МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ПРАВА

Финансов и кредита

(наименование кафедры)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Студента Руцкой Инны Владимировны

(фамилия, имя, отчество)

Отделение заочное Факультет экономики и управления

На тему: Совершенствование российской налоговой системы: состояние, проблемы и тенденции развития

Руководитель: кандидат экономических наук, доцент

_____ Л.П. Зуйкова

(ученая степень, звание, подпись, фамилия)

"Допустить к защите"

Заведующий кафедрой:

_____

(подпись, фамилия)

"____" _____ 20___ г.

Москва 2016 г.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ПРАВА

Кафедра финансов и кредита

(наименование кафедры)

УТВЕРЖДАЮ

Заведующий кафедрой

_____

(подпись, инициалы, фамилия)

_____

(дата)

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу студенту

Руцкой Инне Владимировне

(фамилия, имя, отчество)

Тема работы: Совершенствование российской налоговой системы: состояние, проблемы и тенденции развития
утверждена приказом ректора института № _____ от _____

Целевая установка: исследование налоговой системы Российской Федерации и путей ее совершенствования

Вопросы, подлежащие разработке (исследованию):

1. Рассмотреть теоретические основы налоговых систем
2. Исследовать особенности современных налоговых систем
3. Выявить направления совершенствования налоговой системы России

Основная литература:

1. Нормативно-правовые акты: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая, Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая и др.

2. Учебная литература и пособия: Александров И.М. Налоги и налогообложение; Винницкий Д.В. Российское налоговое право; Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России: учебник; Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко и др.

Срок представления работы _____
Дата выдачи задания _____
Руководитель _____

(ученая степень, звание, подпись, фамилия)

Задание получил _____

(дата, подпись, фамилия студента)

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ПРАВА

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель выпускной
квалификационной работы

_____

(подпись, инициалы, фамилия)

_____

(дата)

ГРАФИК

подготовки и оформления выпускной квалификационной работы

на тему: Совершенствование российской налоговой системы: состояние, проблемы и тенденции развития

студента 6 курса Руцкой Инне Владимировне

(фамилия, имя, отчество)

факультет экономики и управления

№	Выполняемые работы и мероприятия	Сроки выполнения	Отметка о выполнении и решение руководителя
1.	Выбор темы и согласование ее с руководителем	01.06.2015	выполнено
2.	Подбор литературы, ее изучение и обработка, Составление предварительной библиографии	01.07.2015	выполнено
3.	Составление плана выпускной квалификационной работы и согласование его с руководителем	01.08.2015	выполнено
4.	Разработка и представление на проверку первой части работы	01.09.2015	выполнено
5.	Разработка и представление на проверку второй части работы	01.11.2015	выполнено
6.	Разработка и представление на проверку третьей части (главы) работы	01.02.2016	выполнено
7.	Подготовка и согласование с руководителем основных выводов и предложений	01.04.2016	выполнено
8.	Ознакомление с отзывом	До 10.04.2016	выполнено
9.	Ознакомление с рецензией	До 30.04.2016	выполнено
10.	Завершение подготовки к защите с учетом отзыва и рецензии	До 10.05.2016	выполнено
11.	Подготовка окончательной редакции работы заведующему выпускающей кафедры	15.05.2016	выполнено
12.	Предварительная защита	17.05.2016	выполнено

_____

(подпись, инициалы и фамилия студента)

"_____" _____ 20___ г.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И ПРАВА

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель выпускной
квалификационной работы
_____(Зуйкова Л.П.)____
(подпись, инициалы, фамилия)
_____
(дата)

ПЛАН

Выпускной квалификационной работы на тему: Совершенствование российской налоговой системы: состояние, проблемы и тенденции развития

студента _6_ курса _Руцкой Инне Владимировне_____
(фамилия, имя, отчество)

факультет___экономики и права_____

Введение 6
Глава 1. Теоретические основы налоговых систем 9
1.1. Структура налоговой системы и ее правовая основа 9
1.2. Опыт зарубежных налоговых систем 19
Глава 2. Особенности и проблемы налоговой и системы России 31
2.1. Административные особенности российской налоговой системы 31
2.2. Проблемы российской налоговой системы 37
Глава 3. Направления совершенствования налоговой системы России 43
3.1. Направления повышения эффективности налоговой системы 43
3.2. Направление оптимизации налоговой нагрузки 47
3.3. Тенденции совершенствования администрирования налогов 53
Заключение 62
Список используемых источников и литературы 66
Приложения 70

_____ _____
(подпись, инициалы, фамилия студента)

"_____" _____ 20___ г.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 6

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ 9

1.1. Структура налоговой системы и ее правовая основа 9
1.2. Опыт зарубежных налоговых систем 19

ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

2.1. Административные особенности российской налоговой системы 31
2.2. Проблемы российской налоговой системы 37

ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ 43

3.1. Направления повышения эффективности налоговой системы 43
3.2. Направления оптимизации налоговой нагрузки 47
3.3. Тенденции совершенствования администрирования налогов 53

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 62

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ 66

ПРИЛОЖЕНИЯ 70

Введение

На современном этапе развития налоговой системы России, наблюдается тенденция к увеличению видов налогов, более подробной регламентации прав и обязанностей субъектов налогового права при их реализации. Государство с помощью налогов осуществляет воздействие на экономическую систему страны, получая соответствующую сумму налоговых платежей и обеспечивая те экономические эффекты, которые обусловлены влиянием налогов: рост объемов производства, увеличение капиталовложений, рост нормы прибыли. Некоторые из эффектов видны сразу, например, увеличение акцизов на алкогольные напитки приведет к увеличению цены и, при наличии товаров-заменителей, к некоторому снижению спроса. Другие эффекты проявляют себя лишь в долгосрочном периоде, например, доказано, что снижение налоговой нагрузки на предприятие приведет к увеличению налоговых поступлений лишь через определенный промежуток времени. Вместе с тем, помимо экономического эффекта от воздействия налоговой системы на хозяйствующие субъекты, государство получает также и иные результаты, прямой измеримый эффект от которых отсутствует, но имеет место решение социально-политических задач. Налоги - обязательные платежи, уплачиваемые налогоплательщиками в бюджет соответствующего уровня и государственные внебюджетные фонды на основании федеральных законов о налогах и актах законодательных органов субъектов Российской Федерации, а также по решению органов местного самоуправления в соответствии с их компетентностью.

Налоговая система - совокупность предусмотренных налогов и обязательных платежей, взимаемых в государстве, а также принципов, форм и методов установления, изменения, отмены, уплаты, взимания, контроля.

Налоги известны давным-давно, еще на заре человеческой цивилизации. Их появление связано с самыми первыми общественными потребностями.

Адам Смит сформулировал четыре основополагающих, ставших классическими, принципа налогообложения, желательных в любой системе экономики:

1) Подданные государства должны участвовать в содержании правительства соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства.

2) Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо должен быть точно определен (срок уплаты, способ платежа, сумма платежа).

3) Каждый налог должен взиматься тем способом или в то время, когда плательщику удобнее всего оплатить его.

4) Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из кармана народа как можно меньше сверх того, что он приносит казне государства. Налоговая система должна органически влиять на укрепление рыночных начал в хозяйстве, способствовать развитию предпринимательства и в то же время препятствовать падению уровня жизни низкооплачиваемых слоев населения.[10, 317]

Актуальность выбранной темы заключается в том, что в условиях постоянного развития и совершенствования налогового законодательства Российской Федерации особое значение приобретают уяснение основных понятий, составляющих сущность налоговой системы и системы налогов и сборов, а так же их научная систематизация.

Целью работы является исследование налоговой системы Российской Федерации и путей ее совершенствования. К выявлению путей совершенствования можно отнести исследование налоговой системы, классификации налогов, разграничений понятий налогов и сборов, анализ основных черт федеральных, региональных и местных налогов и сборов, а

так же, специальных налоговых режимов и других вопросов, связанных с налогообложением.

Для достижения указанной цели необходимо решить ряд задач:

- рассмотреть теоретические основы налоговых систем;
- исследовать особенности современных налоговых систем;
- выявить направления совершенствования налоговой системы России.

Объектом исследования является налоговая система.

Информационной базой исследования являются работы следующих авторов: Александров И.М. Налоги и налогообложение, Винницкий Д.В. Российское налоговое право, Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России, Прудиус Е.В. Налоги и налогообложение в системе обеспечения экономической безопасности государства.

Работа состоит из введения, двух теоретических и одной практической глав, заключения, библиографического списка.

В первой главе затронуты теоретические основы налоговых систем. Во второй - рассматривается особенности и проблемы российской налоговой системы, а в третьей главе нашли отражение перспективы развития налоговой системы Российской Федерации.

Глава 1. Теоретические основы налоговых систем

1.1. Структура налоговой системы и ее правовая основа

Построение налоговой системы характеризуется наиболее значимыми функциональными внутренними взаимосвязями между ее элементами. Одним из основных условий эффективного функционирования любой системы является требование о том, что поведение каждого элемента может повлиять на функционирование ее в целом, но не может сделать это независимо от других элементов. Данное условие реализуется в налоговой системе в полной мере. Было бы ошибочным считать, что влияния, а также взаимосвязи ориентированы преимущественно от законодательства к налогам и далее к налогоплательщикам. Налогоплательщики будут манипулировать своими обязанностями без включения ресурсов системы налогового администрирования, которое, в свою очередь, должно функционировать строго в соответствии с нормами и правилами, формируемыми нормативно-правовой базой, т.е. объектными элементами налоговой системы, иначе велика вероятность трансформации ее в систему налогового произвола. Таким образом, в налоговой системе должна проявляться определенная подчиненность субъектных элементов (налоговых администраций и налогоплательщиков) объектным элементам (законодательству, налогам).

