

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВПО «АмГУ»)

Кафедра финансов

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ДИСЦИПЛИНЫ

Теория и история налогообложения

Основной образовательной программы по специальности 080107.65 - «Налоги и
налогообложение»

Специализация «Налоговое администрирование»

УМКД разработан к.э.н., доцентом кафедры финансов О.А. Маслей

Рассмотрен и рекомендован на заседании кафедры финансов

Протокол заседания кафедры № 4 от 26.11 2012 г.

Зав. кафедрой коф Ю.А. КОВШУН

УТВЕРЖДЕН

Протокол заседания УМСС № 4 от 26.11 2012 г.

Председатель УМСС коф Ю.А. КОВШУН

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|---|----|
| ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ДИСЦИПЛИНЫ, ЕЕ МЕСТО В УЧЕБНОМ ПРОЦЕССЕ | 4 |
| МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО | 4 |
| ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ | 4 |
| СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ | 5 |
| СОДЕРЖАНИЕ РАЗДЕЛОВ И ТЕМ ДИСЦИПЛИНЫ | 5 |
| КРАТКИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ..... | 9 |
| САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА | 43 |
| ТЕМЫ ДОКЛАДОВ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ» | 43 |
| ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ | 45 |
| ОЦЕНОЧНЫЕ СРЕДСТВА ДЛЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ, ПРОМЕЖУТОЧНОЙ АТТЕСТАЦИИ ПО ИТОГАМ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ И УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ | 45 |
| ПРИМЕРНЫЕ ВОПРОСЫ К ЗАЧЕТУ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «ТЕОРИЯ ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ» | 46 |
| КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ..... | 47 |
| УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ | 47 |
| МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ..... | 48 |

ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ДИСЦИПЛИНЫ, ЕЕ МЕСТО В УЧЕБНОМ ПРОЦЕССЕ

Цель дисциплины: формирование у будущего специалиста – экономиста высшей квалификации – базовых знаний в области теории налогов и истории налогообложения (на примере налоговой системы России).

Задачи изучения дисциплины:

- рассмотреть эволюцию налогообложения, сущность налогов и сборов, их виды, функции налогов, основы построения налогов и сборов, принципы и методы взимания налогов и сборов;
- охарактеризовать налоговую политику государства, налоговый механизм, особенности налогового регулирования экономики;
- опираясь на законодательство о налогах и сборах, показать особенности построения и принципы организации налоговой системы Российской Федерации;
- изучить историю становления и развития системы налогообложения в России, начиная с Древней Руси по настоящее время.

МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО

Поставленные задачи могут быть реализованы на основе знаний, полученных при изучении комплекса дисциплин: экономическая теория, теория государства и права, конституционное право. Знание этих дисциплин поможет глубже изучить природу налогов, проблемы совершенствования налогообложения в Российской Федерации.

Дисциплина «Теория и история налогообложения» согласно ГОС ВПО по специальности 080107.65 (351200) «Налоги и налогообложение» относится к циклу дисциплин специализации (ОПД.Ф.11), содержание которого предусматривает изучение следующих вопросов:

государство и налоги. Понятие налогов. Экономическое содержание налогов; специфические признаки налогов как вида финансового платежа. Функции налогов; эволюция финансовой мысли по содержанию налогов и их роли в экономике; социально-экономическая роль налогов в современном обществе. Принципы налогообложения; налоги и налогообложение, характеристика их элементов. Методы и способы (технические приемы) налогообложения. Классификация налогов; эволюция научной мысли о критериях классификации. Прямые налоги; виды и характеристика. Косвенные налоги: виды и характеристика; налоговая система: понятие, состав, структура, организационные принципы построения; налоговая политика государства: понятие, цели, задачи, основные направления. Классическая и кейнсианская экономические школы о роли налоговой политики в государственном регулировании экономики. Налоговая система и налоговая политика; налоговый механизм, налоговый контроль, налоговое бремя; история становления и развития налоговой системы России. Современное законодательство РФ о налогах и сборах, организационные принципы построения налоговой системы РФ. Понятийный аппарат для целей налогообложения в РФ; система налогов и сборов в РФ; налоговый контроль; управление налоговой системой.

Дисциплина «Теория и история налогообложения» служит основой для дальнейшего изучения таких дисциплин, как: «Налогообложение природопользования», «Федеральные налоги и сборы», «Региональные и местные налоги и сборы с организаций», «Налогообложение финансового сектора».

ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

В результате освоения дисциплины обучающийся должен демонстрировать следующие результаты образования:

знать: основные направления проводимой в стране налоговой политики, основные теоретические проблемы в области налогов и налогообложения; особенности построения и принципы организации налоговой системы Российской Федерации;

уметь: проследить эволюцию системы налогообложения, начиная с истоков российской государственности, чтобы более четко выстроить причинно-следственные взаимосвязи с современным этапом развития налоговой системы Российской Федерации; применять общие закономерности развития налоговой политики государства в соответствии со спецификой функционирования отдельных налогов и сборов в России;

владеть полученными знаниями в области налогов и налогообложения в дальнейшей практической деятельности.

СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Общая трудоемкость дисциплины составляет 65 часов.

| № п/п | Раздел дисциплины | Семестр | Неделя семестра | Виды учебной работы, включая самостоятельную работу студентов и трудоемкость (в часах) | | | Формы текущего контроля успеваемости (по неделям семестра) Форма промежуточной аттестации (по семестрам) |
|-------|---|---------|-----------------|--|----------------------|-----|---|
| | | | | лекции | практические занятия | СРС | |
| 1. | Сущность налогов и сборов | 3 | 1,2 | 4 | 4 | 4 | Устный опрос, заслушивание Докладов |
| 2. | Принципы налогообложения | 3 | 3 | 2 | 2 | 4 | Устный опрос, заслушивание Докладов |
| 3. | Основы построения налогов и сборов | 3 | 4,5 | 4 | 4 | 4 | Устный опрос, заслушивание Докладов |
| 4. | Налоговая система государства | 3 | 6 | 2 | 2 | 4 | Устный опрос, заслушивание Докладов |
| 5. | Эволюция налоговой системы России | 3 | 7 | 2 | 2 | 4 | Устный опрос, заслушивание Докладов |
| 6. | Налоговая система Российской Федерации в современных условиях | 3 | 8 | 2 | 2 | 4 | Устный опрос, заслушивание Докладов |
| 7. | Налоговая политика государства | 3 | 9 | 2 | 2 | 5 | Устный опрос, заслушивание Докладов |
| ИТОГО | | | | 18 | 18 | 29 | |

СОДЕРЖАНИЕ РАЗДЕЛОВ И ТЕМ ДИСЦИПЛИНЫ

Тема 1. Сущность налогов и их роль в системе общественных отношений

1.1. Государство и налоги, причины введения налоговых платежей.

1.2. Сущность налогов как экономической категории. Назначение налогов.

1.3. Роль налогов в распределении и перераспределении валового внутреннего продукта. Эволюция финансовой мысли о содержании налогов и их роли в экономике.

1.4. Признаки налогов: законодательно-правовой характер, обязательность, индивидуальность, безэквивалентность. Материальная основа налогов. Источник налогов на макро- и микроуровне.

1.5. Налоги, сборы, взносы, пошлины: сходства и различия.

1.6. Функции налогов. Взаимосвязь функций налогов. Дискуссионные вопросы о сущности и функциях налогов.

1.7. Место и роль налогов в воспроизводственном процессе. Социально-экономическая роль налогов в современном обществе.

Практическое занятие 1,2

Цель – изучить сущность налогов и их роль в системе общественных отношений.

Тема 2. Принципы налогообложения

2.1. Классические принципы налогообложения, сформулированные А. Смитом: соразмерность (справедливость) налога, определенность налога, удобность налогообложения, экономичность налогообложения.

2.2. Принципы налогообложения, сформулированные Н.И. Тургеневым: равное распределение налогов, определенность налогов, сбор налогов в удобное время, дешевое сбор налогов, общее правило при взимании налогов.

2.3. Принципы налогообложения, сформулированные А. Вагнером: народнохозяйственные принципы (выбор надлежащего налогового источника и объекта с учетом влияния налогов на их плательщиков); принципы справедливости (всеобщность и равнонапряженность налогов); принципы податного управления (определенность, удобство и дешевизна налогообложения).

2.4. Принципы налогообложения, сформулированные Ф. Ноймарком: фискально-бюджетные, этические, политико-экономические, организационно-правовые.

2.5. Развитие принципа справедливости налогообложения: принцип получения услуг от государства и принцип платежеспособности.

Практическое занятие 3

Цель – изучить принципы налогообложения, а именно: классические принципы налогообложения; принципы налогообложения, сформулированные Н.И. Тургеневым; принципы налогообложения, сформулированные А. Вагнером; принципы налогообложения, сформулированные Ф. Ноймарком; принцип справедливости налогообложения

Тема 3. Основы построения налогов и сборов

3.1. Элементы налога: субъект налога, объект налога, налоговая база, налоговые льготы, единица обложения, налоговая ставка, порядок исчисления налога, налоговый долг (оклад), порядок и сроки уплаты налога, налоговый период (отчетный период).

3.2. Налогоплательщик и плательщик сбора. Налоговые агенты и сборщики налогов и сборов. Носитель налога. Налоговый резидент и налоговый нерезидент.

3.3. Сравнительная характеристика объекта и предмета налога. Сущность и назначение налоговых льгот, их классификация. Виды налоговых льгот: изъятия, скидки, налоговые кредиты, понижение налоговой ставки, необлагаемый минимум.

3.4. Виды налоговых ставок: средняя и предельная. Эффективная, экономическая, законодательная. Формы налоговых ставок: твердая (специфическая) и адвалорная (процентная).

3.5. Методы налогообложения: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение. Виды прогрессии: простая - простая поразрядная, простая относительная; сложная (каскадная). Влияние прогрессивно-го налогообложения на выравнивание доходов и имущества населения: кривая Лоренца, коэффициент Джини.

3.6. Порядок исчисления налогов и сборов. Способы исчисления налогов и сборов: кумулятивный (нарастающим итогом), некумулятивный, смешанный. Порядок уплаты федеральных, региональных и местных налогов и сборов, установленный Налоговым

кодексом Российской Федерации. Формы уплаты налогов и сборов: стоимостная и натуральная; наличная и безналичная. Способы уплаты налогов и сборов: по декларации, административный, у источника налога.

3.7. Сроки уплаты налога и сбора и порядок их изменения.

Практическое занятие 4,5

Цель – рассмотреть основы построения налогов и сборов

Тема 4. Налоговая система государства

4.1. Понятие налоговой системы, ее элементы. Факторы, определяющие налоговую систему государства.

4.2. Классификация налогов, ее назначение. Эволюция научной мысли о критериях классификации.

4.3. Состав и характеристика прямых налогов. Виды прямых налогов: личные и реальные.

4.4. Состав и характеристика косвенных налогов. Виды косвенных налогов: акциз (индивидуальный и универсальный), фискальная монополия, таможенная пошлина; налоги, вытекающие из имущественных и товарно-денежных отношений, налоги на потребление.

4.5. Влияние прямых и косвенных налогов на воспроизводственный процесс.

4.6. Классификация налогов в зависимости от уровней государственного управления: в унитарном и в федеративном государствах. Состав и общая характеристика общегосударственных и местных налогов и сборов. Состав и общая характеристика федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

4.7. Налоги и сборы с организаций и физических лиц. Специальные и чрезвычайные налоги.

4.8. Классификация налогов по их месту в воспроизводственном процессе: налоги, взимаемые в процессе возникновения дохода; налоги, взимаемые в процессе использования дохода; налоги, взимаемые в процессе приращения и движения имущества; ресурсные платежи.

4.9. Налоги, взимаемые в процессе получения дохода - шедулярная и глобальная системы налогообложения дохода. Налогообложение доходов организаций, сравнительная характеристика дохода и прибыли в качестве объекта обложения. Налогообложение доходов физических лиц.

4.10. Налоги, взимаемые в процессе использования дохода - налог с оборота, НДС, налог с продаж - сравнительная характеристика. Назначение акциза и таможенной пошлины, их место в налоговой системе государства.

4.11. Налоги, взимаемые в процессе приращения и движения имущества - классификация имущественных налогов: совокупный и частичный налоги на имущество; нетто- и брутто-налоги на имущество; налоги на возникновение, прирост и движение имущества; номинальные и реальные имущественные налоги. Значение налога на имущество организаций, перспективы развития.

4.12. Ресурсные платежи - сущность и назначение платежей за пользование природными ресурсами. Платежи за пользование водными, лесными, сырьевыми ресурсами, за пользование объектами животного мира, платежи за загрязнение окружающей среды: общая характеристика и перспективы их развития.

Практическое занятие 6

Цель – рассмотреть налоговую систему государства

Тема 5. Эволюция налоговой системы России

5.1. Подати и сборы Древнерусского государства в IX-XII вв. Подати и сборы в эпоху Золотой Орды в XIII-XV вв. Подати и сборы России в XVI-XVIII вв. Налоги

Российской Империи (XIX - нач. XX вв.). Налоги России в период Первой Мировой войны (1914-1918). Мероприятия Советской власти в области налогообложения. Налоги в годы «военного коммунизма» (1917-1922).

5.2. Налоги СССР в годы «новой экономической политики» (НЭПа) (1922-1929).

5.3. Налоговая реформа 1930-1932 г.г. в СССР: основные задачи, итоги, значение.

5.4. Налоги СССР в годы Великой Отечественной войны (1941-1945). Система обязательных платежей в послевоенный период: реформа сельскохозяйственного налога (1953 г.), реформирование хозяйственного механизма (1965 г.). Платежи хозяйствующих субъектов и населения в бюджет в СССР в 1965-1985 гг. Платежи за использование природных ресурсов в 80-е годы XX в.

5.5. Изменения в системе обязательных платежей в бюджет в годы перестройки (сер. 80-х гг. XX в.). Налоги СССР в 1990-1991 гг.: создание основ системы рыночной экономики. Налоговая реформа в России в 1992 г.: формирование налоговой системы независимого государства.

Практическое занятие 7

Цель - изучить эволюцию налоговой системы России

Тема 6. Налоговая система Российской Федерации в современных условиях

6.1. Характеристика современной налоговой системы Российской Федерации. Виды налогов и сборов в Российской Федерации.

6.2. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации. Налоговый кодекс Российской Федерации: необходимость, значение.

6.3. Общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Применение классических принципов налогообложения в условиях становления налоговой системы России.

6.4. Понятийный аппарат для целей налогообложения в Российской Федерации.

6.5. Управление налоговой системой Российской Федерации: цель и задачи. Общее и оперативное управление налоговой системой России. Полномочия органов законодательной и исполнительной власти различных уровней в области налогообложения. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: Федеральная налоговая служба Российской Федерации (налоговые органы); Федеральная таможенная служба Российской Федерации (таможенные органы); государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица (сборщики налогов и сборов); Министерство финансов Российской Федерации и его подразделения (финансовые органы), органы государственных внебюджетных фондов.

6.6. Направления развития современной налоговой системы Российской Федерации.

Практическое занятие 8

Цель – дать характеристику современной налоговой системы Российской Федерации

Тема 7. Налоговая политика государства

7.1. Налоговая политика государства, ее цель, задачи и основные направления. Налоговая стратегия и тактика.

