение налоговой системы за счет установления налогов и сборов исчерпывающего перечня с сокращением их общего числа и максимальной унификации действующих режимов исчисления и порядка уплаты различных налогов и сборов.

4. Обеспечение стабильности налоговой системы, а также определенности в объемах налоговых платежей для налогоплательщиков на длительный период. Реализации этой цели, в частности, должно способствовать установление на федеральном уровне жесткого исчерпывающего перечня региональных и местных налогов и сборов, общих принципов установления этих налогов, а также предельных значений их ставок.

5. Сокращение числа налоговых льгот. Это не только сделает налоговую систему более нейтральной по отношению к отдельным участникам экономической деятельности, не только поставит дополнительные барьеры перед злоупотреблениями и коррупцией, но и расширит налогооблагаемую базу.

Однако льготы, связанные со структурной перестройкой экономики и стимулированием инвестиций, необходимо сохранить. В этих условиях привилегии должны носить временный и направленный характер и, что особенно важно, их необходимо предоставлять участникам экономической деятельности, а не отдельным регионам и территориям.

6. Изменение структуры налогов. Нужно двигаться в сторону постепенного отказа от налогов, возлагающих дополнительное бремя на прирост доходов и прибыли, заработной платы, объемов производства, вкладов, занятости. Это создаст мощные стимулы для модернизации производства, увеличения внешних и внутренних инвестиций.

7. Совершенствование системы налоговых ставок, которые определяют сумму налогового изъятия. Это относится к целому ряду налогов, и в первую очередь к налогу на прибыль. Следовало бы ввести (сначала в отдельных регионах) регрессивные ставки налога на прибыль, когда при увеличении суммы налогооблагаемой прибыли ставка понижается.

При таком методе понижающая прогрессия ставок будет стимулировать не стремление уменьшить (скрыть) налогооблагаемую базу, а показать ее в полном объеме, так как чем больше сумма полученной прибыли, тем меньше ставка налога.

Регрессия ставок привела бы к стимулированию капитальных вложений в научно-технический прогресс. В этом случае бюджетные поступления не сократятся, так как сумму платежей в бюджет определяет не столько ставка, сколько величина налогооблагаемой базы, которая в этом случае имела бы тенденцию к росту.

8. Ликвидация всех налогов, прямо или косвенно связанных с заработной платой.

9. Существенное снижение ставки НДС, широкое применение налогов, удерживаемых при выплате доходов, а также замена налога на чистую прибыль налогом на выводимые из предприятия доходы.

К последним следует отнести:

- распределяемую часть прибыли предприятий (дивиденды);
- любые другие выплаты в пользу пайщиков (акционеров), включая и предоставление ссуд и кредитов;
- возвраты капитала в любых формах и избыточные (сверх нормальных размеров) оклады, жалованья, субсидии, опционы высшим управляющим и директорам компаний.

10. Установление в качестве базы Пенсионного фонда РФ налога с оборота. Это единственный налог, который увеличивается прямо пропорционально инфляции и росту товарооборота и от которого при легальном обращении капитала нет никакой возможности ни скрыть его, ни минимизировать.

11. Переход от налогообложения факторов производства к обложению исчерпаемых природных ресурсов и различных форм природной ренты. Речь идет о так называемых энергетических налогах, которые широко распространены в странах Западной Европы. При правильном применении этими налогами можно было бы заменить практически все федеральные налоги.

12. Отказ от идей налогообложения малого бизнеса. Государство не может и не должно карать своих граждан за то, что они не просто берут на себя все заботы о собственном благополучии, но еще и создают рабочие места для своих близких или знакомых [55].

Разумеется, подобная свобода от налогов должна распространяться лишь на действительно малые предприятия, где:

- учредители не только вкладывают деньги, но и работают, участвуют в управлении;

- среди учредителей нет юридических лиц;

- предприятие действует на основе полной (неограниченной) ответственности по своим обязательствам;

- число наемных работников либо ограничивается членами семьи, либо составляет не более 5 - 10 чел.;

- оборот не превышает установленного максимума, а чистая прибыль - кратного прожиточного минимума.

Чрезвычайно перспективной представляется разновекторная модель налоговой системы, предполагающая резкое сокращение количества неэффективных налогов, а также замену налога на прибыль налогом на расходы.