Налогоплательщики могут в некоторой степени оказывать обратное воздействие на другие элементы налоговой системы, в частности обжаловать решения налоговых администраций, через избирательное право косвенно влиять на законодательство, трактовать все законодательные неясности в свою пользу, но они, безусловно, занимают наиболее подчиненное положение. Это обусловливается основным признаком налога — его обязательностью и доминирующей функцией налогового платежа — фискальной.

Наиболее значительное обратное влияние на законодательную базу оказывает налоговое администрирование, которое в процессе функционирования выявляет несоответствия и нестыковки налогового законодательства.

Налоговая система подвержена постоянному изменению под действием как внутри, так и внешнесистемных факторов (воздействий), т.е. она является не статической, а динамической системой.[20, 56]

Налоговая система РФ строится по территориальному принципу и состоит из трех уровней в зависимости от уровня управления процессом налогообложения: федеральный (на уровне РФ), региональный (на уровне республик в составе РФ, краев, областей, городов федерального значения) и местный (на уровне муниципальных образований). В связи с этим может возникнуть вопрос: можно ли рассматривать дробность налоговой системы страны по территориям? Думается, что такой подход не имеет под собой научной основы. В рамках территориальных образований на уровне субъектов и муниципалитетов нельзя выделять самостоятельные налоговые системы, так как они не будут отвечать всем ее свойствам и организационным принципам, в первую очередь принципу единства. Следовательно, налоговая система страны должна отвечать свойству целостности (неделимости) территориального построения.[31, 364]

По своей общей структуре, принципам построения и перечню налоговых платежей российская налоговая система в основном соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, действующим в странах с рыночной экономикой.

В первую очередь систему налогов Российской Федерации необходимо характеризовать как совокупность федеральных, региональных и местных налогов. Первой частью НК РФ установлено в целом четырнадцать видов налогов и сборов, в том числе девять федеральных, три региональных и два местных налогов. Кроме того, НК РФ предусмотрена возможность применения специальных налоговых режимов, при которых устанавливаются

соответствующие федеральные налоги с одновременным освобождением от уплаты отдельных федеральных, региональных и местных налогов. В настоящее время в российской налоговой системе установлено пять видов специальных налоговых режимов[1] (система налогов РФ отражена на рисунке 1)

Следует отметить, что предприятие-налогоплательщик уплачивает гораздо меньше налогов, чем это предусмотрено в НК РФ, поскольку в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число предприятий. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, налог на игорный бизнес, транспортный налог. Кроме того, значительное число включенных в налоговую систему России налогов уплачивается физическими лицами.

Акцизы на отдельные виды товаров, плательщиками которых формально являются юридические лица, фактически (не номинально, как другие косвенные налоги) платят непосредственно потребители, т.е. физические лица.

Акциз – федеральный налог, который установлен НК РФ, введен в действие федеральным законодательством и взимается на всей территории России. В зависимости от вида акцизного товара в БК РФ устанавливаются разные нормативы зачислений акцизов в федеральный бюджет.

Поэтому в ст. 50 БК РФ к налоговым доходам федерального бюджета относятся акцизы по семи видам подакцизных товаров. Причем нормативы отчислений акцизов на разные подакцизные товары будут разными. Например, акцизы на легковые автомобили полностью (100%) зачисляются в доход федерального бюджета, а акцизы на спирт этиловый из пищевого сырья – по нормативу 50%.



Рис. 1. Классификация налогов в Российской налоговой системе [44]

Остальная часть зачисляется в доходы региональных бюджетов. То есть в качестве федерального налога здесь выступает акциз, который, в зависимости от вида подакцизного товара, БК РФ разделяется на семь видов налоговых доходов федерального бюджета в соответствии со ст.50 БК РФ.

Такая же ситуация с налогом на добычу полезных ископаемых, который в БК РФ разделен на 4 вида налоговых доходов федерального бюджета в зависимости от вида полезного ископаемого или места его добычи.

Вместе с тем из налоговой системы России с принятием поправок в части первой НК РФ исключена таможенная пошлина.

При этом важно подчеркнуть, что перечень региональных и местных налогов стал исчерпывающим, т.е. ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления не имеют права ввести ни одного налога, не предусмотренного НК РФ. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий, достаточно резко повысило их уверенность в незыблемости налоговой системы.

Таким образом, установленный в НК РФ перечень налогов является не только исчерпывающим, но и обязательным для законодательных (представительных) органов власти. Однако такое положение существовало не всегда.

До введения НК РФ в российской налоговой системе существовало деление региональных и местных налогов на обязательные и необязательные налоги. Смысл этого разделения состоял в том, что отдельные виды налогов, несмотря на их установление в налоговой системе страны, могли не применяться на соответствующей территории. Особенно характерно это было для местных налогов. Согласно Закону РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» из установленных двадцати трех видов местных налогов двадцать видов были необязательными. Как открытый перечень налогов, так и установление необязательных налогов размывали единую налоговую систему страны, разрушали важнейшие принципы ее построения.

Введение в НК РФ положения, устанавливающего закрытый перечень региональных и местных налогов, имеет принципиальное значение.

Так как в истории российской налоговой системы был четырехлетний период - этап неустойчивого налогообложения, когда органам власти субъектов Федерации и местного самоуправления было предоставлено право вводить без ограничения любое количество региональных и местных налогов. Естественно, что указанные органы власти этим правом не преминули воспользоваться, и к моменту принятия НК РФ в России насчитывалось более сотни наименований и видов налогов.

Вместе с тем в части федеральных налогов их перечень установлен в НК РФ, может изменяться только решением федеральной законодательной власти. С момента принятия и вступления в действие с 1 января 1999 г. части первой НК РФ были отменены такие «экзотические» налоги, как сбор за пограничное оформление, налог на отдельные виды транспортных средств.

Федеральные налоги в Российской Федерации установлены НК РФ и являются обязательными к уплате на всей территории страны. Перечень региональных налогов установлен там же, но эти налоги вводятся в действие законами субъектов Федерации и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта Федерации. Вводя в действие региональные налоги, представительные (законодательные) органы власти субъектов Федерации определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных НК РФ, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты налогов. Все остальные элементы региональных налогов установлены соответствующей главой НК РФ. Таков же порядок введения и местных налогов с той лишь разницей, что они вводятся в действие представительными органами муниципальных образований.[1, 316]

Российская система налогообложения в части соотношения косвенного и прямого налогообложения задумывалась исходя из того, что фискальную задачу должны выполнять преимущественно косвенные налоги, в то время как прямые налоги - роль экономического регулятора доходов корпораций и физических лиц. Одновременно налоговую систему России по обеспечению доходной части государственного бюджета с момента ее образования и на протяжении всего периода формирования принято считать системой с преобладанием косвенного налогообложения.

Исключительные особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по субъекту уплаты. Вместе с тем о роли соответствующей категории налогов в налоговой системе страны следует судить в основном не с позиции количества соответствующих видов налогов, а с качественной стороны - их доли в общей сумме налоговых поступлений.

На сегодняшний день российскую налоговую систему можно классифицировать как умеренно фискальную, прямую, централизованную, нейтральную.

Налоговая система РФ представляет собой большую экономико-правовую систему. Она имеет экономическую, организационную и

нормативно-правовую основу. Экономической основой этой системы являются российские и иностранные предприятия, организации, а также физические лица, ведущие экономическую деятельность без образования юридического лица. Все эти лица могут заниматься экономической деятельностью в различных сферах и отраслях экономики. В налоговом законодательстве экономическая база представлена совокупностью объектов налогообложения и совокупностью налогоплательщиков, что объективно определяет систему налогов и специальные налоговые режимы. (Соотношение понятий «управление налоговой системой» и «налоговое администрирование» показано на рисунке 2). Организационная основа налоговой системы образуется профессиональными налоговыми и привлекаемыми к налоговой деятельности организациями, действующими в экономической сфере. Профессиональные налоговые организации анализируют и инспектируют экономическую деятельность налогоплательщиков с позиций налогообложения и выполняют совместно с привлекаемыми организациями функции, обеспечивающие реализацию налогового и таможенного законодательства.

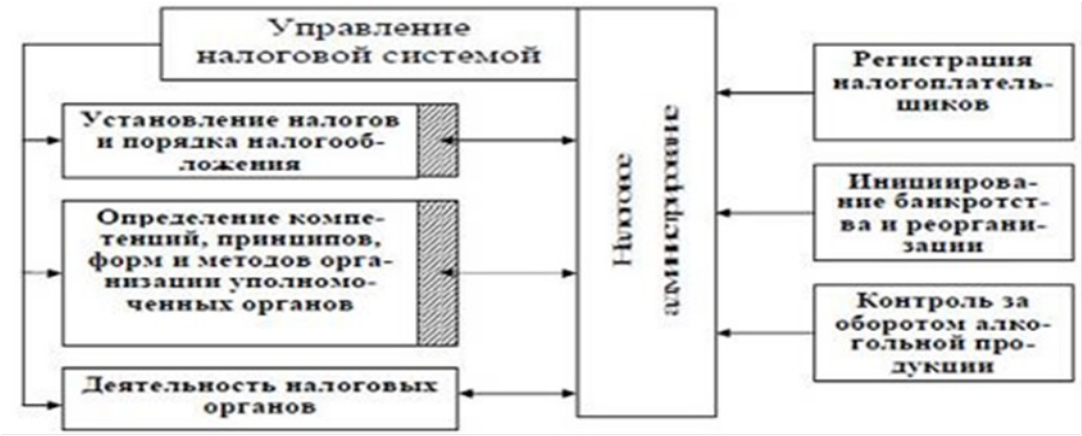

Рис. 2. Соотношение понятий «управление налоговой системой» и «налоговое администрирование»[45]

Правовой основой налоговой системы является законодательство о налогах и сборах, а также таможенное законодательство, образующие в совокупности нормативную модель налоговой системы. Последняя

включает систему налогообложения и собственно систему налогов, а также ее модификации в виде специальных налоговых режимов применительно к особенностям объекта налогообложения и особенностям налогоплательщика. Нормативно-правовыми актами, определяющими основные направления налоговой, политики являются официально определенные внешние формы, в которых содержатся нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения.