7.2. Налоговый механизм как орудие реализации налоговой политики государства, его инструменты. Эффективность использования налогового механизма.

7.3. Налоговое регулирование экономики. Классическая и кейнсианская экономические школы о роли налоговой политики в государственном регулировании экономики. Дискреционная фискальная политика как политика сознательного

вмешательства государства в налоговую систему. Автоматическая фискальная политика в области налогообложения: прогрессивная шкала налогообложения как встроенный стабилизатор экономики.

7.4. Воздействие налогов на совокупный спрос и совокупное предложение.

7.5. Налоговое бремя. Зависимость объема налоговых поступлений в бюджет государства от среднего уровня налогового бремени в стране: кривая Лэффера.

7.6. Налоговое планирование и прогнозирование как система взаимоотношений налогоплательщиков и государства.

7.7. Налоговый контроль и система санкций как способ защиты экономических интересов.

7.8. Налоговая политика Российской Федерации на современном этапе, основные направления ее развития.

Практическое занятие 9

Цель – изучить налоговую политику государства

КРАТКИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

Тема 1. Сущность налогов и их роль в системе общественных отношений

Как показывает исторический и практический опыт экономической деятельности человечества, налогообложение играет существенную роль в жизни любого общества на различных этапах его развития.

Появление налогов ученые связывают с возникновением и развитием государства. Для обеспечения деятельности государственному аппарату необходимо осуществлять расходы. Одним из источников этих расходов являются налоги. Других источников финансирования таких расходов нет. Это обусловлено качественной особенностью данных расходов, называемых общественно-необходимыми. Следовательно, для осуществления этих расходов государству нужны централизованные ресурсы.

Общественно-необходимые расходы включают в себя:

1. Товары и услуги общественного пользования, которые нельзя приобрести на рынке. Это связано с тем, что их потребление не может быть ограничено только тем кругом лиц, которые способны и желают за них заплатить. Поэтому, чтобы такие услуги были реально оказаны, платить за них должно государство. К такому виду услуг, например, относятся: освещение и уборка мусора с улиц; содержание и строительство дорог государственного назначения; услуги правоохранительных органов; оборона государства, и т.п.

2. Расходы на общественные товары и услуги социально-культурного характера, дающие большой выигрыш, как отдельной личности, так и обществу в целом. К ним относятся:

1) расходы на образование, культуру и здравоохранение. Во всех развитых странах, помимо государственной, существует частная система образования, медицинского обслуживания и т.д. Однако государство никогда целиком не отдаст эти услуги в частные руки, так как, во-первых, не все члены общества осознают долгосрочную выгоду от расходов на эти цели, поэтому не будут тратить на них свои средства; во-вторых, многие люди просто не могут позволить себе такие расходы в связи с недостатком доходов. Однако общество и отдельные его члены получают несомненную выгоду от проживания в здоровом, культурном, образованном окружении, поэтому расходы, обеспечивающие хотя бы минимальный уровень здравоохранения, вынуждено нести государство;

2) затраты на фундаментальную науку. Они велики и часто не дают немедленной отдачи, поэтому частные собственники, как правило, не заинтересованы вкладывать деньги в ее развитие. Для общества в целом очевидны выгоды от развития фундаментальной науки, поэтому ее развитие и осуществляется за счет государства;

3) расходы на защиту окружающей среды. Эта проблема становится все более очевидной, определяющей судьбы развития современной цивилизации. Естественно, организационно решать ее необходимо на уровне государства, а не отдельного экономического субъекта.

3. Расходы на социальную поддержку малоимущих и социально незащищенных граждан. К таким расходам относятся:

- социальные пособия различного вида (по случаю рождения ребенка, на погребение, пособия по безработице, пособия инвалидам и т.д.);
- оплата больничных листов;
- выплата пенсий по старости и инвалидности;
- борьба с беспризорностью;
- и др.

4. Расходы на поддержку промышленности и занятости населения. К ним относятся, например мероприятия по обеспечению занятости населения, его профессиональной переподготовки.

5. Расходы на содержание государственного аппарата. К ним относятся, например, следующие виды расходов:

- на функционирование законодательных (представительных) органов государственной власти и местного самоуправления;
- на функционирование Правительства Российской Федерации, высших органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации местных администраций;
- на обеспечение деятельности финансовых, налоговых и таможенных органов и органов надзора, функционирование судебной системы;
- на обеспечение проведения выборов и референдумов;
- на формирование государственных резервов и резервных фондов.

6. Расходы, связанные с ликвидацией последствий стихийных бедствий, террористических актов, техногенных катастроф и т.п.

Понятно, что отказ от финансирования данных расходов государством неминуемо приведет к усилению социально-политической напряженности в обществе. Ни одно предприятие или физическое лицо не может на постоянной основе финансировать данные расходы в существенном объеме. Однако участие каждого экономического субъекта и физического лица в данных расходах может осуществляться через процедуру уплаты налогов. При этом уплативший налог «может спать спокойно» не только вследствие уверенности положительного для него результата возможного налогового контроля, но и вследствие сознания выполненного им гражданского долга. Именно последнее обстоятельство является характерной чертой налоговых взаимоотношений государства и налогоплательщиков в экономически развитых странах. Однако менталитет российского налогоплательщика пока еще не достиг такого уровня развития, поэтому в нашем обществе существует проблема уклонения от налогообложения, что, в свою очередь, оказывает влияние на формирование налоговой политики государства.

Все, что производится в обществе в течение определенного периода (например, года), называется валовым внутренним продуктом (ВВП), и представляет собой стоимость всех конечных продуктов (товаров и услуг), произведенных на экономической территории данной страны, за вычетом стоимости их промежуточного потребления. Далее происходит процесс распределения ВВП между государством, а также между участниками общественного производства. Именно на этой стадии возникают налоги, которые представляют по своей финансово-экономической сущности изъятие части ВВП государством у экономических субъектов в свою пользу для формирования централизованных финансовых ресурсов.

Доходы и расходы в любом государстве ежегодно тщательно планируются, формируется бюджет государства на год и утверждается соответствующим законодательным актом. Так, в России бюджет на 2006 год принят Федеральным законом

от 26 декабря 2005 г. № 189-ФЗ «О федеральном бюджете на 2006 год». Федеральный бюджет является одним из составляющих элементов бюджетной системы Российской Федерации. Структура бюджетной системы нашей страны определена статьей 10 Бюджетного кодекса.

Бюджетная система Российской Федерации состоит из бюджетов следующих уровней:

- федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов;
- бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;
- местные бюджеты, в том числе бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга; бюджеты городских и сельских поселений.

Бюджет любого уровня представляет собой план доходов и план расходов. Он составляется на год и принимается законодательным актом уровня, соответствующего уровню бюджета (государственный, региональный, муниципальный и т.д.).

Доходы бюджета – денежные средства, поступающие в безвозмездном и безвозвратном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации в распоряжение органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

Расходы бюджета – денежные средства, направляемые на финансовое обеспечение задач и функций государства и местного самоуправления.

Доходы бюджета состоят из следующих *видов* доходов: налоговых; неналоговых; безвозмездных и безвозвратных перечислений.

К *налоговым доходам* относятся предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы

К *неналоговым доходам* относятся:

- 1) доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности;
- 2) доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями;
- 3) средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия;
- 4) иные неналоговые доходы.

К *безвозмездным и безвозвратным перечислениям* относятся перечисления в виде: финансовой помощи из бюджетов других уровней в форме дотаций и субсидий; субвенций из фондов компенсаций, из местных бюджетов бюджетам других уровней; добровольных пожертвований российских и иностранных юридических и физических лиц; и прочих безвозмездных перечислений.

Осуществляется формирование и расходование государственных финансов через бюджетный процесс. *Бюджетный процесс* – это «регламентируемая нормами права деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов, утверждению и исполнению бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов, а также по контролю за их исполнением».

Между налогообложением и бюджетным процессом существуют тесные взаимосвязи. Согласно статье 39 Бюджетного кодекса, доходы бюджетов формируются в

соответствии с налоговым законодательством. В современном цивилизованном обществе налоги – основная форма доходов государства. Например, на долю налоговых доходов в России приходится 90% общей суммы доходов, в Великобритании – 98%. Это свидетельствует об исключительной важности налогов: без налогов нет бюджета, поэтому без них нет государства. Кроме того, налоги поступают в доход государства в соответствии с законодательством в распределенном между различными уровнями бюджета виде, что обеспечивает финансирование государственных расходов на всех уровнях власти.

Однако имеет место и обратное воздействие: состояние бюджета влияет на развитие налогообложения. Часто ограниченность бюджетных средств требует введения дополнительных налогов и усиления мер по контролю за поступлением налогов. Например, в России в сложные периоды ее финансового положения дополнительно к НДС были введены спецналог и налог с продаж, позже отмененные. Проверка налогоплательщиков по полноте и своевременности уплаты ими налогов в бюджеты разных уровней осуществляется налоговыми органами.

Как утверждал французский философ Пьер Жозеф Прудон (1809–1865 гг.), «в сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве». Государство не может функционировать без взимания налогов. Следовательно, налоги будут существовать и в обозримом будущем, причем их роль будет только возрастать. Поэтому современному экономисту, особенно бухгалтеру, необходимы глубокие знания в области налогообложения.

В практике наряду с понятием «налог» используются такие понятия, как платеж, акциз, лицензионный сбор, государственная пошлина, таможенная пошлина, таможенный сбор, плата за негативное воздействие на окружающую среду и т.д. Для того чтобы хорошо ориентироваться в том, относятся ли эти понятия к налоговым или нет, необходимо иметь в виду, что в теории и практике налогообложения существуют два подхода к понятию «налог»: расширительный и узкий.

Расширительный подход заключается в том, что к понятию налога относятся любые изъятия средств для финансирования публичных расходов. В этом случае к налогам относятся собственно налоги, а также сборы, пошлины, платежи и др.

При узком подходе налог рассматривается как одна из разновидностей фискальных, то есть пополняющих государственную казну, платежей, отвечающая определенным требованиям. В настоящее время основным и единственным критерием отличия налога в узком смысле от неналогового платежа выступает признак нормативно-отраслевого регулирования. Налоговые отношения регламентируются нормами налогового законодательства. Неналоговые обязательные платежи взимаются в соответствии с законодательно-нормативными актами других отраслей права, в частности патентного, экологического, пенсионного и др. Последствия нарушения налогового законодательства применимы только к налоговым платежам в узком смысле. Поэтому в практической деятельности необходимо различать эти платежи, чтобы не подвергаться незаконным санкциям.

Таким образом, обязательный платеж приобретает статус налогового только при выполнении следующих условий:

1) этот платеж предусмотрен Налоговым кодексом в системе налоговых платежей (ст. 13–15, 18 НК РФ);

2) этому платежу статус налогового придает соответствующий акт законодательства о налогах и сборах.

Можно определить *характерные черты и признаки налога* в узком смысле слова:

1. Налог представляет собой отчуждение части собственности налогоплательщика в пользу государства. Вопрос о собственности всегда самый болезненный вопрос, что и обуславливает проблемы с уплатой налога налогоплательщиками.

2. Установление налога осуществляется в порядке, определяемом законодательными актами. Налоги, не установленные законом, не действительны.

3. Налог является обязательным платежом. Обязанность по уплате налога в России является конституционной: в статье 57 Конституции РФ указывается, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Необязательных налогов не существует. Поэтому неуплата налогов наказывается.

4. Внесение налога в бюджет производится денежными средствами.

5. Налог является безвозмездным платежом. Это означает, что переход денежных средств в бюджет не предполагает встречного удовлетворения потребностей налогоплательщика. Конечно, как было рассмотрено выше, в случае своевременного поступления платежей в бюджет это дает возможность финансировать медицинские, образовательные, культурные учреждения, осуществлять своевременную выплату пенсий, пособий, бороться с преступностью и т.д. Это в некоторой перспективе дает серьезную отдачу налогоплательщику как члену общества. Но в ближайшем после уплаты времени он, как правило, никаких прямых выгод для себя не получает, поэтому можно говорить о безвозмездности уплаты налога.

6. Налоги вносятся в строго определенные адреса: в бюджет и внебюджетные фонды, которые выступают получателями налогов.

7. Налоги – это абстрактные платежи, которые при внесении в бюджет не имеют, как правило, целевого назначения. Это значит, что налоговые доходы не предназначены для конкретных расходов. Таким образом, совершение каких-либо государственных расходов не связано с поступлением конкретного налога, а все расходы финансируются из общей суммы бюджетных доходов в порядке приоритета.

Данные характерные признаки налога учтены при выработке понятия «налог» в Налоговом кодексе. Так, в соответствии со ст. 8 НК РФ, под *налогом* понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В отличие от налога в узком смысле слова, *сбор* – это не безвозмездный платеж. Он представляет собой плату, взимаемую уполномоченными органами за некоторые действия, совершаемые ими по отношению экономического субъекта, и по его же воле. В ст. 8 НК дается определение сбора. Под сбором понимается «обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

Таким образом, как бы не назывался платеж (налог, сбор, плата и т.д.), но если он установлен налоговым законодательством, то это – налоговый платеж, и на отношения, связанные с ним, распространяются положения Налогового кодекса. Например, государственная пошлина – это не безвозмездный платеж, поэтому она не является налогом в узком смысле слова, но поскольку предусмотрена п. 10 ст. 13 НК РФ, то является налоговым платежом, то есть налогом в широком смысле слова. Если же платеж называется так же, как и какой-либо налог, например, пошлина, но при этом она регулируется иным законодательством, например, таможенным, то этот платеж является не налоговым; следовательно, на отношения, связанные с ним, не распространяются положения Налогового кодекса.

Функции налогов – устойчивые внутренние свойства и отличительные формы проявления, позволяющие выявить внутреннее содержание и назначение налогов.

Выделяют следующие основные функции налогообложения:

– фискальная;

- распределительная (социальная);
- регулирующая;
- контрольная.

Фискальная (или бюджетная) функция заключается в формировании и мобилизации финансовых ресурсов государства, а также аккумуляции в бюджете средств для выполнения общегосударственных и целевых программ. Значение этой функции растет с повышением экономического уровня развития общества, ростом налоговых доходов государства, что связано с расширением его функций и проводимой государственными органами политикой. Государству требуется все больше средств на проведение социальных, экономических мероприятий, на содержание управленческого аппарата. Эта функция является важной, но не исключительной.

Благодаря использованию возможностей государства взимать налоги и расходовать средства бюджета происходит регулирование уровня деловой активности и решение различных социальных задач.

Распределительная функция заключается в перераспределении общественных доходов между различными категориями населения. При этом за счет возложения налогового бремени на более экономически сильные категории населения происходит передача средств слабо защищенным категориям граждан.

Регулирующая функция свидетельствует об активном влиянии налогов на экономику страны и проявляется через достижение тех или иных целей социально-экономической политики государства посредством использования налоговых механизмов. Выделяют следующие подфункции:

- стимулирующую;
- дестимулирующую;
- воспроизводственную.