Вместо недейственного контроля над доходами государство должно переходить к обложению налогами отдельных объектов собственности, недвижимости, транспортных средств, то есть произведенных расходов, само наличие которых свидетельствует об успешной хозяйственной деятельности. Важнейшую роль при этом должны играть налоги на различные виды имущества, вмененный доход, экспортно-импортные операции, включая вывоз капитала, а также рентные платежи.

Принимая во внимание теоретические обоснования положений о том, что прогрессивное налогообложение доходов физических лиц и корпораций уменьшает стимулы работать больше и лучше, «наказывая» за повышение эффективности хозяйствования, сторонники этой модели налогообложения предлагают перейти от принципа налогообложения «больше произвел - больше заплатил» к более справедливому и экономически эффективному принципу «больше налогов платит тот, кто больше имеет и потребляет». Это позволит придать налоговой системе разновекторный характер, когда искусственная минимизация одного налога вызовет рост другого или нескольких налогов.

Противоположная направленность налогов - одно из принципиальных отличий этой модели налогообложения от действующей системы. Так, в последней НДС и налог на прибыль являются одновекторными. По сути, обложению подвергается один и тот же объект налогообложения, а именно выручка (доход) от предпринимательской деятельности [55].

Принципиально иная модель налоговой системы решает эту проблему в силу разновекторности применяемых налогов. Так, минимизация налога на добавленную стоимость в виде предъявления завышенных налоговых вычетов по приобретенным товарам (работам, услугам) приведет к увеличению налога на расходы.

Разновекторность налогов можно считать своеобразным встроенным компенсатором потерь налоговых поступлений в результате нелегитимных действий налогоплательщиков. Другими словами, сама налоговая система обеспечивает так называемый метод сообщающихся сосудов: если убыло в одном месте, то прибудет в другом.

В разновекторной модели само по себе законодательное или административное изменение базы налогообложения по одному налогу не приводит к аналогичному изменению в налогооблагаемой базе иных налогов.

Другое дело, если налогоплательщик пытается уклониться от уплаты одного из налогов. В этом случае разнонаправленность налогов компенсирует потери по одному из них. Таким образом, при меньших ставках налогов более полно раскрывается потенциал всей налоговой системы.

Учитывая преимущества разновекторности налогообложения, целесообразно отменить все малоэффективные и загромождающие систему налоги, заменить налог на прибыль налогом на расходы, снизить ставки налога на добавленную стоимость.

Лишь четыре налога (НДС, налог на расходы, налог на имущество организаций и налог на доходы физических лиц) будут взиматься на постоянной основе, а остальные - в зависимости от характера

предпринимательской деятельности (например, при производстве подакцизных товаров, при ведении предпринимательской деятельности в сфере добычи полезных ископаемых, при наличии источников загрязнения, при пользовании объектами животного мира и водными биоресурсами и т.д.).

Конструкция налоговой системы, предлагающая упразднение налога на прибыль, сделает легитимными источники финансирования расширенного воспроизводства в связи с отсутствием мотивов сокрытия прибыли.

Резюмируя, подчеркнем, что есть лишь два пути, между которыми предстоит сделать выбор государству: один - наращивание контрольного аппарата, другой - радикальное реформирование налоговой системы, чтобы имеющихся возможностей контроля было достаточно для обеспечения сбора налогов [55].

В русле первого пути находятся традиционно и регулярно предлагаемые Правительством РФ меры, которые выдаются за реальную налоговую реформу. Они сочетают снижение налоговых ставок с введением дополнительных контрольных процедур.

Теоретически такое решение возможно - меньшая тяжесть налогов при более жестком контроле меняет баланс интересов налогоплательщиков в пользу легального бизнеса. Результат можно видеть на примерах развитых зарубежных стран. Однако мощный и дорогостоящий налоговый аппарат, какого сегодняшняя Россия просто не может содержать, все же не обеспечивает полного контроля за ситуацией.

Другой путь учитывает отечественный опыт ряда регионов, а также исторический - периода, предшествовавшего внедрению иностранными государствами нынешнего поколения налоговых систем, что происходило в начале и середине XX в. Такой вариант связан с введением налогов, чрезвычайно легко контролируемых, основанных не на собственной отчетности плательщиков (как в нынешней, слепо заимствованной у Запада системе), а на

наличии не скрываемых от обнаружения ценных объектов, которые свидетельствуют о реальных доходах.