Система источников нормативно-правовых актов выглядит следующим образом:

1. Конституция РФ, как непосредственно содержащие налогово-правовые нормы, так и имеющие большое значение при установлении общих принципов налогообложения, установлении и введении налогов и сборов, формировании налоговой политики РФ, определяющие магистральные направления совершенствования и развития налогового права и в целом образующие конституционные основы налогообложения.

2. Специальное налоговое законодательство, которое включает:

а) федеральное законодательство о налогах и сборах, включающее:- НК РФ

- Иные федеральные законы о налогах и сборах, к ним относятся: Федеральные законы о налогах и сборах, принятые до введения в действие НК РФ, действующие в настоящее время в части, на противоречащей НК и Федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.

Наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложении в России закреплены в Налоговом кодексе РФ. НК РФ состоит из двух частей - общей и особенной.

В первой части НК РФ устанавливается система налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ. Вторая часть НК РФ посвящена определению порядка введения и взимания конкретных налогов и сборов.

б) региональное законодательство о налогах и сборах:

- Законы субъектов РФ

- Иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными органами субъектов РФ.

Региональное законодательство о налогах и сборах представляет собой законодательство субъектов РФ о налогах и сборах. Оно состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ.

в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления, которые принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

3. Общее налоговое законодательство, включающее в себя иные федеральные законы, не входящие в объем понятия законодательство о налогах и сборах и содержащие нормы налогового права. (Система Федеральных региональных и местных налогов и сборов показана на рисунке 3).

Федеральные	Региональные	Местные
– налог на добавленную стоимость; – акцизы; – налог на прибыль предприятий; – подоходный налог с физических лиц; – государственная пошлина; – сбор за право пользования объектами животного мира; – водный налог;	– налог на имущество организаций; – транспортный налог; – налог на игорный бизнес;	– земельный налог; – налог на имущество физических лиц;

Рис. 3. Система федеральных региональных и местных налогов и сборов

Следует обратить особое внимание на важность экономической основы налоговой системы, так как в первую очередь от состояния экономики и организации экономической деятельности зависит объем

налоговых поступлений в федеральный, региональный и местные бюджеты, а также во внебюджетные государственные фонды.

Действующая до вступления в силу специальной части Налогового кодекса система налогов (состав федеральных, региональных и местных налогов, основные элементы конкретных налогов) и соответствующая ей система налоговых организаций сформировались в основном в 1991-1992 гг. (Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. и законы о конкретных налогах). Эти основы налоговой системы должны быть приведены в соответствие с изменившейся экономической основой, в частности со сложившимися к настоящему времени отношениями собственности. Только сбалансированность экономической, организационной и правовой основ налоговой системы позволит обеспечить оптимальность налоговой нагрузки на экономику, увеличить налоговые поступления в бюджет и тем самым содействовать экономическому развитию страны. [15, 234]

Формирование правовой основы новой налоговой системы сопровождается большими трудностями. Во вступивший в действие с 1 января 1999 г. Налоговый кодекс РФ (часть первая) в том же году были внесены многочисленные и весьма существенные изменения и дополнения (Федеральный закон «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ). По существу часть первая кодекса была коренным образом переработана.

Обсуждение проекта части второй Налогового кодекса (специальная часть) ведется с 1997 г. К принятому в первом чтении Государственной Думой проекту поступило более 4,5 тысяч поправок, в связи с чем, рассмотрение проекта было начато заново. [23, 316] В дальнейшем поправки в часть вторую Налогового кодекса вносились неоднократно ежегодно, что и продолжается по сей день.

Трудности в формировании новой налоговой системы вызваны, скорее всего, нестабильностью экономики и неопределенностью

экономической политики государства. Отрицательно сказывается и недостаточная разработанность системных методов проектирования правовых систем как моделей сложных развивающихся материальных систем.

1.2. Опыт зарубежных налоговых систем

В условиях развитых рыночных отношений налоговая система является важным элементом регуляции экономических и социальных процессов в государстве. Эффективность ее функционирования определяется самыми разнообразными факторами и в первую очередь экономическим положением, расстановкой политических сил, уровнем налоговой культуры, достижениями экономической науки и тому подобному.

Однако есть и обобщающие показатели, за которыми можно определить эффективность налоговых систем. Это — достижение баланса между стимулированием экономической активности и социальной справедливостью налогов и уровнем перераспределения валового внутреннего продукта с помощью налогов. Доля налогов в валовом внутреннем продукте свидетельствует о роли и месте налоговой системы в государственной регуляции экономики.[15, 126] В то же время нужно учитывать, что этот показатель должен иметь возможность изменяться под воздействием экономических, политических и социальных факторов, имеющихся в каждом государстве. Следовательно, любой опыт нужно придирчиво анализировать, а не заимствовать без достаточных оснований. Кроме того, доля налогов в валовом внутреннем продукте любого государства постоянно изменяется. Это дает основания для вывода, что, во-первых, слишком большая доля налогов в валовом внутреннем продукте так же вредна, как и более низкая доля налогов. Во-вторых, она не должна превышать умный оптимум. Приведённые ниже данные свидетельствуют, что доля валового внутреннего продукта, которую государство мобилизует в

свое распоряжение с помощью налогов, имеет тенденцию к увеличению. Например, за период с 2004 по 2014 год, она выросла в Швеции на 25,0 пунктов, в Японии — на 15,0, во Франции — на 10,1, в Канаде — на 10,9. Конечно, во многих странах этот процесс происходит под воздействием разных факторов. Однако общим правилом является то, что рыночная экономика нуждается во вмешательстве государства в процессы перераспределения созданного валового внутреннего продукта для ускорения темпов экономического развития и социальной защиты разных слоев населения. Сложность заключается в том, чтобы в каждом определенном периоде найти рациональную величину перераспределения и в соответствии с ней построить налоговый механизм регуляции, который бы включал систему льгот, ставок, сроков уплаты, объектов налогообложения и тому подобное. Не менее важное значение приобретает структура налогов. Она постоянно изменяется под воздействием экономических, социальных и политических факторов. В целом, налоговые системы нынешних зарубежных стран основываются на трех самых значительных налогах — налогом на прибыль, социальном страховании и на налоге на добавленную стоимость. Другие налоги, в том числе налог на прибыль организаций, налог на имущество, на наследство и дарение, имеют второстепенное значение.

У большинства стран мира достаточно значимой долей налоговых поступлений, свыше 30 процентов, является подоходный налог. Налоги на потребление, то есть непрямые налоги, которые бывают преимущественно в форме налога на добавленную стоимость и разных видов акцизных сборов, составляют, в среднем, четверть от всех поступлений. Для экономически развитых стран характерной является также небольшая доля налога на прибыль организации.

Характеризуя эволюцию налоговых систем развитых стран мира, следует отметить, что в течение последних 38 лет имеется тенденция к увеличению поступлений в бюджет за счет подоходного налога. Одной из причин такого положения является рост доходов граждан, благодаря чему

они приобщаются к высшим группам шкалы налогообложения. В 70-х — в начале 80-х годов XX века, почти все развитые страны стали на путь широкомасштабных и многосторонних налоговых реформ, характерной чертой которых было снижение общего уровня налогов и изменение их структуры. Реформы осуществлялись с целью создания налоговых систем, которые бы стимулировали экономический рост и создавали условия, адекватные новому этапу НТР. Предусматривались универсализация и упрощение налоговых систем, ощутимое уменьшение количества налоговых льгот. Налоговые реформы характеризовались уменьшением налогов на потребление, то есть непрямых налогов. Самыми быстрыми темпами уменьшалось количество акцизов. К похожему выводу можно прийти и относительно налога на прибыль организация. Ставки на акцизы уменьшаются, отменяются льготы, пересматриваются условия налогообложения и тому подобное. Однако ставки налога на прибыль организаций остаются достаточно высокими. Так, в Германии она составляет 50%, Италии — 46, Канаде — 44, США — 30. Франции — 39, Великобритании — 35%, в Российской Федерации – 18%.

В целом, развитию налоговых систем присущи такие черты, как:

- расширение налогообложения личных доходов,
- модернизация налогов на потребление;
- уменьшение влияния налогов на прибыль организаций;
- непрестанный рост отчислений на социальное страхование.[15, 140]

Налоговая система в каждой стране имеет свои особенности, а потому все изменения, которые в ней происходят, нуждаются в глубоком анализе и могут служить лишь дополнительным информативным материалом для практических действий в каждом конкретном случае.

В западной научной доктрине относительно построения налоговых систем господствует истина, что для осуществления налоговых реформ необходимым условием являются определенные демократические принципы, такие как свобода политического выбора, наличие выбора вероятного

свободного экономического поведения, которое основывается на частной собственности. При таких условиях все политические и экономические силы с привлечением парламентского механизма законотворчества добиваются удовлетворения собственных интересов путем поиска оптимальных вариантов. В европейских странах налоговая политика формируется как результат сложного процесса взаимодействия интересов экономического, социального и культурного характера.