Стимулирующая подфункция направлена на поддержку развития некоторых экономических процессов. Она реализуется через систему налоговых льгот и освобождений, изменения в целом условий налогообложения. В результате государство стимулирует научно-технический прогресс, регулирует уровень безработицы, перераспределяет доходы своих граждан и организаций, направляя финансовые ресурсы на развитие производственной и социальной инфраструктуры, на инвестиции в капиталоемкие и фондоемкие отрасли с длительными сроками окупаемости затрат.

Дестимулирующая подфункция направлена на установление препятствий (через увеличение налогового бремени) в развитии каких-либо экономических процессов.

Воспроизводственная подфункция предназначена для аккумуляции средств на восстановление используемых ресурсов.

Контрольная функция заключается в том, что осуществляется сравнение поступления налогов с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря этой функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему государства, в целом определяется эффективность налогово-финансовых отношений и бюджетной политики государства. Осуществление контрольной функции налогов зависит от налоговой дисциплины. Суть ее заключается в том, чтобы налогоплательщики (юридические и физические лица) своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги.

Тема 2. Принципы налогообложения

Принципы налогообложения – это общие требования, которым должна удовлетворять налоговая система государства. Впервые принципы налогообложения были сформулированы Адамом Смитом в 1776 г.

Поскольку налоги играют существенную роль в жизни общества, и это влияние многоаспектно, то выделяют следующие группы принципов налогообложения:

- экономические принципы налогообложения;
- юридические принципы налогообложения (принципы налогового права);
- организационные принципы налогообложения.

Экономические принципы налогообложения представляют собой существенные, базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогов как экономического явления. К экономическим принципам налогообложения относятся принцип справедливости, принцип соразмерности, принцип максимального учета интересов и возможностей налогоплательщика, принцип экономичности (эффективности) и др. Рассмотрим их подробнее.

1. *Принцип справедливости.* Согласно ему каждый налогоплательщик обязан принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. В ст. 3 НК указано, что «при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога».

В экономическом плане этот принцип рассматривается в двух аспектах: говорят о горизонтальной справедливости и о вертикальной справедливости.

Принцип горизонтальной справедливости предполагает, что налогоплательщики с одинаковым налоговым потенциалом должны нести одинаковое налоговое бремя. То есть, например, если два работника получают одинаковый доход, то и сумму налога они должны платить одинаковую. Однако если из этих двух работников один живет без семьи, весь полученный доход тратит только на себя, а другой имеет семью, в которой есть неработоспособные члены (дети, пожилые люди, инвалиды), то становится заметна односторонность данного подхода к оценке справедливости налогообложения. Поэтому говорят также и о вертикальной справедливости. Принцип вертикальной справедливости заключается в том, что налогоплательщики с разным экономическим потенциалом должны нести разное налоговое бремя. (Так в рассмотренном примере второй работник в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» НК будет пользоваться стандартными налоговыми вычетами, предусмотренными для граждан, имеющих детей, позволяющими уменьшить налог на доходы работника). Этот подход все же не позволяет достичь полностью справедливого налогообложения, так как он не применим в некоторых случаях. Например, для оценки справедливости налогообложения пенсионеров, которые в сравнении с молодыми людьми получают больше услуг здравоохранения, финансируемых из бюджета, поэтому и должны больше платить налогов, но это абсурдно.

Действие принципа справедливости представлено на рис. 1.

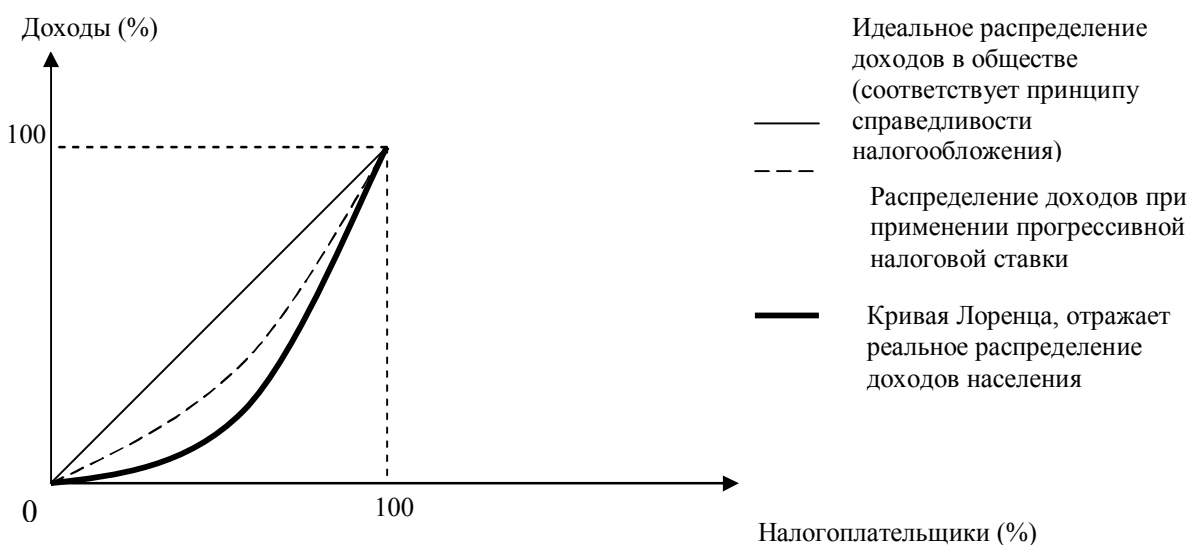


Рис. 1. Графическая интерпретация принципа справедливости

Кривая Лоренца показывает, что распределение дохода между членами общества с разным достатком далеко от идеального, так как меньшее количество членов общества получает значительно большую долю доходов. Как видно из рис. 1, прогрессивное налогообложение способствует более справедливому распределению доходов в обществе.

Реализация принципа справедливости требует соблюдения следующих положений:

– бюджетная и налоговая политики государства должны строиться с учетом перераспределения налоговых платежей между плательщиками с разными возможностями (например, разные системы налогообложения должны быть для крупных и мелких предприятий);

– налоговая система для достижения справедливости должна быть дифференцирована по видам налогов;

– основной способ, позволяющий достигнуть справедливости налоговой системы, это использование льгот. Льготы – это определенные преимущества при исчислении и уплаты налогов для некоторых категорий налогоплательщиков.

Справедливая система налогообложения – идеальная мечта, реализовать которую не удалось пока ни в одной стране мира, и, видимо, вряд ли когда-либо удастся.

2. *Принцип соразмерности.* Это принцип экономической сбалансированности интересов налогоплательщика и доходов государственной казны, проявляющийся через соотношение наполняемости бюджета и неблагоприятных для налогоплательщика последствий налогообложения.

Зависимость величины поступления в бюджет от величины налоговых ставок была выявлена американским экономистом А. Лаффером. Предложенная им графическая интерпретация зависимости доходов бюджета от роста налоговой ставки получила название «кривая Лаффера» (рис. 2).

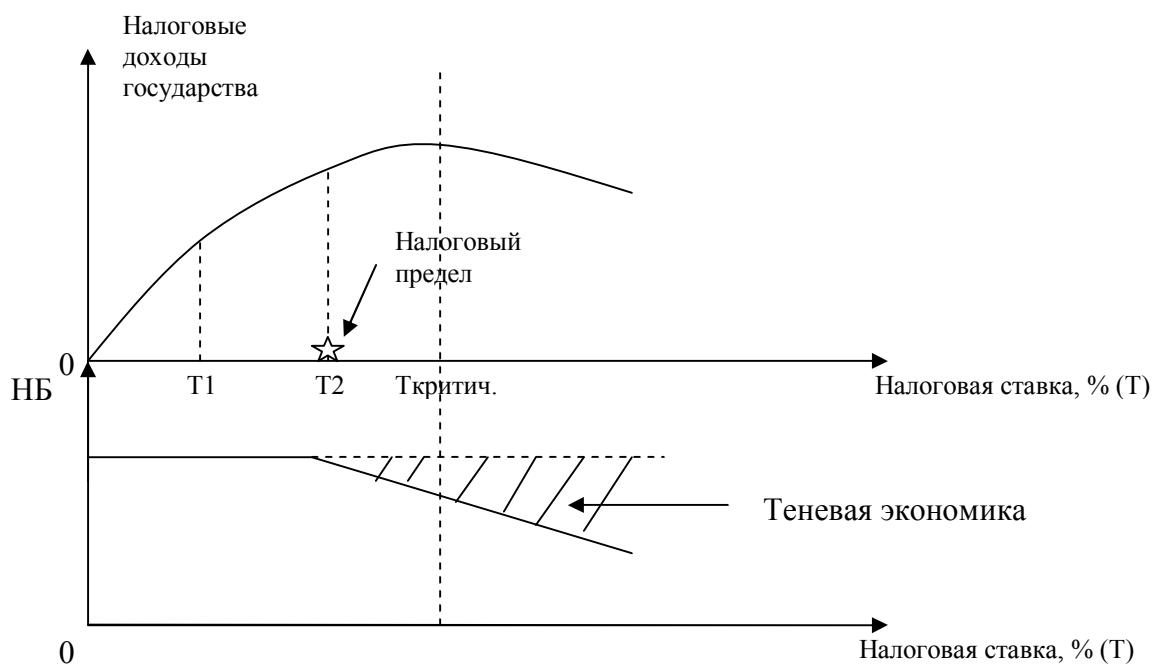


Рис. 2. Кривая Лаффера

Из рис. 2 видно, что до некоторой величины налоговой ставки, называемой «налоговым пределом» существует прямая зависимость между величиной налога и ставкой налога. Налоговый предел – это условная точка, в которой достигается оптимальная для налогоплательщиков и государства доля ВВП, перераспределяемого через бюджетную систему. При достижении налоговой ставки величины $T_{кр}$ происходит сокращение налоговой базы, то есть смещение деятельности в теневую сферу, вследствие непомерного налогового бремени, «съедающего» экономическую целесообразность деятельности экономического субъекта. Это в свою очередь приводит к недополучению

доходов бюджетом. Мировая практика показывает, что если у налогоплательщика изымается более 40-50% доходов, то эффективность налоговой системы снижается из-за подрыва стимулов к предпринимательству, расширения практики уклонения от налогообложения, сужения налоговой базы.

Задача законодателя заключается в том, чтобы на основе экономически обоснованных предложений установить такой режим налогообложения в стране, который бы не подавлял экономическую активность налогоплательщика и в то же время обеспечивал необходимый уровень налоговых поступлений в бюджет.

3. *Принцип максимального учета интересов и возможностей налогоплательщика.* Он заключается в том, что налогообложение в любой стране должно характеризоваться определенностью и удобством для налогоплательщика. В соответствии с этим принципом обо всех изменениях налогового законодательства налогоплательщик должен быть проинформирован заранее, а сама процедура расчета налога должна быть проста, чтобы быть понятной для всех налогоплательщиков. Кроме того, сегодня налогоплательщик может выбрать подходящий для себя режим налогообложения: общий либо специальный налоговый режим (в соответствии с разделом VIII НК). Также в соответствии с этим принципом организации формируют учетную политику в целях налогообложения, в которой закрепляют наиболее подходящий им выбор из вариантов, предложенных в налоговом законодательстве.

Разновидностью данного принципа является отсутствие двойного налогообложения. Двойное налогообложение – это повторное взыскание такого же налога с одного и того же объекта, в один и тот же налоговый период.

4. *Принцип экономичности (эффективности).* Он заключается в том, что суммы сборов по каждому отдельному налогу должны превышать затраты государства на его сбор и обслуживание.

Юридические принципы налогообложения определяются налоговым правом. *Налоговое право* – совокупность официально принятых, законодательно закрепленных юридических норм, устанавливающих виды налогов, порядок их взимания, а также отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств. Характерной чертой налоговых отношений служит их имущественный характер – выполнение налоговой обязанности, которая означает передачу в распоряжение государства определенных денежных средств их собственником. Указанные общественные отношения (т.е. налоговые правоотношения) и составляют предмет налогового права.

Развитие налогового права в России – это сложный и длительный процесс совершенствования законодательства о налогах и сборах, формирования правовой культуры отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Источники (формы) налогового права – это официально определенные внешние формы, в которых содержатся нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения. К источникам права, в том числе и налогового, принято относить различные нормативные правовые акты, содержащие соответствующие нормы права.

Система источников налогового права России выглядит следующим образом:

- 1) Конституция РФ;
- 2) специальное налоговое законодательство, которое включает:
 - а) федеральное законодательство о налогах и сборах (НК РФ; иные федеральные законы о налогах и сборах);
 - б) региональное законодательство о налогах и сборах (законы субъектов РФ; иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными органами субъектов РФ);
 - в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления;

- 3) общее налоговое законодательство;
- 4) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и обложением сборами:
 - а) акты органов общей компетенции;
 - б) акты органов специальной компетенции;
- 5) решения Конституционного Суда РФ;
- 6) нормы международного права и международные договоры Российской Федерации.

К юридическим принципам относятся:

1) принцип равного налогового бремени для всех налогоплательщиков. Этот принцип означает общеобязательность уплаты налогов и равенство всех налогоплательщиков перед налоговыми законами. В соответствии с ним не допускается установление дополнительных объектов налогообложения и повышенных ставок налога в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения и иных носящих дискриминационный характер оснований. В ст. 3 НК указано, что «законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. 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»;

2) принцип установления налогов законами. Этот принцип закреплен в ст. 57 Конституции РФ:

– установление налогов должно осуществляться компетентными органами государственной власти – парламентами, думами и другими представительными органами;

– установление налогов должно осуществляться только в установленной форме – федеральными законами.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют;

3) принцип наличия всех элементов налога в законе. Отсутствие хотя бы одного элемента налога означает, что обязанности по уплате налога не установлены (ст. 3 НК). Следовательно, налогоплательщик вправе не уплачивать этот налог;

4) приоритет налогового законодательства над неналоговым. Это означает, что если в неналоговых законах присутствуют нормы, так или иначе касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, если они подтверждены соответствующими нормами налогового законодательства, либо в налоговом законодательстве подобные нормы отсутствуют. Следовательно, в случае коллизии норм применяются положения именно налогового законодательства.

К организационным принципам относятся положения, в соответствии с которыми осуществляется построение налоговой системы и ее структурное взаимодействие. Организационные принципы включают, например:

1) принцип единства налоговой системы для всей страны. Он обусловлен положением ст. 8 Конституции РФ, провозгласившей единство экономического пространства страны, означающее в том числе, что на территории России не допускается установление таможенных границ, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, работ, услуг и финансовых средств (ст. 74 Конституции). Обеспечением принципа единства налоговой системы, кроме того, является единая система органов Федеральной налоговой службы России. В ст. 3 НК подчеркивается, что «не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно

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 организации»;

2) принцип подвижности (эластичности) налогов. Этот принцип предполагает, что по мере изменения общественно-политической и экономической ситуации в обществе государство должно изменять и налоговый механизм, так как цели его изменились. Проявление этого принципа наглядно демонстрирует процесс изменения налоговой системы России, происходящий с 1990-х годов по настоящее время;

3) принцип стабильности налоговой системы. Он заключается в необходимости придерживаться выбранных налоговых изменений хотя бы в течение одного налогового периода (либо календарного года), в противном случае, будет нарушена стабильность налогового процесса, что отрицательно скажется на собираемости налогов и ухудшит положение налогоплательщиков;

4) принцип множественности налогов. Принцип предусматривает, что налоговая система государства должна подразумевать использование различных налогов и объектов налогообложения. Это позволяет формировать такую систему налогов и сборов, которая бы отвечала требованию перераспределения налогового бремени среди налогоплательщиков, осуществлять более гибкую налоговую политику, которая бы гарантировала наполняемость бюджета. Налоговым кодексом РФ предусмотрено четырнадцать налогов и четыре специальных налоговых режима.