Эти и другие подобные налоги и сборы способны обеспечить практически стопроцентную собираемость при минимальной потребности в налоговом контроле. Собственно, имеющийся у государства «контрольный ресурс» даже частично высвобождается, что позволяет усилить контроль там, где это необходимо, например за сбором акцизов.

Чрезвычайно важно, что предлагаемыми налогами теневая экономика облагается автоматически, поскольку облагаемые объекты легко обнаруживаются визуально, а отчетность о доходах не требуется. В результате для предпринимателей, занятых нормальным, некриминальным по природе бизнесом, становится бессмысленным сокрытие доходов [55].

Соответственно, исчезают налоговые препятствия для капиталовложений, создаются предпосылки для возвращения теневых капиталов в страну, в производство.

Проблема теневой экономики решается не уничтожением теневого сектора (что стало бы страшным несчастьем - возможно, до 70% реальных доходов россияне получают именно там и благодаря этому выживают десятки миллионов людей, в ином случае обреченных на безработицу или стояние в очередях за зарплатой), а за счет интеграции, возвращения теневого сектора в легальное русло.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного в выпускной квалификационной работе исследования выявлено, что в настоящее время налоговая система Российской Федерации является частью финансово-бюджетной и производственно-экономической систем государства и представляет собой комплекс взаимосвязанных налогов, построенных на базе общих принципов и методов их установления, введения, изменения, отмены, уплаты в бюджеты различных уровней. Поэтому на современном этапе экономического развития Российской Федерации особо актуальной является проблема совершенствования действующей налоговой системы в целях обеспечения роста налоговых поступлений и повышение уровня собираемости налоговых платежей.

В первой главе работы определено понятие налоговой системы государства в российской финансовой науке, а также рассмотрены принципы формирования и регулирования налоговой системы Российской Федерации. При этом отмечено, что, несмотря на широкое применение термина «налоговая система» в специальной литературе, в российской юридической и финансовой науке данное понятие до сих пор не обрело единого понимания.

Во второй главе работы охарактеризованы правовые основы построения налоговой системы Российской Федерации; проведен анализ развития налоговой системы Российской Федерации, а также анализ влияния налоговой системы на формирование доходов бюджетной системы Российской Федерации.

При этом, анализ структуры поступления налоговых платежей в бюджетную систему в целом по Российской Федерации за период 2014-2016 гг. показал, что основными доходообразующими налогами Российской Федерации являются налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций,

налог на добычу полезных ископаемых и налог на доходы физических лиц являются, так как каждый из них занимает более 10% всех доходов бюджетной системы России, а в совокупности они составляют более половины всех доходов бюджетной системы, причем их совокупная доля в доходах бюджетной системы Российской Федерации увеличилась с 44,7% в 2014 г. до 46,2% в 2016 г.

Анализ структуры поступления налоговых платежей в федеральный бюджет Российской Федерации показал, что основными доходобразующими налогами федерального бюджета Российской Федерации являются налог на добычу полезных ископаемых, налог на прибыль организаций и акцизы, так как, в совокупности, они составляют более половины всех доходов федерального бюджета Российской Федерации, причем совокупная доля этих налогов увеличилась с 53,7% в 2014 г. до 64,1% в 2016 г., т.е. на 10,7%

Анализ структуры поступления налоговых платежей в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации показал, что основными доходобразующими налогами консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации являются налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налоги на имущество и акцизы, так как, в совокупности, они составляют более двух третей всех доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, причем совокупная доля этих налогов возросла с 68,5% в 2014 г. до 79,4% в 2016 г., т.е. на 10,9%.

Также во второй главе работы определены проблемы функционирования современной налоговой системы Российской Федерации, к которым основным из которых отнесены следующие проблемы:

1. Высокая налоговая нагрузка на предпринимателей.
2. Отсутствие стимулов для развития реального сектора экономики.
3. Эффект инфляционного налогообложения.
4. Чрезмерный объем начислений на заработную плату.
5. Единая ставка налога на доход с физических лиц.

Также во второй главе работы предложены пути совершенствования налоговой системы Российской Федерации, наиболее прогрессивные из которых следующие:

1. Комплексная реформа налоговой системы, предусматривающая два принципиальных решения: существенное уменьшение налоговой нагрузки, в основном путем снижения налоговых ставок, в первую очередь для товаропроизводителей, и одновременно с этим обеспечение уплаты всех налогов каждым налогоплательщиком в соответствии с законом.