Таким образом, на сегодняшний день можно утверждать, что налоговая политика в европейских странах является составляющей общей социальной политики общественного благосостояния. Научное мнение европейских стран чаще всего сосредоточивает свое внимание на проблеме достижения справедливого налогообложения в обществе. Решением этой проблемы с помощью налогов занимались Р. Хар (Англия), Дж. Смарт (Австралия) - последователи основных идей учения И. Бентама и Д. Милля, которые придерживались мнения, что налогообложение должно быть справедливо. Оценивая точку зрения западных авторов на справедливость в налогообложении, нельзя не заметить их либеральный, даже гуманистический, общечеловеческий характер. Западные ученые отмежевываются от социальной конфронтации и классового подхода к распределительным процессам, проповедуют свободу хозяйственной и интеллектуальной деятельности, политического выбора как абсолютной общественной ценности.

В конце XX века распространилась теория оптимальной налоговой системы. Самыми яркими представителями этой доктрины является Ф. Рамсей и П. Самуельсон. Несколько позже ее поддержал А. Пигу.

Основными характеристиками оптимального налогообложения является учет, кроме фискального, побочных экономических и социальных факторов. Конечную цель оптимального налогообложения можно истолковать так, что при заданных бюджетных доходах нужно минимизировать негативный эффект от налогов, а позитивный —

максимизировать. Нужно отметить, что идеалы оптимального налогообложения воплощаются в реформирование налоговых систем большинства европейских государств.

В целом, развитие теоретических принципов оптимального налогообложения на сегодняшний день и в ближайшее время будет иметь тенденции к быстрой интеграции мировой экономики и приближению налоговых систем европейских стран друг к другу; радикальных изменений технологии налогообложения, компьютеризации налогового процесса; социально-экономических изменений состава плательщиков в связи с ростом количества пенсионеров; многоканальных источников поступлений доходов. Происходит беспрестанное создание налоговых систем в направлении прагматичного компромисса между поощрением частной хозяйственной инициативы и достаточным финансовым обеспечением государственной деятельности.

Прежде всего, следует отметить, что, невзирая на все различия, которые видны при анализе соотношений, характеризующих налоговую политику разных стран, необходимо четко проследить тенденцию зависимости удельного веса отдельных налогов от общего уровня экономического развития той или другой страны. Неравномерность экономического развития стран отражается на динамике удельного веса налогов в ВВП. Эта доля имеет тенденцию к росту. Четко прослеживается тенденция к постепенному, в меру повышения уровня экономического развития, росту доли налоговых поступлений.[31, 265]

Согласно вышесказанному можно прийти к выводу, что в большинстве стран власть реально оценивает свои возможности в отрасли налогообложения, осознавая, что избыточные налоги взрывают производство, не способствуют частной инициативе и в конечном итоге уменьшают доходную часть бюджета. Полное сдерживание свободы маневра частного бизнеса в налоговых вопросах приводит к оттоку капитала за пределы страны, которая не только ограничивает возможности

потенциальных налоговых поступлений, но и препятствует увеличению количества рабочих мест со всеми негативными последствиями. Для общества в целом чрезвычайно важно обеспечить устойчивое развитие национального производства, чем подчинить его текущим бюджетным интересам. Именно поэтому в западных странах не ограничиваются лишь периодическими масштабными понижениями налоговых ставок, а используют много рычагов, которые способствуют экономическому развитию. Среди них соответствующее соотношение прямых и непрямых налогов, поскольку каждая из этих групп, кроме решения общих фискальных заданий, выполняет свои, присущие лишь ей функции регулирования. Приоритет производства перед интересами бюджета — это тот принцип, который отображает отличие и объясняет неэффективность национального налогообложения по сравнению с налогообложением развитых зарубежных стран.[22, 57]

Наличие общих подходов относительно формирования налогообложения подтверждает, что разные страны сталкиваются с общими налоговыми проблемами. В частности:

- современные налоговые системы сложны для понимания налогоплательщиков и эффективного управления со стороны налоговых органов. В свою очередь это влечет появление все новых способов уклонения от уплаты налогов;

- налог на прибыль физических лиц характеризуется несправедливостью распределения налогового груза, которое заключается в том, что нередко одинаковый уровень доходов сопровождается неодинаковым уровнем налогообложения;

- налогообложение компаний стимулирует их инвестиции и перестройку не из экономических, а из налоговых причин. Это негативно отражается на качестве капиталовложений и распределении ограниченных ресурсов.

В целом зарубежные специалисты считают основными изъянами налоговых систем их сложность, неустроенность и избыточность налоговых ставок.

Ввиду того, что эффективность налогообложения в значительной мере зависит от уровня контроля над уплатой налогов, следует сразу отметить, что в отдельных странах налоговая служба существенно отличается как организационной структурой, так и уровнем административной ответственности. В подавляющем большинстве стран, как правило, налоговая администрация (ведомство) является составляющей министерств финансов, что не исключает определенную автономность в осуществлении ею своих функций. Общим является и то, что налоговые инспекции в развитых странах построены по территориальному признаку.[16, 101]

В то же время привлекает внимание усиление контроля над деятельностью непосредственно налоговых органов. В США, в 1988г., был принят специальный «Билль о правах плательщика», который направлен в первую очередь на защиту интересов тех налогоплательщиков, которые в связи с непомерными требованиями со стороны налоговых органов находятся перед необходимостью продажи своего жилья или семейного бизнеса. Правила, предусмотренные этим документом, не освобождают налогоплательщика от необходимости доказывать свою невиновность, однако они дают время, в течение которого плательщик может обжаловать действия местных налоговых органов или погасить свою задолженность. Новые правила предусматривают также во время ревизии возможность замены плательщика налога в случае его отсутствия доверенным лицом или бухгалтером, и проведение видео- или звукозаписи всей процедуры ревизии.

Во Франции принятая Хартия прав и обязанностей плательщика налога, которая предоставляет каждому плательщику существенно расширенный перечень гарантий, обеспечивающихся законодательными и нормативными актами при проверке их налоговыми органами. Интересно отметить, если в большинстве стран есть лишь одна — через суд —

возможность обжаловать предъявленную к уплате налоговую сумму, то во Франции предусмотрена еще и дополнительная — претензия налоговым органам в случае необоснованного, по мнению плательщика, определения размера платежа, которую он может подать вышестоящей инстанции к началу срока уплаты платежа. Есть два преимущества такого порядка. С одной стороны, в случае доказанной необоснованности действий налоговых органов есть возможность оперативно решить вопрос, не обращаясь в суд, с другой стороны — в случае объективных действий налоговиков повышается возможность ускоренного и квалифицированного рассмотрения дела в суде. Именно этим порядком объясняется незначительное количество кассационных жалоб в судебных органах Франции. Есть и другие интересные мероприятия по существенному сокращению формальностей в регулировании споров и ускорении их решения. Это касается уменьшения ограничений относительно лица, которое имеет право подписи иска, упрощение порядка возвращения неправильно уплаченной суммы платежа, а также подачи претензии.[24, 23]

Важной функцией налоговых органов является разъяснение гражданам законодательства в сфере налогообложения и порядка действий налоговой системы. Во многих странах широко используются разные формы разъяснительной работы, растет количество приемных и консультационных пунктов в налоговых центрах и других службах налоговых органов, действует разветвленная сеть телефонных справочных служб, образуются консультационные и информационные пункты в мэриях, общественных организациях, большими тиражами выходят брошюры, справочники, обзоры налогового законодательства.

Приведенные примеры свидетельствуют о том, какое большое значение имеют в зарубежных странах проблемы урегулирования взаимоотношений, плательщика налога с налоговыми органами, что, является главным фактором эффективности всей системы налогообложения.

Таким образом, подытоживая результаты анализа формирования налоговых систем в разных странах и определяя их значение для России, можно прийти к основному выводу, что проблема совершенствования налоговых систем появилась не только перед странами с переходной экономикой, но и перед развитыми государствами. Она объективна и определяется необходимостью государственного вмешательства в процесс формирования производственных отношений и изменения тенденций экономического развития.

То, что налоговые системы разных стран складывались под воздействием разных экономических, политических и социальных условий, объясняет их несовершенство. Это, в свою очередь, предопределяет то обстоятельство, что в разных странах ведется постоянный поиск оптимальных вариантов в системе налогообложения. По мнению многих экономистов Западной Европы, налоговая система оптимальна, если следует следующим принципам:

а) расходы государства на содержания налоговой системы и затраты плательщика, связанные с процедурой уплаты, должны быть максимально низкими;

б) налоговый груз нельзя доводить до такого уровня, когда он начинает уменьшать экономическую активность плательщика;

в) процесс получения налогов нужно организовать таким образом, чтобы он в большей степени благодаря накоплению финансовых ресурсов способствовал реализации политики конъюнктуры и занятости;

г) этот процесс должен влиять на распределение доходов в направлении обеспечения большей справедливости; при определении налоговой платежеспособности частных лиц следует требовать предоставления лишь минимума данных, касающихся личной жизни граждан, но при этом должен быть контроль не только за доходами, но и за расходами;

д) расширить полномочия налоговых органов под строгим контролем государства;

е) пересмотреть штрафные санкции в сторону их увеличения для тех налогоплательщиков, которые систематически уходят от налогообложения.