Тема 3. Основы построения налогов и сборов

Исполнение общих правил налогообложения должно обеспечивать соблюдение налогового законодательства при формировании величины налогового обязательства и осуществлении расчетов с бюджетом.

Общие правила налогообложения у хозяйствующего субъекта предполагают использование системы элементов налога, позволяющей осуществлять качественно процесс налогового производства по конкретному налогу. В эту систему, кроме законодательно-нормативного регулирования и субъектов налогообложения, рассмотренных выше, входят следующие элементы: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, льготы, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, получатель налога (бюджет соответствующего уровня, вид социального фонда), порядок и сроки сдачи налоговой отчетности, источник начисления налога.

Следует отметить различие между указанной системой элементов налога и перечнем элементов, перечисленных в ст. 17 НК. Данная система элементов налога служит для осуществления у субъекта налогообложения качественного налогового производства, в то время как элементы налога, предусмотренные ст. 17 НК, определяют легитимность налога, законность его установления. Таким образом, у этих двух систем элементов налога цели применения разные, поэтому их не следует путать.

Объект налогообложения – это те юридические факты (действия, события, состояния), с наличием которых налоговое законодательство связывает обязанность субъекта уплатить налог. Различают следующие виды объектов налогообложения:

1) права имущественные (собственности и пользования) и неимущественные (например, право пользования, например, наименованием «Россия», местной символикой; право занятия определенным видом деятельности);

2) деятельность (производство алкогольной продукции и др.), действия (вывоз или ввоз на территорию страны товаров; реализация товаров, работ, услуг и др.) и их результаты (прибыль, добавленная стоимость, доход и др.).

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый налоговым законодательством. Объектами налогообложения в России в соответствии со

ст. 38 НК могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг); имущество; прибыль; доход; иной объект, имеющий характеристики, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога.

Реализацией товаров, работ или услуг признается передача (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу на возмездной, а также на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК). Операции, не признаваемые реализацией, перечислены в п. 3 ст. 39 НК.

Под *имуществом* понимаются виды объектов гражданских прав в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (п. 2 ст. 38 НК). *Товаром* признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК). *Работой* признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и физических лиц (п. 4 ст. 38 НК). *Услугой* признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК). *Доходом* признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, определяемая в соответствии с главами 23 «Налог на доходы физических лиц» и 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ (ст. 41 НК). *Прибылью* признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов (ст. 247 НК).

Налоговая база – это численное, количественное выражение объекта обложения. В общем случае налоговая база (НБ) определяется как произведение единицы налогообложения на количество этих единиц. Например, при определении налоговой базы по акцизу при производстве и реализации водки единицей налога является литр 100%-ного этилового спирта, содержащегося в этой продукции, а количество единиц налогообложения (объем реализованной продукции) определяется исходя из хозяйственных операций, произведенных плательщиком акциза за налоговый период, и подтвержденных соответствующими первичными документами.

Выбор единицы измерения зависит от того, какой вид налоговой ставки предусмотрено законодательством применять в данном конкретном случае (ст. 53 НК). Ведь сумма налогового обязательства всегда должна быть выражена в стоимостных показателях, например, на территории России – в рублях. Поэтому налоговая база измеряется: а) в стоимостных показателях (руб.), если применяемая ставка установлена в процентах; б) в натуральных показателях, если применяется твердая ставка, установленная в рублях на некоторый натуральный измеритель. Например, вследствие того, что ставка транспортного налога на легковые автомобили установлена в рублях на одну лошадиную силу мощности двигателя, налоговая база по данному налогу исчисляется как количество лошадиных сил мощности двигателя транспортного средства по его техническому паспорту. При стоимостном измерении налоговой базы необходимо учитывать особенности, установленные ст. 40 НК РФ.

В зависимости от момента признания объекта налогообложения применяют следующие методы формирования налоговой базы:

1) метод по оплате, при котором учитываются полученные средства и произведенные выплаты по факту их передачи;

2) метод начисления, при котором учитывается момент перехода права собственности на передаваемые материальные ценности, независимо от факта оплаты.

Кроме того, существуют следующие *способы определения величины* налоговой базы: 1) прямой способ, в соответствии с которым определяются реальные и документально подтвержденные показатели (операции, права) налогоплательщика. Этим способом определяются налоговые базы по большинству налогов; 2) косвенный способ, в соответствии с которым налоговая база определяется расчетным путем. Иногда измерить реально налоговую базу невозможно. Например, можно только рассчитать количество

сто процентного этилового спирта, реально не существующего в природе, при налогообложении акцизами алкогольной продукции; 3) по аналогии (например, по аналогичному предприятию).

Также существует два подхода к определению налоговой базы:

1) аккумулярование, формирование налоговой базы за отчетный период нарастающим итогом (например, налог на прибыль, налог на доходы физических лиц);

2) формирование налоговой базы отдельно за каждый отчетный период (например, акцизы, налог на добавленную стоимость).

Налоговый период – это срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется размер налоговой базы и налогового обязательства (ст. 55 НК). Следует различать понятия «налоговый период» и «отчетный период». Отчетный период – это период подведения промежуточных итогов, определения промежуточной величины налогового обязательства, составления отчетности и представления ее в налоговый орган.

Налоговая ставка – размер налога, приходящийся на единицу налогообложения. Ставка налога еще называется нормой налогообложения, налоговым тарифом. Ст. 53 НК определяет налоговую ставку как величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

В теории налогообложения выделяют следующие виды налоговых ставок:

– процентные, устанавливаемые в процентах (например, ставка НДС составляет 18 %);

– твердые, устанавливаемые в рублевом эквиваленте на единицу налоговой базы (например, ставка налога на игорный бизнес составляет 25 000 руб. за один игровой стол);

– сложные, когда в ставке налога есть процентная и твердая составляющие (например, ставка акциза на сигареты с фильтром составляет 65 руб. за 1 000 штук + 8 %, но не менее 20 % от отпускной цены).

Процентные ставки в зависимости от изменения величины налоговой базы делятся на: а) пропорциональные, при этом величина ставки не меняется при возрастании налоговой базы (например, ставки налога на прибыль составляет 20%); б) прогрессивные, когда величина ставки растет при возрастании размера налоговой базы; в) регрессивные, характеризующиеся уменьшением ставки при возрастании налоговой базы.

Устанавливая величину налоговых ставок, государство регулирует величину налогового бремени налогоплательщиков. В связи с этим различают ставки:

– общие, широко применяемые в налогообложении (например, ставка налога на добавленную стоимость в размере 18 % по основным видам товаров, по всем работам и услугам);

– льготные, применение которых законодательно ограничено (например, ставка налога на добавленную стоимость в размере 10 % по продовольственным и детским товарам).

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог, уплачивать в меньшем размере, либо уплачивать налог позже установленного срока (ст. 56 НК РФ). Регулирование применения льгот осуществляется только налоговым законодательством. В Российской Федерации этот порядок определен п. 3 ст. 56 НК.

Порядок исчисления налога. Под ним понимается процесс, в ходе которого происходит установление размеров налогового обязательства по конкретному налогу. Расчет налога осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. Расчет суммы налога производится по определенной методике, установленной налоговым законодательством и находящей свое отражение в заполнении соответствующих строк и граф в налоговой декларации.

Налоговая декларация – представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога (ст. 80 НК РФ). Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, с указанием единого по всем налогам идентификационного номера налогоплательщика, в установленные законодательством сроки. Она представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по соответствующей форме на бумажном носителе или в электронном виде. Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Порядок уплаты налога – нормативно установленные способы и процедуры внесения налога в бюджет или другому получателю. В Российской Федерации порядок уплаты налогов и сборов определен ст. 58 НК РФ. Согласно этой статье подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Уплата налога производится в разовом порядке (всей суммы налога сразу), либо с уплатой в течение налогового периода предварительных платежей по налогу – авансовых платежей.

Порядок исчисления сроков в целях налогообложения установлен ст. 6.1 НК РФ, в соответствии с которой сроки определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями. Течение срока начинается на следующий день после календарной даты или наступления события (совершения действия), которым определено его начало. Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из 12 месяцев, следующих подряд. Срок, исчисляемый кварталами, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем календарным месяцам, отсчет кварталов ведется с начала календарного года. Срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца. Срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях. При этом рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством Российской Федерации выходным и (или) нерабочим праздничным днем. В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый законодательством выходным или нерабочим праздничным днем, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день. Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до 24 часов последнего дня срока. Если документы либо денежные средства были сданы в организацию связи до 24 часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

Источник начисления налога определяется налогоплательщиком самостоятельно, по правилам бухгалтерского учета.

Тема 4. Налоговая система государства

Налоговая система государства – это совокупность налогов и сборов, взимаемых в стране; принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены; методов

исчисления и взимания; форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Налоговую систему характеризует совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения, таких как:

- принципы налогообложения;
- порядок установления и введения налогов;
- система налогов;
- порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней;
- права и обязанности участников налоговых отношений;
- система налоговых органов;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений.

Некоторые из этих условий рассмотрены в предыдущих разделах пособия, остальные будут рассмотрены ниже.

Формирование налоговой системы государства – сложный процесс, при осуществлении которого необходимо учитывать имеющиеся в нем внешние и внутренние противоречия. Как было показано выше, через реализацию регулирующей функции налогов осуществляется воздействие налогов на общественно-экономические отношения в государстве. Именно налоги оказывают влияние на платежеспособный спрос, предложение и снабжение ресурсами. Они создают или разрушают экономические условия, т.е. регулируют рыночные отношения в государстве.

С другой стороны, налоги отражают одно из основных противоречий между налогоплательщиками и государством, так как в основе налогообложения лежит принудительное изъятие части дохода налогоплательщика, приводящее к ухудшению его материального положения и порождению социального неравенства между различными группами налогоплательщиков. Следовательно, изъятие части дохода у субъекта налога приводит к возникновению противоречия между потребностями государства в увеличении налоговых доходов в целях формирования бюджета и выполнения им своих функций и нежеланием налогоплательщиков безвозмездно отдавать часть своих доходов, ухудшающих их материальное положение. Данное противоречие является основным при формировании налоговой системы и принятии законодательной налоговой базы любым государством. Это противоречие внешнее по отношению к самой налоговой системе.

Существуют и внутренние противоречия, заложенные в самой структуре налоговой системы. К ним можно отнести, во-первых, многочисленность видов налогов и высокий уровень налогообложения, что не способствует развитию экономики или производительных сил, побуждает хозяйствующие субъекты изыскивать возможные способы и изобретать различные механизмы уклонения от налогового бремени. В результате этого бюджет недополучает огромные суммы денежных средств, снижается уровень собираемости налогов, растет недоимка и преступность, то есть усиливается противоречие между налогоплательщиком и развитием собственных производств самим налогоплательщиком.

Во-вторых, внутренние противоречия, свойственные налоговой системе, возникают между различными группами налогоплательщиков вследствие несправедливого распределения налогового бремени между ними. В частности, неодинаковый уровень доходов может сопровождаться одинаковым уровнем (ставкой) обложения, или предоставление отдельным группам и налогоплательщикам различных льгот ставит в неравные условия налогоплательщиков на едином экономическом пространстве и, в конечном счете, усиливает противоречие между самими налогоплательщиками.

В-третьих, многоуровневая налоговая система перераспределения налоговых ставок между федеральным бюджетом, региональными и местными бюджетами, с одной

стороны, и между бюджетами регионов усиливает противоречие в сфере разделения налогов и налоговых ставок по уровням бюджетных систем.

В-четвертых, анализ видов налогов и их структуры (элементов налогов) свидетельствует, что введение новых налогов (при неизменном количестве ранее принятых) ведет к росту цен на товары (продукты), особенно облагаемые данным видом налога, а бремя налогов распределяется, в конечном счете, между продавцом и покупателем с учетом соотношения спроса и предложения; повышение налоговых ставок ведет к сокращению поступлений налогов в бюджет ввиду усиления тенденций ухода налогоплательщиков от уплаты налога и т.д., что в последующем приводит к усилению противоречия между налогоплательщиком и системой власти.

Разрешение приведенных противоречий имеет особую актуальность не столько в теоретическом, сколько в практическом плане. Вопрос состоит в том, каким должен быть уровень налоговых изъятий, чтобы воздействие на экономические процессы в обществе осуществлялись с максимально возможным положительным эффектом, то есть, чтобы противоречия были минимальны или сведены до оптимального уровня. Эта задача должна решаться совместными усилиями законодательных и исполнительных органов государственной власти, с одной стороны, и экономической наукой, с другой стороны.

Не следует пугать понятия «налоговая система» и «система налогов». Второе понятие является элементом первого и представляет собой законодательно установленный перечень налогов и сборов, действующий на территории государства.

Система налогов представляет собой результат исторического, национального развития каждого государства. Однако существуют общеэкономические закономерности, обуславливающие построение системы налогов. В мировой практике выделяют четыре базисных модели системы налогов в зависимости от роли различных видов налогов [5, с. 264].

Англосаксонская модель ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов не значительна. Часто платежи населения превышают налоги с предприятий. Так, в США 44% доходов бюджета составляет подоходный налог с населения. Эта модель применяется также в Австралии, Великобритании, Канаде и др.

Евроконтинентальная модель характеризуется высокой долей отчислений на социальное страхование, а также значительной долей косвенных налогов. Например, в Германии поступления от социального страхования составляет 45% доходов бюджета, косвенных налогов – 22%, прямых налогов – 17%. Данную модель применяют также Нидерланды, Франция, Австрия, Бельгия.

Латиноамериканская модель рассчитана на сбор налогов в условиях инфляционной экономики. Низкие доходы населения и организаций делают неэффективными прямые налоги. При этом объемы деятельности, являющиеся объектом косвенного налогообложения, чутко реагируют на инфляционные процессы, что делает эффективным именно косвенное налогообложение. Так, в Чили доля косвенных налогов в доходах бюджета составляет 46%, в Боливии – 42%, в Перу – 49%.

Смешанная модель, сочетающая в себе черты разных моделей, применяется во многих странах. Государство применяет данную систему в целях диверсификации структуры доходов, чтобы избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов.

В консолидированном бюджете РФ на 2003 г. доля прямых налогов составляет 42,5% (в том числе с физических лиц – 12,5%), косвенных налогов – 38,4% (в том числе НДС – 29,5%, акцизы – 8,9%). Очевидно, что в РФ применяется смешанная модель системы налогов. Ее особенностью является существенный перевес доли прямых налогов с организаций над долей прямых налогов с физических лиц.

Выбор той или иной модели налоговой системы зависит от социально-экономической политики государства в целом и от налоговой политики в частности, и должна обеспечить достижение целей этой политики. Как было показано выше, влияние

налогообложения на экономику страны очень существенно, поэтому оно должно учитываться при выработке налоговой политики, при разработке налоговой системы государства.