2. Усиление справедливости налоговой системы за счет выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков и отмены неэффективных и оказывающих наиболее негативное влияние на хозяйственную деятельность налогов и сборов.

3. Ликвидация всех налогов, прямо или косвенно связанных с заработной платой.

4. Существенное снижение ставки НДС, широкое применение налогов, удерживаемых при выплате доходов, а также замена налога на прибыль налогом на выводимые из предприятия доходы.

5. Переход от налогообложения факторов производства к обложению исчерпаемых природных ресурсов и различных форм природной ренты.

6. Отказ от идей налогообложения малого бизнеса. Государство не может и не должно облагать налогами своих граждан за то, что они не просто берут на себя все заботы о собственном благополучии, но еще и создают рабочие места.

В целом, при совершенствовании налоговой системы необходимо сознавать ее целевую направленность и ставить во главу угла не просто увеличение притока денег в казну, но и ориентироваться на налогообложение, стимулирующее экономический рост и привлечение инвестиций.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: АБАК, 2017. – 784 с.
2. Абдурашидов, М. Бюджетный кризис и собираемость налогов [Электронный ресурс] / М.Абдурашидов // Новое дело [сайт]. – Режим доступа: http://www.ndelo.ru/one_stat.php/
3. Александров И.М. Налоги и налогообложение. Учебник [Текст] / И.М.Александров. – М.: ИТК Дашков, 2013. – 420 с.
4. Анализ системы налогообложения развитых стран [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.briik.ru/index.php/prb?id=51>
5. Аронов, А. Налоговая политика и налоговое администрирование. Учебное пособие [Текст] / А.В.Аронов, В.А.Кашин. – Магистр, 2013; Инфра-М, 2013.
6. Аулов Ю.Л. Налоговое администрирование: учебное пособие [Текст] / Ю.Л. Аулов. – Белгород: Издательство «КОНСТАНТА», 2015. – 136 с.
7. Баразненко, Н. Новые налоговые реалии'2017 [Текст] / Н.Баразненко // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия» . – 2016. – №48-49.
8. Березина, Е. Новшества в налоговом администрировании: ищем позитив [Текст] / Е.Березина // Новая бухгалтерия. – 2016. – №7.
9. Борисов А.М. «Налоговая система», «система налогообложения» или «система налогов и сборов»? [Текст] / А.М.Борисов // Налоги и налогообложение. – 2010. – №3.
10. Брызгалин, А. Налоги и налоговое право. Учебное пособие [Текст] / А.В. Брызгалин. – М.: Аналитик-Пресс, 2014. – 608 с.
11. Брызгалин, А. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2017 году [Текст] / А.В. Брызгалин, О.С. Федорова, М.В. Королева, С.А. Смирнова // Налоги и финансовое право. – 2017. – №1.

12. Будакова, Н. Федеральный закон от 30.11.2016 №401-ФЗ: изменения в части администрирования налогов и сборов [Текст] / Н.И.Будакова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.

13. Быкова, Н. Анализ налоговых доходов федерального бюджета Российской Федерации [Текст] / Н.Н.Быкова // Молодой ученый. – 2016. – №28. – С. 358-362.

14. В борьбе за налоги [Электронный ресурс] // «Expert Online» [сайт]. – Режим доступа: <http://expert.ru/2013/07/24/v-borbe-za-nalogi/>

15. Вознесенская, О. Налоговое администрирование [Текст] / О.М.Вознесенская // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – №.

16. Волохатая, И. Перспективы развития косвенного налогообложения в РФ [Текст] / И.В.Волохатая, А.В.Плахов // Молодой ученый. – 2016. – №25. – С. 260-262.

17. Врублевский, О. Бюджетная система РФ: Учебник [Текст] / О.В.Врублевский, М.В.Романовский. – Питер, 2013. – 324с.

18. Гончаренко, Л. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие [Текст] / Л.В. Гончаренко. – М.: Юрайт, 2010 – 544 с.

19. Горкина Т. Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам [Текст] / Т.Горкина // Финансовая газета. – 2017. – № 6.

20. Данилевский, Ю. Налоги. Учебное пособие [Текст] / Ю.А.Данилевский, С.М.Шапигузов. – М.: Финансы и статистика. – 2014. – 395с.