Приведенный перечень доказывает, что эти общие требования в значительной мере повторяют фундаментальные принципы, которые должны быть основой для построения налоговой системы любого цивилизованного государства. Поэтому основным направлением повышения эффективности налоговых систем как основы для их совершенствования может быть более активное воплощение фундаментальных принципов налогообложения, которые являются приобретением многих поколений ученых и практиков. И хотя эти мероприятия специфические в разных странах, но в целом они направлены на достижение справедливости и эффективности налогообложения. На сегодня в странах с развитой рыночной экономикой налоговая система действительно должна влиять на стабилизацию экономического цикла, стимулирования экономического роста, ограничения инфляции и безработицы.

Основное противоречие при формировании налоговых систем заключается в несогласованности потребностей в налоговых поступлениях с возможностями их получения.

Законодательство о налогах и сборах не содержит определения системы налогов и сборов. Анализ главы 2 Налогового кодекса РФ позволяет сделать вывод, что под системой налогов и сборов законодатель подразумевает совокупность налогов и сборов, установление и взимание которых допустимы на территории Российской Федерации. Наряду с понятием «система налогов и сборов» в научной литературе часто используется и понятие «налоговая система». Несмотря на кажущееся сходство терминов «система налогов и сборов» и «налоговая система», смешивать их нельзя.

Налоговая система Российской Федерации - система налогов и сборов, действующих на территории Российской Федерации, а также правила функционирования системы налогов и сборов. Правовое значение понятия «налоговая система» заключается в том, что с его помощью можно очертить правовое поле налогового права, то есть определить всю совокупность отношений, на которые распространяется действие налогово-правовых норм. Налоговая система характеризуется существенными условиями налогообложения. Ими являются: 1) принципы налоговой политики и налогообложения; 2) система и принципы налогового законодательства; 3) порядок установления и ввода в действие налогов; 4) порядок распределения налогов по бюджетам; 5) система налогов, т.е. виды налогов и общие элементы налогов; 6) права и ответственность участников налоговых правоотношений; 7) порядок и условия налогового производства; 8) форма и методы налогового контроля; 9) система налоговых органов. Одним из существенных условий налогообложения является налоговая политика.

Налоговая политика - это совокупность действий, система мер, которые осуществляет государство в сфере налогов и налогообложения. Реализуется посредством существующих в определенный временной период налогов, ставок, льгот и т.д. Налоговая политика является частью экономической политики государства. Цели налоговой политики: 1. Экономическая цель, заключающаяся в обеспечении регулирования экономической жизнедеятельности государства при помощи налогов и налогообложения. Посредством налогов решаются такие важные экономические задачи, как преобразование структуры экономики, стимулирование бизнеса, инвестиционной и инновационной активности, регулирование спроса и предложения; 2. фискальная цель, заключающаяся в формировании посредством налогов и сборов бюджетов различных уровней; 3. социальная цель, заключающаяся в выравнивании доходов граждан различных категорий, обеспечении социальной защиты нуждающихся; 4. контрольная цель, заключающаяся в проведении налоговых проверок для принятия

органами государственной власти решений в сфере экономики и социальной политики.[29]

Глава 2. Особенности и проблемы налоговой системы России

2.1. Административные особенности российской налоговой системы

Современные определения налоговой системы позволяют отметить, что понятие налоговой системы состоит из совокупности двух взаимообусловленных признаков. С одной стороны, это совокупность налогов, сборов, других платежей, закрепленных в качестве государственных доходов. С другой стороны, это совокупность процессуальных отношений по поводу установления, изменения, отмены налогов, платежей, по поводу организации контроля и регламентации ответственности за нарушение налогового законодательства.

При этом эффективная налоговая система - это, во-первых, необременительная для бизнеса в части процедур расчета и уплаты налогов, упорядочения налоговых проверок и налоговой отчетности; во-вторых, справедливая, т.е. условия налогообложения должны быть равными для предприятий одной сферы, при этом налоговая система не должна позволять уклоняться от уплаты налогов; в-третьих, налоговая система, будучи ориентированной на фискальную, должна быть более благоприятной для инвестирования и развития бизнеса; в-четвертых, важно разграничить правомерную практику налоговой оптимизации от случаев криминального уклонения от налогов.[43]

Налоговая система в полной мере зависит от проводимой в государстве налоговой политики, ее законного оформления, т.е. отражения в актах высшей юридической силы соответствующих норм, устанавливающих, изменяющих, прекращающих налоговую обязанность. При этом одним из существенных условий налоговой политики является учет интересов всех сторон налогового правоотношения, а именно не только интересов государства, но и в меньшей степени интересов налогоплательщиков.

В настоящее время перед законодателем довольно остро стоит проблема совершенствования налогового законодательства, несмотря на то, что за последнее время произошли значительные изменения: принят и вступил в действие Федеральный закон, внесший существенные изменения в НК РФ в части налогового администрирования. Претерпели значительные изменения организация и функционирование налоговых органов государства, возросла роль судебной системы в разрешении налоговых споров - проблема налогообложения, собираемости налогов по-прежнему актуальна.

Их особенная острота для России состоит сегодня в том, что реформа налогов во многом определяет глубину и характер современных экономических, социальных и политических преобразований в стране. Вместе с тем одним из приоритетных направлений демократического развития российского общества и повышения качества экономического роста являются достижение высокой эффективности государственного управления, успешность проведения научно обоснованной административной реформы. Именно налоговое администрирование, по мнению специалистов, призвано навести порядок в сфере налогообложения и налоговых отношениях государства и налогоплательщиков.

Следует отметить, что среди российских экономистов до сих пор отсутствует единство в понимании налогового администрирования. В юридической литературе не дается определения понятия налогового администрирования. Экономистами и юристами оно в основном определяется как деятельность налоговых органов (в соответствии с их правами и обязанностями) по осуществлению контроля соблюдения налогового законодательства.

Одним из важнейших элементов налогового администрирования является налоговый контроль, который определяется как контроль исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей. При этом в узком смысле налоговое администрирование определяется как повседневную деятельность

налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающую современную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Налоговое администрирование является одним из основных элементов эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства. Эффективность налоговой системы обусловлена полнотой выявления источников доходов в целях обложения их налогами и минимизацией расходов по их мобилизации и обязанности уплаты.

Более широкое определение налогового администрирования - это приведение процесса взимания налогов и возникающих отношений и связей между представителями налоговых органов и налогоплательщиков в соответствие с изменившимися производственными отношениями и формами хозяйствования. Более конкретное определение - это деятельность уполномоченных органов власти и управления, направленная на исполнение законодательства по налогам и сборам, обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля. Налоговое администрирование - это организация сбора налогов: от определения состава налоговой отчетности до разработки правил регистрации налогоплательщиков. Это также перечень информации, которую фирмы должны предоставлять налоговикам, с одной стороны, и та информация, которой налоговики должны делиться с фирмами, - с другой. Правила проверки, ответственность за налоговые нарушения - все, что сосредоточено вокруг налогов.[34, 49]

Несмотря на возросший интерес в научной и практической литературе к вопросам налоговой деятельности государства, исследование вопросов налогового администрирования в правовой науке находится на начальной стадии. В современных официальных документах, как уже было отмечено, определение термину «налоговое администрирование» не дается. Сам термин «налоговое администрирование» зачастую встречается в контексте его совершенствования и улучшения.

Феномен налогового администрирования исследуется с точки зрения того, каким образом оно опосредуется правовым регулированием, какие проблемы в связи с этим возникают и каковы подходы к оптимизации юридических средств и правовых механизмов, направленных на реализацию эффективного налогообложения в государстве.

Вместе с тем, если по общему определению, следующему из указанных выше определений, налоговое администрирование является деятельностью уполномоченных органов власти и управления, направленной на исполнение законодательства о налогах и сборах, необходимо определить его соотношение с такими понятиями, как «налоговая политика», «налоговый процесс», «налоговый контроль», «налоговое производство» и т.д.

В свою очередь, налоговое администрирование, являясь важным элементом налоговой политики, включает в себя такие категории, как «налоговый процесс», «контроль» и «производство», что обусловлено правовым механизмом реализации налоговой политики.

Таким образом, налоговое администрирование можно определить как урегулированную нормами права деятельность государственных уполномоченных органов в налоговой сфере, направленную на реализацию эффективной налоговой политики. Указанная деятельность включает в себя механизм реализации законодательства о налогах и сборах.

Органами налогового администрирования (налоговыми администрациями) называются те государственные органы, которые наделены какими-либо властными полномочиями в сфере налогообложения, за исключением осуществляющих сугубо правоохранительную функцию.

Анализ действующего законодательства позволяет отнести к органам налогового администрирования: финансовые органы; налоговые органы; таможенные органы; органы внутренних дел. Безусловно, основная роль в системе налогового администрирования отводится налоговым органам.

Финансово-правовой статус налоговых органов определяется также финансово-правовым статусом таможенных органов, являющихся участниками некоторых налоговых правоотношений.

Таким образом, для проведения эффективной финансовой политики государству необходимо иметь систему налогового администрирования, механизм которого надежно обеспечивал бы налоговые поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды. Представляется, что указанный механизм не способен функционировать без правового регулирования.

Налоговое администрирование как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России.

Основными методами налогового администрирования, являются налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Каждому из этих методов присущи свои формы реализации, призванные обеспечивать решение определенных задач.

Налоговое планирование (англ. tax planning) - составная часть системы бюджетного планирования, формирования налоговой политики, а также планирования операционной деятельности организаций. Задача налогового планирования - определение на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий или консолидированный бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным юридическим лицом - налогоплательщиком. [20, 85]

Главная цель налогового планирования состоит в экономическом обосновании объемов безвозмездного изъятия в бюджетную систему части валового внутреннего продукта (ВВП) в разрезе основных (бюджет образующих) налогов.