На протяжении десяти последних лет налоговая система России постоянно подвергается изменениям, а законодательные органы правительства, как России, так и ее субъектов находятся в постоянном поиске оптимальных решений в сфере налогообложения. Первая система налогов и сборов, действовавшая в России после перехода на рыночные отношения, была введена Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (ст. 19–21).

Действующая с 1 января 2005 г. в РФ система налогов и сборов зафиксирована в статьях 13, 14, 15 и 18 НК. Она представляет собой трехуровневую систему налогов (федеральные, региональные и местные) и совокупность специальных налоговых режимов. Трехуровневый характер действующей системы налогов объясняется территориальным устройством Российской Федерации. *Бюджетный федерализм* представляет собой систему взаимоотношений бюджетов различных уровней по закреплению за каждым уровнем власти соответствующих хозяйственных функций и социальных ролей, а также доходов, в том числе налоговых, обеспечивающих этим властным органам экономическую самостоятельность (независимость) при осуществлении ими социальных и экономических программ. Такая независимость – условие осуществления демократической системы, основанной на выборах органов власти. При этом должен соблюдаться принцип контроля вышестоящей администрации нижестоящей. Таким образом, *налоговый федерализм* выражается в закреплении налоговых поступлений в качестве доходного источника за конкретным уровнем бюджетной системы.

К *федеральным налогам и сборам* относятся (ст. 13 НК):

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 8) государственная пошлина.

К *региональным налогам* относятся (ст. 14 НК):

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

К *местным налогам* относятся (ст. 15 НК):

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

К *специальным налоговым режимам* относятся (ст. 18 НК):

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- 2) упрощенная система налогообложения;
- 3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- 4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13–15 НК.

Налоговая система государства может меняться с течением времени. Об этом говорит не только опыт зарубежных стран, уже несколько столетий развивающих свои налоговые системы, но и сравнительно небольшой опыт России. Более того, необходимость ее изменения диктуется изменяющимися социально-экономическими условиями в обществе. С этой целью могут не только меняться элементы действующих налогов, но и вводиться новые налоги, отменяться старые.

Для того чтобы появился новый налог, необходимо осуществление двух процедур: установление налога и введение налога.

Установление налога – первичное нормотворческое действие, принятие нормативного акта, посредством которого конкретный налоговый платеж определяется как таковой и находит свое место в действующей налоговой системе государства. При этом предусматривается возможность введения его на всей территории страны или только в рамках региона. Порядок установления федеральных, региональных и местных налогов в РФ предусмотрен ст. 12 НК РФ.

Установить налог или сбор можно только законом и только посредством прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства. Налог должен быть точно определен. Это значит должны быть установлены и определены все существенные элементы его юридического состава. Только совокупность элементов юридического состава налога устанавливает обязанность плательщика по уплате налога.

Ст. 17 НК в качестве *общих условий установления налогов* признает:

- определение налогоплательщиков;
- определение следующих элементов: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

Кроме того, в необходимых случаях могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Если законодатель не установил хотя бы одного из перечисленных элементов юридического состава, налог не может считаться установленным (п. 6 ст. 3 НК РФ).

Все элементы федеральных налогов устанавливаются НК. По региональным и местным налогам НК устанавливает все элементы налогообложения, за исключением налоговых ставок, порядка и сроков уплаты. Причем, установление налоговых ставок, порядка и сроков уплаты должно производиться законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ, представительными органами муниципальных образований в порядке и пределах, установленных НК.

Введение налога – вторичное нормотворческое действие, принятие соответствующего нормативного акта, подробно регламентирующего условия, порядок и процедуру фактического взимания того или иного налога в бюджет. Число введенных налогов не может превышать число установленных налогов.

Региональные налоги вводятся в действие законами субъектов РФ. Местные налоги устанавливаются НК и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов. Эти налоги вводятся на территории данных поселений (муниципальных районов), городских округов. Местные налоги в городах Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК и законами указанных субъектов РФ. Если такие акты не будут приняты, налог на соответствующей территории взиматься не будет. *Отмена налога* есть прекращение взимания налога на основании принятия соответствующего нормативного акта. Например, с 1 января 2005 г. законом № 95-ФЗ от 29.07.2004 отменен налог на рекламу.

Отмена налога происходит в результате:

- а) отмены действия закона (издается другой документ, но и налог теперь другой – НДС, транспортный налог, ЕНВД на рекламные услуги и т.д.);
- б) отмены взимания налога (отмена налога с продаж);
- в) истечение срока действия нормативного акта, вводившего налог;

г) кардинальное изменение системы налогов в связи с проведением налоговой реформы.

Налоговая реформа представляет собой принципиальное и качественное изменение действующей налоговой системы, касающееся состава налогов и сборов, изменение соотношения различных групп налогов. Для осуществления группировки налогов необходимо их классифицировать.

Классификация – это метод научного познания, позволяющий разделить изучаемое явление по группам в соответствии с каким-либо признаком. Классификация налогов, то есть группировка их по наиболее существенным признакам, позволяет выявить различие и сходство разнообразных налогов, а также особенность каждого налога, что помогает более глубокому их изучению.

Налоги можно классифицировать, например, по следующим признакам.

1. *По способу взимания* налоги делятся на прямые и косвенные.

Прямые налоги взимаются непосредственно с доходов и имущества налогоплательщика. Положительная характеристика их заключается в том, что величина налога соответствует экономическому потенциалу плательщика. Однако сбор этих налогов в бюджет затруднен.

Косвенные налоги взимаются через цену товара. Это своеобразная надбавка к цене товаров и услуг, установленная государством (акцизы, НДС, налог с продаж, налог с оборота и др.). Как правило, они не изменяют номинальную величину дохода налогоплательщика. Характеризуются хорошей собираемостью, однако не устанавливает связи с уровнем дохода плательщика. Для конечного потребителя товаров они ограничивают его реальное потребление. Доля косвенных налогов в доходах низкооплачиваемых лиц выше, чем аналогичный показатель у высокооплачиваемых лиц. Так, В.И. Ленин называл акцизы «налогом на бедных».

2. *По субъекту*, т.е. плательщику, выделяют: 1) налоги, взимаемые только с физических лиц (НДФЛ, налог на имущество граждан и др.); 2) налоги, взимаемые только с организаций (налог на прибыль, налог на имущество организаций, ЕСН и др.); 3) смешанные налоги, которые взимаются как с юридических, так и с физических лиц, в том числе ИПБОЮЛ (например, государственная пошлина, НДС, акцизы, земельный и транспортный налоги).

3. *По органу власти, который вводит и конкретизирует налоги*, выделяют федеральные, региональные и местные налоги (сюда не относятся специальные налоговые режимы). Такая классификация налогов использована в ст. 13–15 НК РФ.

4. *По порядку введения налога* выделяют общеобязательные и факультативные налоги. Общеобязательные налоги вводятся законодательством РФ на территории всей страны без дополнительных условий. Факультативные налоги вводятся актами субъектов Федерации. Так, налог на прибыль является общеобязательным налогом, а система налогообложения налогом на вмененный доход (ЕНВД) вводится в действие законами субъектов Российской Федерации.

5. *По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж*, выделяют закрепленный и регулирующий налоги. Закрепленный налог – это налог, который полностью поступает в бюджет одного уровня (либо федеральный, либо региональный, либо местный). Например, НДС поступает полностью в федеральный бюджет РФ. Регулирующие налоги используются для регулирования поступлений в нижестоящие бюджеты, поэтому поступают в установленной законодательством пропорции в бюджеты различных уровней. Это реализуется как казначейством, так и в соответствующих случаях уплатой налога плательщиком в адреса соответствующих бюджетов. Например, налог на прибыль по ставке 2% уплачивается следующим образом: сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2,0%, зачисляется в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18,0%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

(п.1 ст. 284 НК). Налогоплательщик уплачивает такие платежи в разные уровни бюджета отдельными платежными поручениями.

6. *По целевой направленности* выделяют общие и целевые налоги. Общие налоги используются для формирования бюджета в целом, причем на любом его уровне (федеральном, территориальном, местном). Целевые налоги вводятся для финансирования специальных программ. Например, часть акциза по нефтепродуктам и транспортный налог идут на развитие дорожной инфраструктуры; поступления по единому социальному налогу формируют внебюджетные фонды, расходуемые на социальные цели. Большая же часть налогов собирается в бюджете без соотнесения поступлений по какому-либо налогу с конкретным видом государственных расходов.

7. *По источнику начисления налога:* 1) цена товара (косвенные налоги); 2) затраты, связанные с основной деятельностью (транспортный налог и др.); 3) прочие расходы (налог на имущество организаций и др.); 4) чистая прибыль (налог на прибыль); 5) источник, не принадлежащий предприятию (НДФЛ, НДС и др. налоги у налогового агента).

8. *По объекту налогообложения.* При этом в зависимости от того, что используется в качестве объекта налогообложения, выделяют: имущественные налоги; ресурсные или рентные платежи; налоги, взимаемые с доходов, выручки; налоги на потребление.

9. *В зависимости от вида применяемой ставки* выделяют твердые (например, транспортный налог, акцизы), пропорциональные (НДС, НДФЛ, налог на прибыль и др.), ступенчатые (шедульные), регрессивные.

10. *По методу исчисления налоговой базы* выделяют куммулятивные налоги (например, НДФЛ, налог на прибыль) и некумулятивные налоги (например, акцизы, НДС).

11. *По способу исчисления налога:* а) исчисляемые налогоплательщиком (сюда относится подавляющее количество налогов, в том числе НДС, налог на прибыль и др.); б) исчисляемые налоговой инспекцией (например, транспортный налог для физических лиц); в) исчисляемые налоговым агентом (например, НДФЛ). Способ исчисления определен для каждого налога соответствующим законодательным актом.

Тема 5. Эволюция налоговой системы России

История развития **налогов** в Русском государстве начинается с конца IX в., т.е. в эпоху объединения древнерусского государства как одного из условий возникновения **налогов**. Первоначальным источником казны была дань — это прямой налог (подать), собираемый с населения, который изначально ассоциировался с военной контрибуцией. По мере роста и усиления Киевского государства, дань превращалась в подать, уплачиваемую населением государству. Единицей обложения государства являлся «дым» (определенное количество печей и труб) или плуг (известное количество пашни). Господствовало натуральное хозяйство, влияние которого отражалось на форме дани, взимаемой двумя способами: «повозом» (**система** привоза дани князю) и «полюдьем» (**система** сбора дани через экспедицию, в которую входила дружина князя). Особое место в Древней и средневековой Руси занимает церковная десятина, под которой понималось отчисление десятой части доходов князя в пользу церкви. Косвенные налоги взимались в виде судебных и торговых пошлин. Особое распространение получил так называемый мыт, пошлина, взимаемая при провозе товаров через заставы городов и крупных селений. В период феодальной раздробленности большое значение приобрели пошлины за провоз товаров по территории владельцев земли. На первых стадиях образования Киевской Руси функции государства были ограничены обороной границ и их расширением, но позднее возникает необходимость в общественных постройках, поддержании внутреннего порядка, содержании аппарата управления. Это требует увеличения **налогов**, собираемых в различных формах: дань, оброк, подать, урок, поборы. Подать включала дань, оброк и урок. Дань устанавливалась произвольно, оброк (один из

видов феодальной ренты, уплачиваемой зависимыми крестьянами феодалам) взимался с определенного предмета, а урок (любые обязательные повинности, которые необходимо было исполнить к определенному сроку) определялся по размеру и времени поступления.

Налоги в Киевской Руси выполняли только одну функцию — фискальную. Субъектом налогообложения являлся свободный общинник — смерд. Объектами обложения были средства производства, произведенный продукт, жилище. Источником уплаты **налогов** являлся прибавочный продукт и часть необходимого продукта крестьянского хозяйства и ремесленного производства. Преобладали прямые реальные и личные налоги, косвенные налоги в виде фискальной монополии на соль и таможенных пошлин зарождались.

К моменту распада Древнерусского государства на отдельные княжества объектом обложения становится земля. В большинстве княжеств в качестве основы обложения выступала соха. Особенностью этой специфически русской окладной единицы являлся уравнительный принцип. Внутри сохи действовал раскладочный принцип. Хозяйство, включенное в соху, несло коллективную ответственность за полноту и своевременную уплату подати. Однако в этот период отсутствовало единообразие в податной **системе**, в пределах каждого княжества существовали свои виды податей.

Следующий этап изменения податной **системы** связан с татаромонгольским игом на Руси. Дань под названием «выход ордынский» в пользу ханов Золотой Орды платили русские князья в течение 200 лет. При этом ордынское **налоговое** бремя постоянно возрастало. Единицей обложения в городах был двор, в сельской местности — хозяйство.

Переход от раздробленности Руси сопровождался централизацией финансовой и **налоговой систем**. Большое значение имели реформы, проведенные Иваном III и Иваном IV. Освобождение от татаромонгольского «выхода» означало, что доходы казны стало возможно формировать не только за счет косвенных **налогов**, но и прямых. Однако в целом финансовая **система** XVI в. еще не выработала единого подхода для создания унифицированного податного права налогоплательщиков, но в то же время способствовала укреплению централизованного феодального государства.

В XVII в. для выяснения **налоговых** способностей населения государство неоднократно проводило переписи, так как посошное обложение как окладная **налоговая** единица перестала удовлетворять потребности государства и населения. Соха не давала возможность правительству облагать налогами отдельные группы населения, не определяла число работников. В связи с недостатками поземельного обложения принимается решение о переходе всех прямых **налогов** с сохи на тяглый двор. Подворная **система** расширила количество плательщиков, включив в их число население, не обладающее ни землей, ни лавками, ни мастерскими. Результатом введения подворного обложения стало массовое объединение крестьянских семей в один двор, с одними воротами с целью уменьшения размера налога. В этот период наряду с натуральными платежами большинство государственных **налогов** стало взиматься в денежной форме, так как существовало огромное количество внутренних торговых пошлин, затрудняющих товарный обмен. В связи со слабостью отечественного купечества продолжает действовать **система** протекционизма. Косвенные налоги, особенно после введения кабацких и питейных, взимавшиеся путем надбавки к цене в XVII в., давали более половины доходов казны. За период с середины XVI в. до середины XVII в. размеры **налогов** увеличились вдвое. Но при этом кроме чисто фискальной функции налоги впервые стали выполнять воспроизводственную функцию — способствовать развитию отечественного производства и торговли, защищать от конкуренции иностранного капитала. Основными субъектами налогообложения продолжали оставаться крестьяне и посадские люди, но появляется новая группа налогоплательщиков — купцы. Изменяется единица налогообложения и соотношение между прямыми и косвенными налогами в пользу последних — акцизы, монополии и таможенные пошлины стали играть все большую роль в качестве источников государственных доходов.

Большие изменения в **налоговой системе** произошли во времена правления Петра I. Возложена обязанность сбора **налогов** на «Регламент государственной Камерколлегии» и определены принципы **налоговой** политики Российского государства:

- взаимная зависимость **налоговой системы** и всего народного хозяйства;
- необходимость соизмерения величины **налогов** с имущественным состоянием плательщика, правило распределения и методы сбора **налогов**.