21. Долгосрочный прогноз развития экономики России на 2007 - 2030 гг. [Текст] – М.: Институт народно-хозяйственного прогнозирования РАН, – 2007.

22. Дорофеева Н.А. Налоговое администрирование: Учебник [Текст] / Н.А.Дорофеева. – Москва : Дашков и К°, 2014. - 296 с.

23. Евсеева, И. Некоторые актуальные вопросы государственного финансового контроля средств бюджетной системы России [Текст] / И.В. Евсеева, Т.А.Короткова // Все о налогах. – 2016. – №2.
24. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение : Учебное пособие [Текст]. - Москва : Проспект, 2015. - 520 с.
25. Зобова, Е. Налоговая политика до 2018 года [Текст] / Е.П.Зобова // Налоговая проверка. – 2015. – №5.
26. Зобова, Е. Очередное усовершенствование налогового администрирования [Текст] / Е.П.Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.
27. История налогообложения в России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://fan-5.ru/better/article-173951.php>
28. Колдаева, Н. Конституционные основы систематизации законодательства Российской Федерации [Текст] / Н.П.Колдаева // Государство и право. – 2003. – №2.
29. Колчин, С. Налоги в Российской Федерации. Учебное пособие– 2-е изд., перераб. и доп. [Текст] / С.П.Колчин. – М.: Юнити-Дана, 2012. - 271 с.
30. Конституция Швейцарской Конфедерации 1999 г. // Конституции зарубежных государств: Учеб. пособие [Текст] / Сост. проф. В.В. Маклаков. – М.: Волтерс Клувер, 2003.
31. Копина, А. О перспективах наднационального регулирования налоговых отношений в Евразийском Экономическом Союзе [Текст] / А.А. Копина // "Налоги" (газета) . – 2016. – №24.
32. Крамаренко, Л. Налоги и налогообложение. Учебное пособие [Текст] / Л.А.Крамаренко, М.Е.Косов. – М.: Юнити-Дана, 2012. - 576 с.
33. Кучеров, И. Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата [Текст] / И.И.Кучеров. – Юрайт, 2016.
34. Лазарева, Я. Налоговая политика на 2016 - 2018 годы [Текст] / Я.Лазарева // Расчет. – 2015. – №8.

35. Лазарева, Я. Основные направления налоговой политики на 2016 – 2018 годы [Текст] / Я.Лазарева // Практическая бухгалтерия. – 2015. – №8.

36. Лермонтов, Ю. Комментарий к Основным направлениям налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Текст] / Ю.М.Лермонтов // Все о налогах. – 2015. – №9.

37. Майбуров И.А. Налоговая политика. Теория и практика: Учебник [Текст] / И.А.Майбуров. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 518 с.

38. Майбуров, И. Теория и история налогообложения. Учебное пособие [Текст] / И.Майбуров. – М.: Юнити-Дана, 2013. – 424 с.

39. Малый энциклопедический словарь: в 4 т. [Текст] / Репринтное воспроизведение издания Брокгауза - Ефрона. М.: ТЕРРА, 1994. - Т. 3.

40. Морозова, О. Налоговое администрирование: смена «декораций» [Текст] / О.Морозова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2016. – №19.

41.Осипова, М. Налоговое администрирование продолжает совершенствоваться [Текст] / М.А.Осипова // Практическая бухгалтерия. – 2014. – №5.

42. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов./ [Электронный ресурс]: Официальный сайт «Министерство финансов Российской Федерации». – Режим доступа: <http://minfin.ru>.

43. Пансков, В. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Учебник [Текст] / В.Г. Пансков. – М.: МЦФЭР, 2015. – 592 с.

44. Пепеляев, С. Налоговое право [Текст] /С.Г. Пепеляева. – М: Альпина Паблишер, 2015. – 800 с.

45. Петрова, Н. Предновогодние изменения в части II НК РФ [Текст] / Н.А.Петрова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.

46. Пилипенко А.А. Теоретико-методологические подходы к определению налоговой системы [Текст] / А.А.Пилипенко // Финансовое право. – 2006. – №7.

47. Подкопаев, М. Повышенные пени, уплата налога за налогоплательщика и другие новшества в администрировании налогов с 01.01.2017 [Текст] / М.В.Подкопаев // Бухгалтер Крыма. – 2017. – №1.

48. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие [Текст] / В.М.Пушкарева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.

49. Радченко В. Глобализация и налоги в XXI веке // http://www.cato.ru/pages/69?idcat=393&parent_id=392.

50. Сорокин, Д. Новое в НК РФ [Текст] / Д.Сорокин // ЭЖ-Юрист. – 2017. – №1.

51. Тедеев А.А. Налоговое право России: Учебник. [Текст] / А.А.Тедеев, В.А.Парыгина. – М.: Юрайт, 2016.

52. Титов А.С. Исторический очерк о развитии государственно-правового регулирования сферы налогов и сборов в России [Текст] / А.С.Титов // История государства и права. – 2007. – №12.

53. Фоевцов, С. Налоговая политика на 2016 - 2018 гг. Прогноз возможных последствий для бизнес-сообщества [Текст] / С.Фоевцов // Финансовая газета. – 2015. – №23.

54. Черник, Д. Налоги в рыночной экономике. Учебник [Текст] / Д.Г.Черник. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 2015. – 383с.

55. Швецов, Ю. Основные направления совершенствования налоговой системы Российской федерации [Текст] / Ю.Г.Швецов // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2016. – №4.

56. Информация Федерального казначейства об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/>.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Изменения в структуре налоговой системы Российской Федерации

С 2002 г. 1	С 2004 г. 2	С 2010 г. 3
Федеральные налоги (ст.13 НК РФ)		
налог на добавленную стоимость	налог на добавленную стоимость	налог на добавленную стоимость
акцизы	акцизы	акцизы
налог на доходы физических лиц	налог на доходы физических лиц	налог на доходы физических лиц
единый социальный налог;	единый социальный налог	-
Налог на прибыль организаций	налог на прибыль организаций	налог на прибыль организаций
государственная пошлина;	государственная пошлина	государственная пошлина
платежи за пользование природными ресурсами	налог на добычу полезных ископаемых	налог на добычу полезных ископаемых
отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы		
-	плата за пользование водными объектами	водный налог
-	сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.	сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
налоги, служащие источниками образования дорожных фондов	-	-
таможенная пошлина	таможенная пошлина	-
налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения	налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения	-
сбор за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний	сбор за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний	-
налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте	-	-
налог на операции с ценными бумагами	налог на операции с ценными бумагами	-
Налог на игорный бизнес	-	-
-	сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта	-
Региональные налоги (ст.14 НК РФ)		
налог на имущество предприятий	налог на имущество организаций	налог на имущество организаций
лесной доход	лесной доход	-
-	налог на игорный бизнес	налог на игорный бизнес

Продолжение Приложения 4

1	2	3
сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц	транспортный налог	транспортный налог
налог с продаж	-	-
единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности	-	-
Местные налоги (ст.15 НК РФ)		
земельный налог	земельный налог	земельный налог
налог на имущество физических лиц	налог на имущество физических лиц	налог на имущество физических лиц
регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью	регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью	-
налог на рекламу	налог на рекламу	-
налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;	-	-
курортный сбор	-	-
сбор за право торговли	-	-
целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели	-	-
лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей	-	-
сбор за выдачу ордера на квартиру	-	-
сбор за парковку автотранспорта	-	-
сбор за право использования местной символики	-	-
сбор за участие в бегах на ипподромах	-	-
сбор за выигрыш на бегах	-	-
сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме	-	-
сбор со сделок, совершаемых на биржах	-	-
сбор за право проведения кино- и телесъемок	-	-
сбор за уборку территорий населенных пунктов	-	-
сбор за открытие игорного бизнеса)	-	-

Приложение 5
Таблица 2.2

Структура поступления налогов и сборов в доходы бюджетов разных уровней бюджетной системы Российской Федерации за 2014–2016 гг.