Налоговое планирование включает: работу по прогнозированию, объемов налоговых поступлений, с учетом инфляции и валютного курса и на

этой основе расчет доходов, включаемых в проект на очередной финансовый год; определение долей (нормативов) распределения налоговых ставок по уровням бюджетной системы. Разработку контрольных заданий по налогам и сборам, администрируемым ФНС России и ФТС России.

В отечественной практике государственное налоговое планирование можно рассматривать в качестве сравнительно нового инструмента оптимизации налогообложения, представляющего собой комплексный процесс определения общей суммы и структуры налоговых доходов бюджета. Примером государственного налогового планирования в России может считаться разработка различных вариантов реформирования налогообложения хозяйствующих субъектов.

В современных условиях налоговое планирование приобретает все большее значение для хозяйствующих субъектов. Это возможность уменьшить, не нарушая действующее законодательство, всю совокупность налоговых платежей; существенно снизить риски неправильного исчисления и уплаты налогов и, соответственно, защитить себя от существенного ущерба, связанного с применением налоговых санкций. Возрастает также роль налогового планирования в процессе управления хозяйственной деятельностью предприятия, так как оно позволяет посредством оптимизации налогообложения совершенствовать в той или иной степени всю систему хозяйствования.

Налоговое регулирование (англ. tax regulation) - совокупность мер косвенного воздействия на развитие производства путем изменения нормы изъятия в бюджет за счет понижения или повышения общего уровня налогообложения: ставки прямого индивидуального подоходного налога, налога на прибыли предприятий, косвенных налогов; введенная система ускоренной амортизации капитала предприятий, налоговых скидок на инвестиции («налоговый кредит» и т.д.).

Налоговое регулирование - это один из наиболее динамичных и мобильных элементов налогового механизма и сферы государственного

налогового менеджмента. Его основу составляет система экономических мер оперативного вмешательства в ходе выполнения налоговых обязательств. [15, 137]

Методы налогового регулирования входят составной частью в научно обоснованную налоговую концепцию, принципиальные подходы к регулированию налоговых отношений во многих странах определены основным законодательным документом - налоговым кодексом, регулирующим правовые отношения имущественного характера, внешнеэкономическую деятельность и торговлю. Налоговое регулирование - одна из самых сложных проблем и конструкций, где сталкиваются экономические интересы территорий, субъектов хозяйствования, социальных групп населения, прогнозировать которые очень трудно. Одна из областей противоречий - установление пропорций распределения и закрепления налоговых поступлений по звеньям бюджетной системы, а также бюджетно-налоговых полномочий республиканских и местных органов власти. Финансово-бюджетный контроль в основном включает различного рода контрольные мероприятия в рамках непосредственно бюджетного процесса, а финансово-хозяйственный выражается в проверках и ревизиях финансово-хозяйственных операций экономических субъектов.[15, 140]

Выше изложенное позволяет говорить о том, насколько важен и актуален системный подход к процессу осуществления налогового администрирования, позволяющий полнее и глубже исследовать взаимосвязь публичных и частных интересов в налоговых правоотношениях в частности и в налоговой политике страны в целом.

2.2. Проблемы российской налоговой системы

Проблема налогов и налоговой системы - одна из наиболее сложных в практике осуществления проводимой в нашей стране экономической реформы. На сегодняшний день нет другого аспекта реформы, который подвергался бы такой же серьезной критике и был бы предметом таких же

жарких дискуссий и объектом анализа и противоречивых идей по реформированию. С другой стороны, налоговая система - это важнейший элемент рыночных отношений и от нее во многом зависит успех экономических преобразований в стране.

Российская система налогообложения плохо выполняет фискальную функцию и почти не выполняет стимулирующую, распределительную и социальную функции. Она не способствует развитию производства, росту благосостояния и снижению социального расслоения населения. Российская система налогообложения сложна, запутана и противоречива. Она позволяет легко уклоняться от уплаты налогов и даже провоцирует на это. С другой стороны, независимо от уплаты или неуплаты налогов налоговая инспекция может привлечь к ответственности любого налогоплательщика, выразив, например, сомнения в действительности счетов-фактур и в законности возмещения НДС или заподозрив его в «недобросовестности» и в получении «необоснованной налоговой выгоды».[38]

Налоговой системе России присущ преимущественно фискальный характер, что затрудняет реализацию стимулирующей и регулирующей функций налогообложения. В первую очередь, это определяется высокой завышенной по сравнению с развитыми странами ставки налога на прибыль (35%) и налога на добавленную стоимость (20%), вследствие чего приоритетное направление по налоговым изъятиям в России приходится на обложение хозяйствующих субъектов (т.е. юридических лиц). В условиях рыночной экономики это анахронизм. Необходимо постепенно переносить основную тяжесть налогообложения на физических лиц, но этот процесс требует последовательной и целенаправленной политики в течение многих лет.

Довольно высокий удельный вес по сравнению с зарубежными странами имеют косвенные налоги (налоги с оборота, продаж, различные сборы), а не прямых, причем доля косвенных налогов постепенно возрастает.

Косвенные налоги и сборы в целом не способствуют стимулированию экономики и увеличению сбора налогов, скорее наоборот.

Неоптимальная шкала ставок подоходного налога с физических лиц, т.к. разрыв между группами лиц с наименьшими и наивысшими доходами составляет 1:25, а в ставках налогообложения всего лишь 1:3. Поэтому основная налоговая нагрузка падает на малообеспеченные слои населения, а не на наиболее богатых.[38]

Недостаточно эффективный контроль над сбором налогов, что выражается в сокрытии доходов (т.е. большой доли теневой экономики), вследствие чего, по различным оценкам, бюджетная система РФ недополучает от 30 до 50% налогов. Особенно важное значение в этом направлении приобретает борьба за устранение неучтенного в налоговых целях наличного оборота денежных средств (т.н. «черный налог»), доля которого, по разным источникам, достигает 40% денежного оборота страны. Вследствие чего расчеты между юридическими лицами не через расчетные счета приводят к недобору платежей в бюджет не менее чем на 20-25%.

Неэффективность существующих льгот. Сокращение налоговых льгот не только сделает налоговую систему нейтральной по отношению к отдельным участникам экономической деятельности, не только поставит дополнительные барьеры перед злоупотреблениями и коррупцией, но и расширит налогооблагаемую базу. Но льготы, связанные со структурной перестройкой экономики, развитием малого предпринимательства и стимулированием инвестиций необходимо сохранить и даже расширить. В этих условиях льготы должны иметь временный и направленный характер, и, что важно, должны даваться участникам экономической деятельности, а не отдельным территориям.

Требуется объединение налогов, имеющих сходную налогооблагаемую базу (например, платежей за право пользования природными ресурсами, акцизов на минеральное сырье и платежей на воспроизводство минерально-сырьевой базы). Есть предложение вместо действующих сейчас

имущественных налогов ввести единый налог на недвижимость. Следует отказаться от налогов-двойников, т.е. от одноименных налогов, поступающих в разные бюджеты (например, налог на прибыль). Более оправданным является наличие единых налогов с законодательным разделением долей, зачисляемых в федеральный и территориальные бюджеты. Должны быть отменены налоги, затраты на взимание которых превышают сумму собранных налогов.

Постоянное изменение налогового законодательства и ставок налогообложения, что не способствует долгосрочному вложения капиталов и росту экономики. Необходимо законодательно установить стабильные (в течение нескольких лет) базовые нормативы ставок и отчислений от основных налогов (в первую очередь это федеральные регулирующие налоги: подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, а также на некоторые другие).

Несовершенство законодательства, противоречивость и запутанность нормативной базы и процедур налогообложения, отсутствие оперативной связи исполнительной и законодательной властей. Для эффективного взимания налогов на недвижимость необходимо создание кадастра земли, кадастра недвижимости, автоматизированной системы управления недвижимостью и т.д.

Большая доля в структуре сбора налогов различных видов зачетов. В первую очередь необходимо постепенное прекращение в регионах любых форм зачетов по федеральным регулирующим налогам, а затем и по всем остальным.[50]

Проводимая в России налоговая реформа является одним из важнейших факторов обеспечения экономического роста, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, привлечения в Россию полномасштабных иностранных инвестиций. Само понятие «реформа» несет в себе смысл переустройства чего-нибудь, в какой либо сфере общественной жизни, области знаний.

Необходимость проведения налоговых реформ объясняется следующими фактами, во-первых, налоговое законодательство по-прежнему претерпевает серьезные изменения. Проведение налоговой реформы должно быть основано на научных концепциях, должна быть четко установлена цель реформы. Во-вторых, отсутствует «системность» проведения реформ, которая означает, что реформирование налоговой системы должно проводиться комплексно, параллельно с проведением других реформ, таких, как административная, судебная. В-третьих, имеющиеся недостатки во многом обусловлены том, что при разработке концепции налоговой системы, налогового законодательства в полной мере не был обеспечен комплексный подход к проблеме налогообложения; не были учтены сложные взаимосвязи всех участников общественных отношений, складывающихся в процессе установления и взимания налогов. Отсутствие комплексного подхода при формировании налоговой системы РФ приводит к обострению экономических и социальных противоречий, бегству капитала за рубеж, развитию теневой экономики.[42]

Сегодня в проводимой в нашей стране налоговой политике в ущерб экономическому и социальному развитию остаются в силе две основные тенденции налогообложения: концентрация налоговых сборов в сфере материального производства и несправедливое распределение общего налогового бремени между получателями низких и высоких доходов. В этом отношении налоговые органы Российской Федерации заметно отходят от западной модели налогообложения, которая носит ярко выраженный социальный характер и сохраняет акцент на повышенном обложении «незаработанных» и «непроизводственных» доходов.