Эти положения соответствовали передовым теориям Западной Европы, однако на практике не были реализованы. Проблемы увеличения источников финансирования долголетней войны со Швецией и общие программы преобразования страны были связаны с радикальным изменением в сфере налогообложения. Петр I увеличивает количество **налогов** и их ставки. При этом использует своеобразную форму национализации: расширил государственные регалии и ограничил частную собственность, превратив в оброчные объекты частные суда, постоянные дворы, лавки, мосты, переправы и т.д. Одновременно устанавливается государственная монополия на торговлю наиболее выгодными товарами как на внутреннем, так и на внешнем рынках. Эти доходы укрепили финансовую базу, но потребности возрастали еще быстрее, поэтому проводится реформа налогообложения. Заменяются постоянные и временные прямые сборы одной податью по новой окладной единице — мужской душе, т.е. переход от подворного налогообложения к подушной подати. Подушная подать представляла собой вид прямого личного налогообложения, взимаемого с души, кроме привилегированных сословий, в размерах, не зависящих от величины доходов и имущества. В XII в. до н.э. подушный налог существовал в Китае, в Средние века в Великобритании, Германии, Франции. Размер государственной подати был дифференцирован: на крепостного мужика — 8 гривен (помимо 4 — помещику). Государственные крестьяне, купцы платили 12 гривен. Подушная подать стала играть ключевую роль в формировании доходов казны. Изменения в **системе** сбора **налогов** происходит с изменением административно-территориального деления России и созданием должности губернатора, на которого возлагаются функции по сбору **налогов**. Учреждается Сенат — постоянно действующий высший орган государственного управления в сфере государственных доходов и расходов.

Не случайно именно в петровскую эпоху начинает формироваться **система** представлений о целях и принципах взимания **налогов**, что находит отражение в работах русских экономистов. В работе И.Т. Посошкова, крупного теоретика финансов начала XVIII в., «Книга о скудности и богатстве» в одной из глав рассматриваются предложения в области финансов:

установить льготное взимание пошлин для русских купцов и высокие пошлины и низкие цены на привозные товары;

царские поборы с крестьян надо брать с количества обрабатываемой земли в удобное для крестьян время, при этом крестьяне должны платить налоги по единому тарифу. Объект обложения — десятина;

отдельную **систему** тарифа предлагается для городской местности, кроме церковных дворов;

заменить многочисленные внутренние таможенные сборы одним царственным праведным сбором. Пошлина должна взиматься с каждого товара лишь один раз;

ввозные пошлины для иноземных купцов должны быть установлены по каждому товару отдельно.

О практическом внедрении идей Посошкова нет подтвержденных данных, однако многие мероприятия Петра I соответствуют его идеям.

Во второй половине XVIII — начале XIX вв. продолжалось совершенствование **налоговой системы**. Наиболее значительным мероприятием того периода было уточнение налогообложения купечества; введение налогообложения имущества и частнопромысловых сборов с торговопромышленных предприятий.

Гильдейская реформа Канкрин в 1824 г. означала переход к промышленному обложению. Именно в этот период введена патентная **система** обложения торговли и промыслов, сохранившаяся со значительными модификациями вплоть до 30х годов XX в.

Особенно крупные изменения в **налоговой системе** XIX в. произошли при министре С.Ю. Витте. Была проведена реформа торговопромышленного налогообложения, усовершенствован промышленный налог. Появились питейные акцизы, установлен дополнительный табачный акциз. С целью повышения доходов была введена государственная монополия на продажу спиртных напитков. В 1906 г. на долю **налогов** приходилось менее 33% обыкновенных доходов. Наиболее значительными из числа **неналоговых** доходов этого периода были казенные доходы от продажи питей.

В начале XX в. налоги в формировании доходов бюджетной **системы** России играли относительно незначительную роль.

В первые годы советской власти отечественные исследователи в целом методологически правильно подходили к анализу переходного периода, справедливо указывая, что ее специфика заключена не только в многоукладноеTM, но и в определенной направленности развития экономики в целом. Модель построения социалистического государства на основе общественной собственности на средства производства превращало государство в организацию, выполняющую функции непосредственного управления всей экономикой страны.

Государство, руководствуясь уничтожением основ капиталистических отношений, сохраняя прежнюю дореволюционную **систему**, вводит революционные специфические налоги. Эти налоги в виде контрибуций, направленные на экспроприацию капиталов и средств производства, подрывали еще сохранившуюся **налоговую** базу. Контрибуции не обеспечивали регулярного поступления **налогов** в бюджет и не позволяли привлечь основную часть населения к участию в формировании его доходов. Кроме того, национализация промышленных предприятий, отмена частной собственности на землю привели к сокращению объектов реального обложения. И без того острая нехватка бюджетных средств сопровождалась, как ни парадоксально, сознательной ликвидацией основных доходных источников. Налоговая **система** этого периода характеризовалась двумя направлениями:

- введением новых **налогов**, выполняющих чисто революционные задачи;
- отменой видов **налогов**, потерявших значение.

В этот период теоретическая разница между конфискацией и налогом практически исчезла: конфискация сама превратилась в универсальную **налоговую систему**. Ослабленная войной экономика и практически разваленная **налоговая система** затрудняли мобилизацию финансовых ресурсов. Государству необходимо было обеспечить продовольственными и сырьевыми ресурсами армию, военные заводы и население. И именно разверстка как **система** «налога гражданской войны» в условиях инфляции обеспечила существование государства. В то же время, выступая в качестве **системы** изъятия всех излишков в натуральной форме, разверстка подрывала стимулы к трудовой деятельности, приводила к сокращению товарно-денежных отношений, затрудняя переход к денежным налогам. Экономические и политические условия диктовали необходимость максимальной концентрации финансовых ресурсов для выполнения государственных функций, а задачи подъема экономики требовали заинтересованности производителей.

Это обусловило новый этап экономической политики Советского государства, этап осуществления нэпа. Отмена разверстки, замена ее продналогом повлекла за собой изменения **системы** финансового хозяйства, восстановление нормального налогообложения. Во вновь построенной **налоговой системе** нашли отражение следующие принципы:

- многократность и множественность налогообложения;
- переход к регулярным окладным налогам;

смешанная форма натуральных и денежных поступлений;
четкое деление **налогов** на государственные и местные;
частое изменение **налогового** законодательства.

Множественность **налогов** и сборов обусловила необходимость применения наиболее простых форм обложения, которые могут обеспечить быстрое поступление доходов в государственный бюджет и дать достаточный финансовый эффект.

Первым прямым налогом с несельскохозяйственного населения, введенным в июне 1921 г., был промысловый налог. Он взимался с государственных, кооперативных, частных промышленных предприятий и торговых организаций. Налог состоял из двух сборов: патентного и уравнительного. Ставки патентного сбора дифференцировались в зависимости от местонахождения (5 поясов) и разряда предприятия, определяемого по внешним признакам (число рабочих и служащих, размер помещений, характер и род деятельности). В значительной степени налог имел авансовый характер, так как засчитывался при уплате уравнительного сбора. Первоначально уравнительный сбор определялся в размере 6% от оборота предприятий с последующим его снижением до 1,5%, учитывая тяжелое финансовое положение предприятий. Уравнительный сбор представлял, по сути, налог с оборота. Полагаем, что использование уравнительного сбора являлось оправданной мерой. Оборот по реализации товара как объект обложения позволял относительно равномерно облагать все товары. В основу его исчисления принималась декларация плательщика или отчет предприятия об оборотах за полугодие. Если сравнивать промысловый налог с сегодняшним налогом на добавленную стоимость, влияющий на производителей и потребителей, то можно увидеть существенную разницу в проценте обложения: уже в тот период постепенное снижение налога и его дифференциация по отраслям и формам собственности подтверждала разработанную позже теорию Лаффера.

Важное значение для становления новой **налоговой системы** стало введение в ноябре 1922 г. подоходнопоимущественного налога. Основой обложения был совокупный доход, определяемый по декларациям плательщиков. Ставки налога зависели от размера дохода и составляли от 0,83 до 15%. Заработная плата рабочих и служащих в совокупный доход не включалась и налог с нее взимался при ее выплате. В дополнение к подоходному налогу устанавливались оклады налога с имущества, представляющие собой налог на капитал. Размеры обложения росли по мере увеличения имущества, что препятствовало слиянию капиталов, созданию товариществ и акционерных обществ. В то же время государственные предприятия были освобождены от поимущественного налога. Очевидна теоретическая невозможность обложения государственных предприятий поимущественным налогом, так как все имущество принадлежало государству. Государственные предприятия платили подоходный налог в размере 8% от суммы чистого дохода. Налог носил линейный характер, в отличие от прогрессивного обложения поимущественным налогом. Обложение частных предприятий было весьма разнообразным. Они облагались в зависимости от оборота, капитала, дохода. Это было связано с ограничением рамок деятельности частного капитала, размеров его накоплений, что соответствовало общему направлению экономической политики государства.

Определенное значение в финансовой **системе** нэпа имел рентный налог с городских и других земель, изъятых из сельскохозяйственного оборота. Рентный налог состоял из двух частей: основной и дополнительной. Основной взимался в размере средней доходности сельскохозяйственных угодий в данной местности, дополнительный — в зависимости от доходности строений, возведенных на этой земле. Важной задачей была унификация платежей крестьянства. Если для городского населения вводились денежные налоги, то с крестьян продолжали взиматься натуральные платежи. Это объяснялось как натурализацией сельского хозяйства, так и большой потребностью государства в сельскохозяйственной продукции. Натуральные налоги носили окладной характер, что давало возможность в определенной мере учитывать платежеспособность

хозяйства. Однако множественность натуральных **налогов** осложняла их взимание, препятствовала росту товарности хозяйства, развитию отдельных его отраслей. В интересах обеспечения крестьянству большей свободы в распоряжении сельскохозяйственными продуктами все ранее действующие налоги были консолидированы в единый сельскохозяйственный налог. Он дал возможность крестьянину вносить налоги за счет заработка или за счет реализации продуктов. Государство с помощью этого налога направляло крестьянство к развитию таких отраслей, которые являлись наиболее выгодны с позиции рынка, т.е. тех, на которые городское население предъявляло большой спрос. Сокращение натуральной части единого сельскохозяйственного налога обеспечила наиболее выгодную реализацию своей продукции крестьянству и ознаменовала собой денатурализацию **налоговой системы**. Налоговые поступления в бюджет от этого налога составляли третью часть всех денежных поступлений.

В целях укрепления доходной части государственного бюджета Советское государство наряду с прямыми налогами ввело **систему** косвенных **налогов** в виде акцизов. Ставки налога дифференцировались в зависимости от цены товаров. По мере развития народного хозяйства и укрепления финансового положения страны были снижены акцизы на ряд товаров широкого потребления и увеличены ставки на предметы не первой необходимости. В результате удельный вес поступлений в бюджет по акцизам на предметы не первой необходимости повысился соответственно с 32,9% в 1922—1923 гг. до 56,7% в 1925—1926 гг., а удельный вес акцизов на товары первой необходимости снизился с 67,1 до 43,3%. При этом общая сумма поступлений увеличилась, что дало возможность регулировать процессы развития промышленности и торговли.

Увеличение суммы **налоговых** поступлений в период нэпа с 584 млн до 3522 млн руб., свидетельствует о возрастании роли **налоговой системы** как одного из основных элементов регулирования экономики, способствующего развитию предпринимательства, созданию рынка и нормальной **системы** денежного обращения.

Таким образом, **налоговая система** новой экономической политики, являясь органической частью всей экономической политики, была направлена на решение задач социалистического государства в переходный период, подавление капиталистических элементов в промышленности, торговле и в сельском хозяйстве; укрепление и развитие социалистических форм хозяйства. Рост обобщественного хозяйства и вытеснение из сферы производства и обращения капиталистических элементов **систематически** сокращали долю последних в национальном доходе страны. Концентрация в государственном бюджете большей части национального дохода позволяла целенаправленно использовать эти ресурсы, форсировать развитие отраслей народного хозяйства исходя из общегосударственных потребностей, решать социально-экономические задачи.

В целом период нэпа характеризуется активным использованием **налоговых** рычагов для осуществления политических и экономических целей государства.

К 1930 г. был ликвидирован частный сектор в промышленности и торговле, утратила свое значение вся сложная **система** налогообложения частного сектора. Фундаментальные изменения произошли и внутри государственного сектора: основным производственным звеном стали предприятия, действующие на началах хозяйственного расчета в условиях централизованного планового управления народным хозяйством. На этом этапе решение новых задач государством потребовано упрощенной **системы** взаимоотношений промышленности и торговли с бюджетом.

В связи с этим **налоговая** реформа 30х годов базировалась на двух основных принципах:

рационализация, упрощение **налоговой системы** с учетом изменений в соотношениях между различными секторами народного хозяйства;

изменение форм распределения национального дохода, направленных на решение новых задач социалистического строительства.

Новая **налоговая** реформа установила **двухканальную систему** платежей: отчисления от прибыли и налог с оборота.

Налог с оборота унифицировал 53 платежа, существенное значение среди которых имели промысловый налог и 12 акцизов. Этот налог, представляя собой огромный гипертрофированный акциз, просуществовал до 1992 г., и его доля в общем объеме доходов государственного бюджета была высока. Налог устанавливался в форме платежа, взимаемого в твердых ставках к обороту или валовой выручке от реализации товаров, представляя собой часть цены товара. С 1931 г. ставки налога с оборота дифференцируются по товарным группам, так как ранее установленные единые ставки привели к нарушению принципов хозяйственного расчета деятельности предприятий.

Основой формирования отчислений от прибыли в 1930 г. являлся **налоговый** принцип, согласно которому устанавливался твердый процент ее изъятия в бюджет — 81% для промышленных предприятий и 84% для торговых предприятий. Практически вся прибыль промышленных и торговых предприятий изымалась в доход государства. Централизованное обеспечение оборотными средствами и капитальными вложениями не удовлетворяло потребности предприятий, что повлекло изменение принципа определения размеров отчислений от прибыли. Размер отчислений от прибыли стал дифференцироваться в зависимости от величины прибыли предприятия и его потребности в собственных средствах для развития производства. Сформировавшаяся в результате **налоговой** реформы 1930 г. **система** распределения прибыли с некоторыми изменениями действовала долгое время.

Экономическая реформа 1965 г. положила начало качественно новому этапу в развитии распределительных отношений, предполагая использование преимущественно экономических методов управления экономикой.

Прежде всего, существенно изменилось распределение прибыли. В первую очередь предприятие вносило в бюджет плату за основные производственные фонды и нормируемые оборотные средства, фиксированные (рентные) платежи и свободный остаток прибыли.

Предполагалось, что плата за производственные фонды должна стать основной формой платежей в бюджет и важнейшим источником централизованных финансовых ресурсов государства. Она взималась по нормативу 6% от среднегодовой стоимости фондов и нормируемых оборотных средств, явившись прототипом современного налога на имущество с предприятий. Величина платы не зависела от объема производства, уровня затрат, цен, поэтому была наиболее устойчивым источником доходов государственного бюджета. Основное назначение платы за фонды — стимулирование более эффективного их использования, ликвидация ненужных предприятию производственных фондов. Плата за фонды не смогла реализовать заложенные в ней возможности по двум причинам: во-первых, отсутствие реального рынка средств производства ограничивало возможности предприятия по техническому перевооружению производства, во-вторых, свободный остаток от прибыли стал доминирующим в процессе распределения и доля его отчислений была высока.