Виды доходов	Годы						Изменение (+, -)		
	2014		2015		2016		2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014
	млрд. руб.	доля в % к доходам бюджета	млрд. руб.	доля в % к доходам бюджета	млрд. руб.	доля в % к доходам бюджета	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Всего доходов бюджетной системы Из них:	26766,1	100	26922,0	100	27746,7	100	0,0	0,0	0,0
1.1. Налог на прибыль организаций	2375,3	8,9	2598,9	9,7	2770,3	10,0	0,8	0,3	1,1
1.2. НДС	3940,2	14,7	4233,9	15,7	4571,2	16,5	1,0	0,8	1,8
1.3. Акцизы	1072,2	4,0	1068,3	4,0	1355,8	4,9	0,0	0,9	0,9
1.4. НДФЛ	2702,6	10,1	2807,8	10,4	3018,5	10,9	0,3	0,5	0,8
1.5. НДСП	2904,8	11,0	3226,8	12,1	2929,4	10,6	1,1	-1,5	-0,4
2. Всего доходов федерального бюджета, Из них:	14496,8	100	13659,2	100	13460,1	100	0,0	0,0	0,0
2.1. Налог на прибыль организаций	411,3	2,8	491,4	3,6	491,0	3,6	0,8	0,0	0,8
2.2. НДС	3931,6	27,1	4233,6	31,0	4570,8	34,0	3,9	3,0	6,9
2.3. Акцизы	592,4	4,1	581,9	4,3	694,1	5,2	0,2	0,9	1,1
2.4. НДСП	2858,0	19,7	3160,0	23,1	2863,4	21,3	3,4	-1,8	1,6
2.5. Водный налог	2,2	0,0	2,6	0,0	2,2	0,0	0,0	0,0	0,0
3. Всего доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ, Из них:	8905,6	100	9308,1	100	8905,5	100	0,0	0,0	0,0
3.1. Налог на прибыль организаций	1964,0	22,1	2107,6	22,6	2279,2	25,6	0,5	3,0	3,5
3.2. Акцизы	479,7	5,4	486,5	5,2	661,7	7,4	-0,2	2,2	2,0
3.3. НДФЛ	2693,4	30,2	2807,7	30,2	3018,5	33,9	0,0	3,7	3,7
3.4. Налоги на имущество	957,4	10,8	1068,6	11,5	1117,1	12,5	0,7	1,0	1,7
3.5. Налоги специальных налоговых режимов	315,0	3,5	347,7	3,7	388,4	4,4	0,2	0,7	0,9

Приложение 6
Таблица 2.3

Динамика поступления налогов и сборов в доходы бюджетов разных уровней бюджетной системы Российской Федерации за 2014–2016 гг.

Виды доходов	Годы			Изменение (темп роста)			
	2014	2015	2016	2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014	Сред- него- довой
	млрд. руб.	млрд. руб.	млрд. руб.	%	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Всего доходов бюджетной системы, Из них:	26766,1	26922,0	27746,7	100,6	103,1	103,7	101,8
1.1. Налог на прибыль организаций	2375,3	2598,9	2770,3	109,4	106,6	116,6	108,0
1.2. НДС	3940,2	4233,9	4571,2	107,5	108,0	116,0	107,7
1.3. Акцизы	1072,2	1068,3	1355,8	99,6	126,9	126,5	112,5
1.4. НДФЛ	2702,6	2807,8	3018,5	103,9	107,5	111,7	105,7
1.5. Налог на добычу полезных ископаемых	2904,8	3226,8	2929,4	111,1	90,8	100,8	100,4
2. Всего доходов федерального бюджета РФ, Из них:	14496,8	13659,2	13460,1	94,2	98,5	92,8	96,4
2.1. Налог на прибыль организаций	411,3	491,4	491	119,5	99,9	119,4	109,3
2.2. НДС	3931,6	4233,6	4570,8	107,7	108,0	116,3	107,8
2.3. Акцизы	592,4	581,9	694,1	98,2	119,3	117,2	108,2
2.4. Налог на добычу полезных ископаемых	2858,0	3160,0	2863,4	110,6	90,6	100,2	100,1
2.5. Водный налог	2,2	2,6	2,2	118,2	84,6	100,0	100,0
3. Всего доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ, Из них:	8905,6	9308,1	8905,5	104,5	95,7	100,0	100,0
3.1. Налог на прибыль организаций	1964,0	2107,6	2279,2	107,3	108,1	116,0	107,7
3.2. Акцизы	479,7	486,5	661,7	101,4	136,0	137,9	117,4
3.3. НДФЛ	2693,4	2807,7	3018,5	104,2	107,5	112,1	105,9
3.4. Налоги на имущество	957,4	1068,6	1117,1	111,6	104,5	116,7	108,0
3.5. Налоги специальных налоговых режимов	315,0	347,7	388,4	110,4	111,7	123,3	111,0