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги — основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой

функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

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

Нестабильность наших налогов, постоянный пересмотр ставок, количества налогов, льгот и т. д. несомненно, играет отрицательную роль, особенно в период перехода российской экономики к рыночным отношениям, а также препятствует инвестициям как отечественным, так и иностранным. Нестабильность налоговой системы на сегодняшний день - главная проблема реформы налогообложения.

Составленный с учётом предыдущих ошибок и неудач, Налоговый кодекс, разработан Правительством РФ. Несомненно, он является прогрессивным законодательным актом, по сравнению с ранее действовавшим налоговым законодательством, и создал более благоприятный правовой режим для налогоплательщиков. Однако уже с первых дней действия нового Налогового кодекса встал вопрос о внесение в него дополнений и изменений.

Можно надеяться, что с доработкой так долго ожидаемого законодательного акта налоговая система нашей страны все-таки выйдет на более высокий уровень и, наконец, можно будет решить многие проблемы российской экономики.[44]

Глава 3. Направления совершенствования налоговой системы России

3.1. Направления повышения эффективности налоговой системы

Исторический анализ налогообложения в различных странах от античности до настоящего времени — свидетельствует о том, что последствия налоговых нововведений всегда оказываются неоднозначными и, главное, плохо прогнозируемыми. Качество прогноза определяется глубиной анализа и степенью учета многих факторов и аспектов социально-экономических отношений, складывающихся в обществе. Поэтому необходим анализ и учет прошлого опыта налоговых отношений, изучение и прогноз качественных сдвигов и в развитии экономии и в системе распределительных, социальных отношений и т. п. Большое значение имеет установление взаимосвязи и мер обеспечения баланса между параметрами развития экономики и характером распределительных, социальных отношений. Здесь одним из важных объектов анализа, а затем при принятии решений по построению налоговых изменений, являются исследование, прогнозирование и учет психологических особенностей реагирования на них всех групп населения, в зависимости от их имущественного положения в производстве (предприниматель, акционер, наемный работник), от размера получаемого дохода и др.[44]

История коренных и глубоких социальных переворотов и реформ, происшедших в России за последнее столетие, часть из которых по их экономическим последствиям можно приравнять к социальным катастрофам, прочно укоренила в сознании людей необходимость откладывать все излишки на «черный день» даже при условии возможности их частичной или полной потери. Поэтому изменение в налогообложении, связанное как с усилением, так и с ослаблением налоговой нагрузки, основанное только на учете экономических факторов, может дать и парадоксальные результаты.

Известно, что, более чем в 70 % случаях, неудачи в осуществлении нововведений, их саботаж объясняются психологической неподготовленностью к их восприятию. Когда нововведения проводятся «сверху» (таковыми воспринимаются и изменения в налоговой системе) и не содержат явных преимуществ, но несут явные затруднения в работе, практические исполнители выдвигают ряд аргументов, обосновывающих невозможность и нецелесообразность нововведений, находят различные толкования новшества и искажают его суть, используют метод «кусочного» внедрения новшества.

К основным принципам психологической подготовки населения к налоговым нововведениям можно отнести:

доведение до сознания всех участвующих в нововведении его необходимости и важности; формирование чувства уверенности в реализации нововведения; формирование чувства участия каждого гражданина в проведении реформы и зависимости ее успеха от личного вклада; обнародование возможных положительных и негативных последствий; обоснование неизбежности осуществления нововведения.

Планируя и организовывая психологическую подготовку к нововведениям в системе налогообложения, целесообразно руководствоваться следующими положениями: сведением к минимуму необходимых при этом бюрократических процедур; максимально возможной «подстройкой» нововведения к потребностям, интересам и ценностным ориентациям людей, которых оно коснется; предоставлением возможностей для профессионального роста; регулярным информированием о ходе внедрения нововведения и его результатах; учетом индивидуальных различий в восприятии нововведений. (На рис. 4 обобщены различные направления повышения эффективности функционирования налоговой системы в современных условиях).

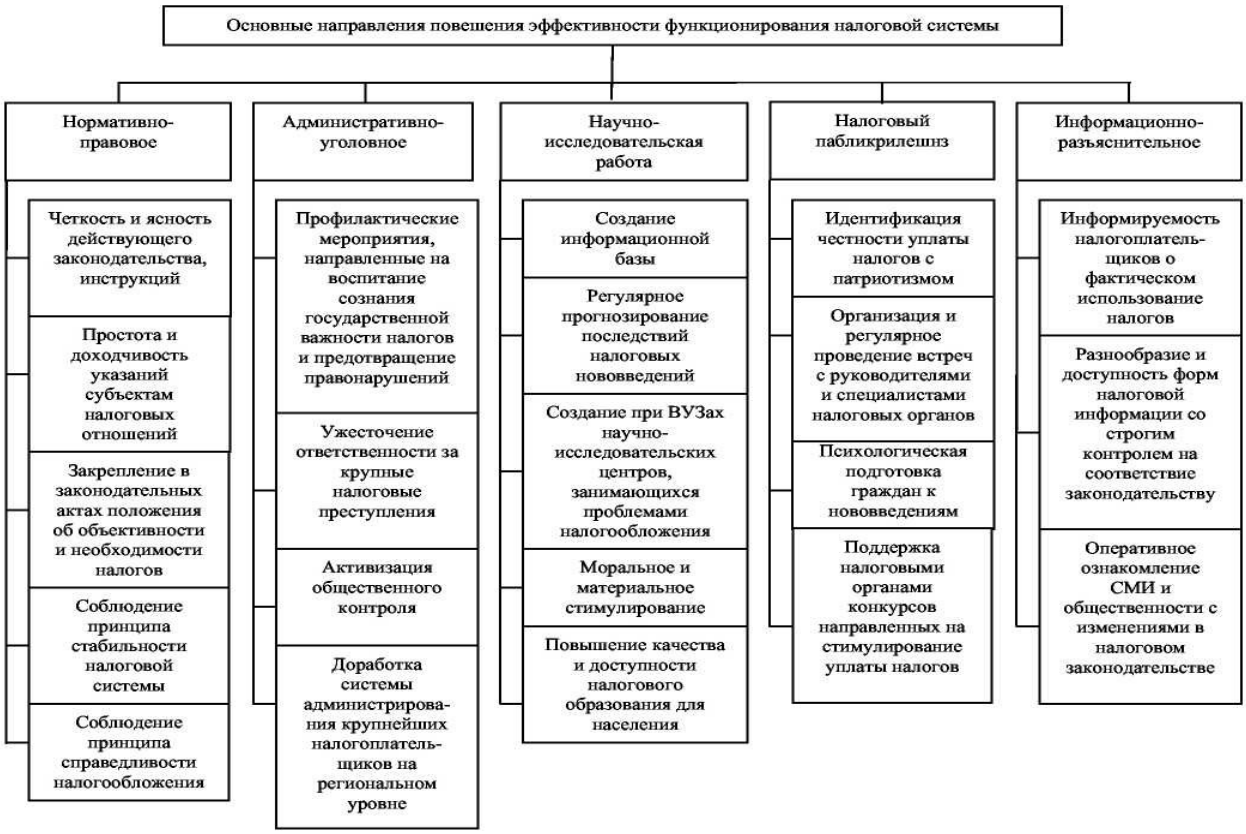

Рис. 4. Основные направления повышения эффективности функционирования налоговой системы [44]

Также при проведении налогового реформирования немаловажное значение имеет комплекс мероприятий направленных на ознакомление представителей СМИ и широкой общественности с изменениями законодательства, касающимися налогообложения граждан, их новыми правами и обязанностями.

Руководители различного ранга, принимая решения, не всегда учитывают такой фактор, как общественное мнение, считая его второстепенным. Поэтому сегодня у населения по отношению к налоговым органам доминирует отрицательное отношение. Стабилизировать социальную ситуацию и подготовить почву для реализации налоговых проектов возможно через формирование в обществе положительного имиджа налоговой системы.

Стремление налоговых органов к сотрудничеству с населением области обеспечивает атмосферу взаимного доверия. Ответственность перед

обществом, конструктивный подход к взаимодействию и конкретная помощь гражданам позволяют добиться авторитета и общественного признания налогового ведомства. Все это в итоге способствует наиболее качественному выполнению задач, стоящих перед налоговыми органами. Таким образом, работая на свой имидж, налоговые органы решают сложную задачу: добиться партнерских отношений с налогоплательщиками, которые будут добросовестно выполнять свой гражданский долг своевременно и в полном объеме платить налоги.[39]

Ярким примером нестандартного подхода повышения заинтересованности налогоплательщиков в исполнении своих обязанностей является проведение Национальной премии «Налогоплательщик года», учрежденной еще в 2006 году Межрегиональной организацией предпринимателей. Однако ФНС РФ выступает против проведения подобных конкурсов, поскольку их результаты могут ввести в заблуждение иных налогоплательщиков и дать номинантам необоснованные конкурентные преимущества. Кроме того, демонстрация налоговым органом в какой-либо форме «особого» отношения к отдельным налогоплательщикам противоречит законодательству Российской Федерации, нарушает права, как отдельных лиц, так и неопределенного круга лиц, не соответствует целям и задачам налоговых органов. Письмом от 15.11.2007 №ММ-6-18/888 ФНС России запретила территориальным управлениям Службы проведение аналогичных конкурсов и премий, направленных на определение «лучших» налогоплательщиков, а также участие в них.