Дальнейшее развитие нормативных отношений предприятий с государством шло по пути активизации и расширения сферы использования нормативных методов.

Задача ускорения общественного развития в нашей стране требовала резкого расширения прав предприятий в тесной увязке с кардинальной реформой хозяйственного механизма. Меняется парадигма реформы, происходит постепенный отказ от ограничения ее рамками формальной децентрализации управления, переносится акцент на перестройку отношений собственности и рыночные механизмы функционирования экономики.

Предприятия переходят на две формы хозяйственного расчета на основе полной самоокупаемости и самофинансирования, при которой нормативные отчисления в бюджет

осуществлялись или от прибыли, или от расчетного дохода. Введение двух моделей хозяйственного расчета имело цель преобразовать экономическую среду, заинтересовать предприятия в повышении их доходности. Но проведенные изменения носили в большей части организационной характер: они затронули форму платежей, а не их экономическое содержание. Отчисления от прибыли (дохода) взимались в бюджет по нормативам, в основу которых была положена методика исчисления свободного остатка прибыли. Произошло несовпадение продолжающейся политики централизации финансовых ресурсов с задачами производства, что привело к появлению убыточных предприятий и целых отраслей. Сохранение нормативных платежей в бюджет стало тормозом для использования экономических рычагов и методов управления экономикой. Единственно верным в этой ситуации решением был отказ от многоканальной **системы** платежей и переход к взаимоотношениям с бюджетом на **налоговой** основе.

Налоги как форма финансовых отношений отличается рядом преимуществ, вытекающих из самой природы налога: им свойственна универсальность, так как они распространяются на все субъекты рыночных отношений. Налоговое регулирование позволяет в полной мере эффективно реализовывать индивидуальные особенности предприятия, выбрать наиболее эффективный путь решения, заранее учитывая **налоговые** изъятия. Поскольку налог является прежде всего фискальным инструментом, то он воздействует на хозяйствующие субъекты в тех направлениях, которые наиболее полно соответствуют народнохозяйственным интересам, что позволяет государству использовать налог как регулятор воспроизводственных процессов, не затрагивая интересы налогоплательщиков.

С 1992 г. были введены практически все новые законы современного этапа российской **налоговой системы**.

Тема 6. Налоговая система Российской Федерации в современных условиях

Налоговая система государства – это совокупность налогов и сборов, взимаемых в стране; принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены; методов исчисления и взимания; форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства

Действующая с 1 января 2005 г. в РФ система налогов и сборов зафиксирована в статьях 13, 14, 15 и 18 НК. Она представляет собой трехуровневую систему налогов (федеральные, региональные и местные) и совокупность специальных налоговых режимов. Трехуровневый характер действующей системы налогов объясняется территориальным устройством Российской Федерации. Бюджетный федерализм представляет собой систему взаимоотношений бюджетов различных уровней по закреплению за каждым уровнем власти соответствующих хозяйственных функций и социальных ролей, а также доходов, в том числе налоговых, обеспечивающих этим властным органам экономическую самостоятельность (независимость) при осуществлении ими социальных и экономических программ. Такая независимость – условие осуществления демократической системы, основанной на выборах органов власти. При этом должен соблюдаться принцип контроля вышестоящей администрации нижестоящей. Таким образом, налоговый федерализм выражается в закреплении налоговых поступлений в качестве доходного источника за конкретным уровнем бюджетной системы.

К *федеральным налогам и сборам* относятся (ст. 13 НК):

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) водный налог;

7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

8) государственная пошлина.

К *региональным налогам* относятся (ст. 14 НК):

1) налог на имущество организаций;

2) налог на игорный бизнес;

3) транспортный налог.

К *местным налогам* относятся (ст. 15 НК):

1) земельный налог;

2) налог на имущество физических лиц.

К *специальным налоговым режимам* относятся (ст. 18 НК):

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных статьями 13–15 НК.

Как было рассмотрено выше, источником налогового права является налоговое законодательство. При этом традиционно в нашей стране под «законодательством» понимаются акты различных государственных органов, в том числе органов исполнительной власти, имеющие нормативный характер. В соответствии со ст. 1 НК [4] под «*налоговым законодательством*» понимается законодательство Российской Федерации о налогах и сборах (включающее НК и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах), законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Принципиальная концепция, лежащая в основе формирования налогового законодательства РФ – создание системы законов о налогах прямого действия, исключающей издание конкретизирующих и развивающих их подзаконных актов. Только такое налоговое законодательство, которое исключает возможность неоднозначного толкования тех или иных положений, создает необходимые условия для подлинной защиты налогоплательщиков.

В Российской Федерации существует четырехуровневая система налогового регулирования:

Первый уровень – Конституция РФ, часть I Налогового кодекса РФ;

Второй уровень – часть II Налогового кодекса РФ, законы РФ о налогах и сборах, Таможенный кодекс РФ и др.;

Третий уровень:

а) Конституции (уставы) субъектов РФ, законы субъектов РФ;

б) уставы муниципальных образований, решения представительных органов местного самоуправления;

в) методические указания Минфина, письма Минфина, постановления Высшего Арбитражного Суда и др.;

Четвертый уровень – нормативные документы предприятия (учетная политика и т.д.).

Таким образом, при осуществлении процесса налогового производства плательщику следует руководствоваться документами, среди которых есть такие, которые не относятся к налоговому законодательству. Налоговая ответственность наступает только при нарушении положений законодательства о налогах и сборах (ст. 2 НК).

Основным законодательным документом, регулирующим властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, является Налоговый кодекс РФ.

Налоговый кодекс устанавливает:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов;
- 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- 5) формы и методы налогового контроля;
- 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Налоговым кодексом предусмотрено, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные НК, либо установленные в ином порядке, чем это определено этим кодексом (ст. 3, п.5 НК).

В актах законодательства о налогах и сборах, не смотря на значительное улучшение его качества за последние годы, существует немало нестыковок и неточностей, которые не позволяют однозначно оценивать налоговую ситуацию. Все возникающие при этом неустранимые сомнения, противоречия и неясности статьей 3 НК толкуются в пользу налогоплательщика.

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и *не ранее 1-го числа очередного налогового периода* по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу *не ранее чем по истечении одного месяца* со дня их официального опубликования.

Однако Федеральные законы, вносящие изменения в НК в части установления новых налогов и сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и сборы, вступают в силу *не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия*, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Если акты законодательства о налогах и сборах устанавливают новые налоги и сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливают или отягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливают новые обязанности или иным образом ухудшают положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, то они *обратной силы не имеют*.

Акты законодательства о налогах и сборах *имеют обратную силу*, если они устраняют или смягчают ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей.

Ст. 6 НК устанавливает признаки несоответствия нормативных правовых актов о налогах и сборах НК. Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК, если такой акт имеет хотя бы одну из следующих характеристик:

1) издан органом, не имеющим в соответствии с настоящим Кодексом права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, установленные НК;

3) изменяет определенное НК содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены этим кодексом;

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК;

6) разрешает или допускает действия, запрещенные НК;

7) изменяет установленные НК основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены этим кодексом;

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных в НК, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в этом кодексе;

9) иным образом противоречит общим началам или буквальному смыслу конкретных положений НК.

Признание нормативного правового акта не соответствующим НК осуществляется в судебном порядке. Правительство Российской Федерации, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.

Участниками налоговых отношений, в соответствии со статьей 9 НК, являются:

1) организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами;

3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);

4) таможенные органы.

Таким образом, участниками налоговых отношений в РФ являются, с одной стороны, государство в лице налоговых и таможенных органов и, с другой стороны, субъекты налогообложения в лице налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов. Субъектами налогообложения могут быть физические лица, организации, их филиалы, и иные обособленные подразделения российских организаций, а также иностранные организации, работающие на территории России через представительства.

Ст. 19 НК определяет, что *налогоплательщиками и плательщиками сборов* признаются организации и физические лица (в том числе индивидуальные предприниматели), на которых в соответствии с данным кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и сборы.

Налоговыми агентами в соответствии с п.1 ст. 24 НК признаются лица, на которых в соответствии с кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

При рассмотрении субъектов налогообложения большое значение имеет такой вид субъектов налогообложения, как взаимозависимые лица. Ст. 20 НК так определяет понятие «взаимозависимые лица».

Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица, а также организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

- 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов;
- 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Кроме того, суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Суть налоговых последствий признания участников хозяйственной деятельности взаимозависимыми лицами заключается в том, что налоговая база по этим операциям, а также налоговые обязательства могут быть признаны налоговыми органами в большем объеме, чем по таким же операциям, но осуществленным налогоплательщиком с не взаимозависимыми лицами (п.3 ст. 40 НК РФ).

Следует отметить, что экономический субъект, занимающийся хозяйственной деятельностью, одновременно может выступать и как налогоплательщик, и как налоговый агент, причем по одному и тому же налогу. За неисполнение обязанностей в любой роли он может быть оштрафован.

Налоговые органы РФ составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством и иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы (п.1 ст. 30 НК).

Каждый из участников налоговых отношений имеет свои права и обязанности.

Права налогоплательщиков определены ст. 21 НК:

- 1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, по другим вопросам применения налогового законодательства, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;
- 2) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- 3) получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК;
- 4) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
- 5) представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя;
- 6) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- 7) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки и др.

Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Обязанности налогоплательщика указаны в ст. 23 НК:

- 1) уплачивать законно установленные налоги;
- 2) встать на учет в налоговых органах;
- 3) вести в установленном порядке учет объектов налогообложения;

4) представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты);

5) представлять в налоговые органы и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей и др.

Плательщики сборов обязаны уплачивать законно установленные сборы и нести иные обязанности, установленные налоговым законодательством (п. ст. 23 НК).

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством Российской Федерации.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики (п. 2 ст. 24 НК).

Налоговые агенты обязаны (п. 3 ст. 24 НК):

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджет;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов), налоговый агент несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах лично, либо через представителя (п. 1 ст. 26 НК). Такие представители могут быть законными или уполномоченными (п.1 ст. 26 НК).

В соответствии со ст. 27 НК *законными представителями налогоплательщика-организации* признаются лица, уполномоченные представлять ее интересы без доверенности в соответствии с законом или учредительными документами. Как правило, ими являются руководители и главные бухгалтеры организаций.

Законными представителями налогоплательщика - физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах на основании доверенности (ст. 29 НК).

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов (п. 2 ст. 22 НК). Кроме того, налогоплательщикам (плательщикам сборов) налоговым законодательством гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов (п.1 ст. 22 НК).

Налоговые органы обязаны (ст. 32 НК):

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

- 3) вести учет организаций и физических лиц;
- 4) бесплатно информировать налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о состоянии и порядке применения норм налогового законодательства, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;
- 5) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов;
- 6) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;
- 7) и др.

Налоговые органы вправе (с. 31 НК):

- 1) требовать документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов;
- 2) проводить налоговые проверки;
- 3) производить выемку документов;
- 4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;
- 5) приостанавливать операции по счетам в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- 6) взыскивать недоимки, а также пени и штрафы;
- 7) предъявлять иски в суды общей юрисдикции или арбитражные суды;
- 8) и др.

Налогоплательщики всегда работают непосредственно с сотрудниками налоговых органов. Ст. 33 НК предусмотрены обязанности должностных лиц налоговых органов, а ст. 35 НК – их ответственность.

Тема 7. Налоговая политика государства

Под *налоговой политикой* понимают стратегические направления и тактические действия участников налоговых отношений при выполнении ими своих прав и обязанностей, определенных в Конституции того или иного государства, своде налоговых законов и в других законодательных актах, имеющих прямое или косвенное отношение к налогообложению. Различают налоговую политику государства и налоговую политику налогоплательщика.

Налоговая политика государства – это система актов и мероприятий, проводимых государством в области налогообложения и социально-экономической политики и направленных на реализацию конкретных задач, стоящих перед обществом. Налоговая политика – составная часть экономической политики государства, направленная на формирование налоговой системы, обеспечивающей экономический рост, способствующей гармонизации экономических интересов государства и налогоплательщиков с учетом социально-экономической ситуации в стране.

Проведение налоговой политики связано с реализацией фискальной, регулирующей и других функций налогов. Налоговая политика предполагает широкое использование льгот. Однако это часто имеет негативные последствия, так как освобождение от налогов одних налогоплательщиков ведет к повышенному налогообложению других. Современные теории налогообложения рекомендуют ограничить использование налоговых привилегий в законодательном регулировании.

Практическая реализация налоговой политики зависит от ее целей и включает маневрирование соотношением прямых и косвенных налогов, использование налогов разной степени прогрессии, решение проблемы налогового федерализма и др. Тесная связь налогов с самыми острыми вопросами жизни общества делает их ареной

политического противоборства, в ходе которого налогам часто вменяются несвойственные им функции. Поэтому для налоговой политики любого государства всегда будет актуальным научная обоснованность применяемых мер в области налогообложения.

Выделяют три *типа политики государства* в области налогов:

1) политика максимальных налогов. При осуществлении данной политики государство создает себе налоговые ловушки, возникновение которых проиллюстрировано кривой Лаффера (см. рис. 2);

2) политика разумных налогов. Она способствует развитию предпринимательства, обеспечивая ему благоприятный налоговый климат, при этом заботится о достаточных поступлениях в бюджет;

3) политика, обеспечивающая высокий уровень налогообложения, но при значительной социальной защите населения.

Можно говорить о налоговой политике также применительно к организации *Налоговая политика организации* представляет собой систему методов и приемов оптимизации налоговых платежей при соблюдении положений налогового законодательства. Налоговая политика организации реализуется посредством осуществления ею налогового планирования и налогового учета.

Центральная проблема налоговой политики любого государства – это оптимальный размер устанавливаемого ею налогового бремени. Показатель налогового бремени (налогового гнета) рассчитывается по-разному на макро и микро уровне.

Налоговое бремя на макроуровне – это обобщающий показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов, поступающих в бюджет (Н), к совокупному национальному продукту (V).

$$\text{НБр} = \text{Н}/\text{V} \times 100\%,$$

где НБр – налоговое бремя.

Показатель налогового бремени отражает ту часть произведенного общественного продукта, которая перераспределяется с помощью налогового механизма. Налоговое бремя в разных странах имеет разную величину. Она зависит от социально-экономических условий в каждой стране. Так, по данным печати в конце XX столетия налоговое бремя в США составляло 30%; в Турции и Японии – 30%; в Швеции – 60–70%; в Непале – 5%; в России – 40–48%.

Также существенно различается величина налогового бремени по отраслям производства и услуг. Так, по данным исследования, проведенного в 1996 г. по 160 предприятиям в 15 регионах России, налоговое бремя при производстве винно-водочных изделий составляло 50%, в строительстве – 33%, на транспорте – 48%. При этом самое низкое налоговое бремя было в сельскохозяйственном производстве – 7%.

Налоговое бремя на микроуровне показывает долю доходов предприятия, отвлекаемую из его оборота на уплату налогов. Сегодня существует несколько методик расчета величины налогового бремени экономического субъекта. Рассчитать величину налогового бремени можно, на пример, по формуле, предложенной Департаментом налоговой политики Министерства финансов РФ,

$$\text{НБр} = (\text{Н}/\text{В}) \times 100\%,$$

где НБр – налоговое бремя; Н – сумма налогов, начисленных предприятием за рассматриваемый период, и принимаемая во внимание для расчета данного показателя; В – величина выручки от реализации, полученная предприятием за тот же период времени.

При расчете налогового бремени следует исходить из того, что не все налоги, начисленные предприятием за отчетный период, реально увеличивают его налоговое бремя. Так, косвенные налоги (например, акцизы, НДС) представляют собой надбавку к цене товаров, работ, услуг и, как правило, не увеличивают налоговое бремя налогоплательщика.

Существующее в специальной и научной литературе мнение о том, что чем меньше налоговое бремя, тем динамичнее развивается экономика государства, не является однозначным. Примером служат налоговые реформы, осуществленные США в 80-х годах XX века и получившие название «рейгономика», когда при существенном снижении ставок налогов резко возрос дефицит государственного бюджета, а норма сбережений была самой низкой по сравнению с аналогичным показателем среди промышленных стран того периода.

Реализация налоговой политики осуществляется через *налоговый механизм*, который представляет собой совокупность форм и методов налоговых отношений государства и налогоплательщика. Он проявляется через практические налоговые действия по реализации на практике положений налогового законодательства, что определяет порядок осуществления налогового производства у субъекта налогообложения. Кроме того, налоговая политика государства реализуется через установление системы налогов и сборов в обществе, через организацию системы налоговых органов. Более подробно категории «налоговая система», «система налоговых органов» и «налоговое производство» рассмотрены ниже.

Сегодня налоговая политика России корректируется, осуществляется налоговая реформа, одним из важнейших направлений которой является повышение уровня налогового администрирования.

САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА

| № п/п | № раздела (темы) дисциплины | Форма (вид) самостоятельной работы | Трудоемкость в часах |
|-------|---|------------------------------------|----------------------|
| 1 | Сущность налогов и сборов | Доклад | 4 |
| 2 | Принципы налогообложения | Доклад | 4 |
| 3 | Основы построения налогов и сборов | Доклад | 4 |
| 4 | Налоговая система государства | Доклад | 4 |
| 5 | Эволюция налоговой системы России | Доклад | 4 |
| 6 | Налоговая система Российской Федерации в современных условиях | Доклад | 4 |
| 7 | Налоговая политика государства | Доклад | 5 |

ТЕМЫ ДОКЛАДОВ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ»

1. Налоги Древнерусского государства в IX-XII вв.: дань, подымные налоги, их общая характеристика, особенности взимания
2. Натуральный оброк в России XII-XIII вв. - феодальная рента или государственная подать?
3. Налоги в Эпоху Золотой Орды в XIII-XV веках: влияние феодальной раздробленности на характер налогообложения
4. Посошное и подворное налогообложение в период становления русского централизованного государства в XV-XVI вв.
5. Подати и сборы России в XVI-XVIII веках: виды, плательщики.
6. Реформы в сфере налогообложения в период царствования Петра I в XVIII веке: прямые и косвенные налоги
7. Формирование системы представлений о целях и принципах взимания налогов: концепции налогообложения И.Т. Посошкова (1652-1726) и В.Н. Татищева (1686-1750)
8. Изменения в налоговой системе в 1725-1750 гг.: во взимании подушной подати, борьба с недоимками и др.
9. Налоговая политика Екатерины II во второй половине XVIII в.

10. Изменения в налогообложении, введенные в эпоху императора Павла I (1796-1801)
11. Изменения в налоговой системе в период царствования Александра I (1801-1825): реформы М.М. Сперанского (1772-1839)
12. Налоги Российской Империи в эпоху Николая I (1825-1855): винный откуп (проект графа Е.Ф. Канкрин (1774-1845)), горная подать, пошлины и сборы
13. Региональное и местное налогообложение в Российской Империи во второй половине XIX в.: земские повинности
14. Концепции налогообложения XVIII-XIX вв. (А.Н. Радищев (1749-1802), Н.И. Тургенев (1789-1871), П.И. Пестель (1793-1826), Н.С. Мордвинов (1754-1845), И.Я. Горлов (1814-1890) и др.)
15. Изменения в налоговой системе в эпоху Александра II (1855-1881), связанные с крестьянской реформой 1861 г.
16. Организационные мероприятия в сфере государственных доходов в эпоху Александра II (1855-1881): идеи И.К. Бабста (1824-1881)
17. Налоговая система России в период правления Александра III (1881-1894), финансовая программа Н.Х. Бунге (1823-1895); идеи И.А. Вышнеградского (1830-1895)
18. Развитие винной откупной системы в XV-XIX вв.: её критика Н.Г. Чернышевским (1828-1889)
19. Горная подать во второй половине XIX в.: общий и специальные режимы налогообложения для отдельных территорий
20. Изменения в бюджетной системе в период царствования Николая II (1894-1917): реформы С.Ю. Витте (1849-1915), П.А. Столыпина (1862-1911)
21. Промышленное налогообложение в 1883-1898 гг.
22. Акцизы и таможенные платежи в 1861-1917 гг.
23. Концепции налогообложения в конце XIX – начале XX вв. (И.Х. Озеров (1869-?))
24. Налоги в период Первой Мировой войны (1914-1918)
25. Налоговые мероприятия Временного правительства (1917 г.)
26. Мероприятия Советской власти в области налогообложения. Налоги периода «военного коммунизма» (1917-1922)
27. Налоги СССР в годы «новой экономической политики» (НЭПа) (1922-1929): единый сельскохозяйственный налог, промысловый налог, система пошлин и сборов и другие новые виды налогообложения
28. Налоговая реформа 1930-1932 г.г. в СССР: основные задачи, итоги, значение
29. Фискальное и регулирующее значение налога с оборота в СССР.
30. Налогообложение частного сектора в СССР: промысловый налог, налог на сверхприбыль, сельскохозяйственный налог, поимущественные налоги, система самообложения населения
31. Организация сбора налогов в СССР в 30-х годах XX в.
32. Налоги СССР в годы Великой Отечественной войны (1941-1945): изменения, внесенные в систему налогообложения
33. Основные изменения в системе обязательных платежей в послевоенный период: реформа сельскохозяйственного налога (1953 г.), реформирование хозяйственного механизма (1965 г.)
34. Организация сбора налогов в СССР в 60-х годах XX в.
35. Платежи хозяйствующих субъектов и населения в бюджет в СССР в 1965-1985 гг.
36. Налоговое регулирование оплаты труда в СССР в 80-е годы XX в.
37. Платежи за использование природных ресурсов в 80-е годы XX в.: лесной доход, плата за воду, плата за разработку и добычу торфа на топливо

38. Изменения в системе обязательных платежей в бюджет в годы перестройки (сер. 80-х гг. XX в.): доходы от индивидуальной трудовой деятельности, платежи государственных предприятий, доходы граждан от ведения крестьянского хозяйства и др.

39. Налоги СССР в 1990-1991 гг.: создание основ системы рыночной экономики

40. Налоговая реформа в России в 1992 г.: формирование налоговой системы независимого государства

41. Налоговые органы России в 90-х гг. XX в.

42. Проблемы совершенствования и 1085 налоговой системы России (1992-1999 гг.)

43. Изменения в системе подоходного налогообложения населения в России в 90-х гг. XX в.

44. Изменения в системе налогообложения прибыли (доходов) предприятий и организаций в России в 90-х гг. XX в.

45. Изменения в системе прямого и косвенного налогообложения в России в 90-х гг. XX в.

46. Изменения в системе имущественного налогообложения в России в 90-х гг. XX в.

47. Налоговый кодекс Российской Федерации: необходимость, задачи и значение

ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

| № п/п | Раздел дисциплины | Трудовое мощность в часах | Образовательные технологии (интерактивные формы) | | | | | Общее количество |
|-------|---|---------------------------------|---|---------------|--------------|---------------|-------------|---------------------|
| | | | Брифинг-группы и дискуссии | Метод заданий | Метод кейсов | Метод дебатов | Презентации | |
| 1. | Сущность налогов и сборов | 8 | | 1 | | 1 | | 2 |
| 2. | Принципы налогообложения | 4 | | 1 | | 1 | | 2 |
| 3. | Основы построения налогов и сборов | 8 | | 1 | | 1 | | 2 |
| 4. | Налоговая система государства | 4 | | 1 | | 1 | | 2 |
| 5. | Эволюция налоговой системы России | 4 | | 1 | | 1 | | 2 |
| 6. | Налоговая система Российской Федерации в современных условиях | 4 | | 1 | | 1 | | 2 |
| 7. | Налоговая политика государства | 4 | | 1 | | 1 | | 2 |
| | Итого | 36 | | 7 | | 7 | | 14 |

ОЦЕНОЧНЫЕ СРЕДСТВА ДЛЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ, ПРОМЕЖУТОЧНОЙ АТТЕСТАЦИИ ПО ИТОГАМ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ И УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ

В ходе изучения дисциплины «Теория история налогообложения» осуществляются следующие виды контроля:

1) текущий – реализуется посредством проверки посещаемости занятий студентами, устного опроса студентов, проверки решения задач на практических занятиях, выполнения тестовых заданий, проведения самостоятельных письменных работ (в виде тестов);

- 2) промежуточный контроль – реализуется посредством защиты Докладов и совместное обсуждение вопросов для семинарских занятий;
- 3) итоговый контроль - реализуется посредством сдачи зачета.

ПРИМЕРНЫЕ ВОПРОСЫ К ЗАЧЕТУ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «ТЕОРИЯ ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ»

1. Экономическое содержание налогов.
2. Элементы налога и их характеристика.
3. Функции налогов.
4. Роль налогов в формировании бюджета государства.
5. Принципы налогообложения.
6. Методы налогообложения.
7. Способы уплаты налогов.
8. Классификация налогов.
9. Возникновение и развитие систем налогообложения.
10. Общие теории налогов.
11. Частные теории налогов.
12. Налоги в период формирования государственности на Руси.
13. Налоги в период феодальной раздробленности.
14. Налоги в период монголо-татарского ига.
15. Налоги в период становления Московского централизованного государства.
16. Формирование налоговой системы в XVII в.
17. Петровские преобразования налоговой системы.
18. Налоги во второй половине XVIII- первой половине XIX вв.
19. Налоговая система в период империализма.
20. Налоги России в период Первой мировой войны.
21. Налоговая политика Временного правительства.
22. Налоги в первые годы советской власти.
23. Налоги в период НЭПа.
24. Налоги в период индустриализации страны.
25. Налоги в предвоенный период и в годы Великой Отечественной войны.
26. Налоги в период послевоенного восстановления народного хозяйства.
27. Налоги в период реформирования командно-административной системы (1953-1964 гг.)
28. Налоги России в период 1965-1980 гг.
29. Налоги в период экономических преобразований в России.
30. Конституционные нормы о налогах и сборах.
31. Международные договоры по вопросам налогообложения.
32. Законодательство о налогах и сборах в Российской Федерации.
33. Нормативно-правовые акты о налогах и сборах.
34. Понятие и общая характеристика налоговой системы государства.
35. Принципы построения налоговой системы РФ.
36. Налоговая политика государства и методы ее осуществления.
37. Сущность и содержание налогового администрирования как основной функции управления. Формы и методы налогового администрирования.
38. Налоговое прогнозирование и планирование.
39. Цели и задачи налогового регулирования.
40. Понятие, цели и задачи налогового контроля.
41. Состав и структура органов, осуществляющих налоговый контроль.
42. Формы и методы налогового контроля, его виды.
43. налоговая проверка как основная форма осуществления налогового контроля.
44. Права и обязанности налоговых органов.

45. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов.
46. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение.

КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ

Итоговая оценка знаний студента оценивается по системе зачет/незачет. Для студентов учитываются: выполнение самостоятельной работы, участие студента в обсуждении тем практических занятий, раскрытие вопросов экзаменационного билета. Если студент не выполнил самостоятельную работу, то зачет не ставится.

«Зачет»:

- материал усвоен в полном объеме, изложен логично, сделаны выводы, самостоятельная работа выполнена.

- в усвоении материала имеются некоторые пробелы, ответы на дополнительные вопросы недостаточно четкие.

«Незачет»:

- неполные ответы на вопросы, затруднения с ответом на дополнительные вопросы.

- самостоятельная работа не выполнена, ответы не раскрывают поставленные вопросы.

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

а) основная литература:

1. Налоги и налогообложение [Текст] : учеб.: рек. Мин. обр. РФ / под ред. И. А. Майбурова. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. - 510 с.

2. Ушак, Н.В. Теория и история налогообложения: учебник / Н.В. Ушак. – М.: Кнорус, 2009. – 336 с.

б) дополнительная литература:

1. Захаров, В. Н. История налогов в России. IX - начало XX века [Текст] / В. Н. Захаров, В. Н. Петров, М. К. Шацилло. - М. : РОССПЭН, 2006. - 296 с.

2. Качур, О. В. Налоги и налогообложение [Текст] : учеб. пособие : рек. УМО / О.В. Качур. - 3-е изд., перераб. и доп. - М. : КноРус, 2009. - 360 с.

3. Налоги и налогообложение [Текст] : учеб. для вузов : рек. Мин. обр. РФ / под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. - 6-е изд., доп. - СПб. : Питер, 2009. - 523 с.

4. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 288 с.

5. Пономарев, А. И. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации [Текст] : учеб. пособие : рек. УМО / А. И. Пономарев, Т. В. Игнатова, М. А. Богатырев. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Финансы и статистика, 2009. - 392 с.

6. Прошлое, настоящее и будущее налоговой системы России: идеи молодых финансистов [Текст] : сб. конкурсных работ / АмГУ, Упр. Мин. по налогам и сборам по Амур. обл. - Благовещенск : Изд-во Амур. гос. ун-та, 2003. - 172 с.

7. Пушкарева, В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие: рек. Мин. обр. РФ / В.М. Пушкарева — М.: Финансы и статистика, 2003, 2005 – 255 с.

8. Скрипниченко, В. А. Налоги и налогообложение [Текст] : учеб. пособие / В.А. Скрипниченко. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : Питер, 2009. - 448 с.

9. Филина, Ф. Н. Налоги и налогообложение в Российской Федерации [Текст] : учеб. пособие / Ф.Н. Филина. - М. : ГроссМедиа : РОСБУХ, 2009. - 424 с.

Периодические издания:

- 1 Налоговый вестник
- 2 Российская газета
- 3 Российский налоговый курьер

в) программное обеспечение и Интернет-ресурсы:

| № п/п | Наименование ресурса | Краткая характеристика |
|-------|---|--|
| 1 | www.consultant.ru Справочно-правовая система «Консультант» | Часть первая Налогового кодекса РФ |
| 2 | www.garant.ru Справочно-правовая система «Гарант» | Часть первая Налогового кодекса РФ |
| 3 | www.biblioclub.ru ЭБС «Университетская библиотека» | ЭБС по тематике охватывает всю область гуманитарных знаний и предназначена для обучения в высшей школе |

МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Для проведения лекционных и практических занятий по дисциплине «Теория и история налогообложения» необходимо обеспечение техническими средствами для представления учебной информации (мультимедиа).