Количество компаний, которые отметили положительную динамику в отношениях с налоговыми органами, увеличивается. Об этом свидетельствует исследование, проведенное в России аудиторской компанией «Эрнст и Янг» (российское подразделение Ernst & Young). Исследование основано на результатах опроса среди 58 российских и международных компаний, ведущих бизнес в России. Основной проблемой, как налоговых органов, так и судебной системы, по мнению участников

опроса, по-прежнему остается их недостаточная независимость. Однако в последнее время уровень компетентности налоговых и судебных органов стабильно растет. Около 15 % респондентов указали на необходимость ограничить требования к составлению документации по сравнению с 4 % в прошлом году. При этом только 4 % опрошенных, считают необходимым организовать кампанию по борьбе с коррупцией по сравнению с 17 % в прошлом году. В целом большинство респондентов считают, что существующий налоговый режим имеет негативное влияние на инвестиционный климат: 63 % опрошенных характеризуют влияние российской системы налогообложения как «негативное» и «крайне негативное», в то время как доля нейтральных и позитивных оценок снизилась с 54 до 37 %.[50]

Еще одним из направлений повышения эффективности функционирования налоговой системы страны, является повышенное внимание к уровню налогового образования и стимулированию научно-исследовательской работы. Изучая налоговое право со школьных лет, будущие работники и работодатели будут знать, из чего формируется бюджет страны, куда идут налоговые поступления. Потому что одной из важных сторон психологического обеспечения налогообложения является информируемость налогоплательщиков о фактическом использовании налогов.

Таким образом, сочетание стандартных и нестандартных подходов, воспитание доверия к налогоплательщикам и у налогоплательщиков по отношению к государству, будет способствовать более устойчивому экономическому развитию, а, следовательно, расширению налогового потенциала регионов и страны в целом.

3.2. Направление оптимизации налоговой нагрузки

Один из важнейших аспектов функционирования российской налоговой системы - это проблема налоговой нагрузки и ее воздействия на

хозяйственную активность предприятия. И главной задачей всех налоговых реформ служит снижение налоговой нагрузки при условии компенсации выпадающих доходов, но не определены, ни временные, ни нормативные рамки этого процесса.

Под фактической налоговой нагрузкой на экономику понимают долю реально выплаченных обязательных платежей в пользу государства в ВВП страны. Налоговая нагрузка значительно варьируется по странам. Для слаборазвитых стран (в которых нет мощной системы социального обеспечения) характерна низкая налоговая нагрузка, для развитых — относительно высокая налоговая нагрузка (доходившая в Швеции до 60 % ВВП в отдельные годы). Исключение составляют некоторые развитые страны Юго-Восточной Азии, где налоговая нагрузка относительно невысока.

Для характеристики налоговой нагрузки имеет значение не только количество, но и структура уплачиваемых налогов. Наиболее «трудными» являются налоговые платежи, исчисляемые независимо от полученного дохода и лишь частично перелагаемые на конечного потребителя. Это налоги уплачиваемые, как отчисления от оборота и имущественные налоги. В проекте Налогового кодекса некоторые из этих налогов прекращают свое существование (налоги, зачисляемые в дорожные фонды, сбор на нужды образовательных учреждений и др.), но резко возрастает роль еще более трудных «имущественных» налогов.[18, 5]

История налогов стара как существование государства. И сколько они существуют, налогоплательщики предпринимают множество усилий по снижению их выплаты. Предприниматели, руководители и «рядовые» налогоплательщики рассматривают налоги как «потери» для бизнеса. Все методы оптимизации складываются в оптимизационные схемы. Ни один из методов сам по себе не приносит успеха в налоговом планировании, лишь составленная грамотно и с учетом всех особенностей схема позволяет достичь намечаемого результата; напротив, некачественная схема налоговой оптимизации может нанести компании ощутимый вред. Любая схема перед

внедрением проверяется на соответствие нескольким критериям: разумности, эффективности, соответствия требованиям закона, автономности, надежности, безвредности. Оптимизация налогообложения предполагает: минимизацию налоговых выплат (в долгосрочном и краткосрочном периоде при любом выпуске) и недопущение штрафных санкций со стороны фискальных органов, что достигается правильностью начисления и своевременностью уплаты налогов. Государство предоставляет множество возможностей для снижения налоговых выплат. Это обусловлено и предусмотренными в законодательстве налоговыми льготами, и наличием различных ставок налогообложения и существованием пробелов или неясностей в законодательстве, не только из-за низкой юридической квалификации законодателей, но и ввиду невозможности учета всех обстоятельств, возникающих при исчислении и уплате того или иного налога. Под налоговым планированием понимается целенаправленная деятельность налогоплательщика, ориентированная на максимальное использование всех нюансов существующего налогового законодательства с целью уменьшения налоговых платежей в бюджет. Цели налогового планирования соотносятся со стратегическими (коммерческими) приоритетами и интересами предприятия, с затратами на его проведение и с тяжестью налогового бремени. Правильным подходом в рамках проведения грамотного налогового планирования считается использование льгот в сочетании с другими приемами, часто в большей степени организационными, чем финансовыми или бухгалтерскими. Налоговое планирование является одной из главных составляющих частей процесса финансового планирования. Происходит предварительный расчет вариантов сумм прямых и косвенных налогов, налогов с оборота по результатам общей деятельности и по отношению к конкретной сделке или проекту в зависимости от различных правовых форм ее реализации. Налоговое планирование доступно любому, но осуществлять его надо не после совершения какой-либо хозяйственной операции или прошествии налогового периода, а до этого. Внешнее и внутреннее налоговое

планирование. Внешнее планирование может проводиться несколькими методами: замены налогового субъекта, замены вида деятельности, замены налоговой юрисдикции.[14]

Метод замены налогового субъекта основывается на использовании в целях налоговой оптимизации такой организационно-правовой формы ведения бизнеса, в отношении которой действует более благоприятный режим налогообложения. Так, например, включение в бизнес-схему «инвалидных» компаний - имеющих льготы как общества инвалидов или имеющих долю инвалидов в штате более определенного уровня - позволяет экономить на прямых налогах. Метод изменения вида деятельности налогового субъекта предполагает переход на осуществление таких видов деятельности, которые облагаются налогом в меньшей степени по сравнению с теми, которые осуществлялись. Примером использования этого метода может служить превращение торговой организации в торгового агента или комиссионера, работающего по «чужому» поручению с «чужим» товаром за определенное вознаграждение, или использование договора товарного кредита - из соображений более легкого учета и меньшего налогообложения. Метод замены налоговой юрисдикции заключается в регистрации организации на территории, предоставляющей при определенных условиях льготное налогообложение. Выбор места регистрации (территории и юрисдикции) важен при условии неоднородности территории. Когда каждый регион страны наделен полномочиями по формированию местного законодательства и на этом поле субъекты обладают некоторой свободой, каждая территория использует эту свободу по-своему. Отсюда различия в размере налоговых отчислений. Разработка стратегии развития компании подразумевает возможную организацию аффилиационных структур во внешних зонах с минимальным налоговым бременем (оффшор). При выборе места регистрации ориентируются не только на размер налоговых ставок. При небольших налоговых ставках законодательством обычно устанавливается расширенная налоговая база, что в конечном итоге может

привести к обратному эффекту - повышению налоговых платежей. Если небольшая налоговая ставка жестко привязана к единице результата деятельности, то налоговое планирование становится практически невозможным. [19, 10]

И, наоборот, при формально высоких налоговых ставках вполне возможно снижение налогового бремени, поскольку существуют различные льготы, относящиеся к части налогов, устанавливаемых на уровне местных субъектов власти.

Внутреннее планирование: Налоговое законодательство предоставляет налогоплательщику достаточно много возможностей для снижения размера налоговых платежей путем внутреннего планирования, в связи с чем, можно выделить общие и специальные методы. Среди общих методов выделяют: выбор учетной политики, разработка контрактных схем, использование оборотных средств, льгот и прочих налоговых освобождений. Среди специальных: метод замены отношений, метод разделения отклонений, метод отсрочки налогового платежа и метод прямого сокращения объекта налогообложения. Общие методы внутреннего планирования Выбор учетной политики организации, разрабатываемой и принимаемой один раз в финансовый год, - важнейшая часть внутреннего налогового планирования. Этот документ подтверждает обоснованность и законность того или иного толкования нормативных правовых актов и действий в отношении ведения бухгалтерского учета. Одним из тривиальных и часто используемых методов налоговой оптимизации является снижение налогооблагаемой прибыли за счет применения ускоренной амортизации и/или переоценки основных средств. Так, если возможности для ускоренной амортизации в России невелики, то переоценка основных средств, представляет собой достаточно эффективный способ экономии на налоге на прибыль и налоге на имущество. Контрактная схема позволяет оптимизировать налоговый режим при осуществлении конкретной сделки. Речь идет, во-первых, об использовании налогоплательщиком в контрактах

четких и ясных формулировок, а не принятых типовых, во-вторых, об использовании нескольких договоров, обеспечивающих одну сделку. Все это помогает выбрать оптимальный налоговый режим осуществления конкретной сделки с учетом графика поступления и расхода финансовых и товарных потоков. Льготы - одна из важнейших деталей внутреннего и внешнего налогового планирования. Теоретически льготы - один из способов для государства стимулировать те направления деятельности и сферы экономики, которые необходимы государству в меру их социальной значимости или из-за невозможности государственного финансирования. Практически же большинство льгот достаточно жестко лимитируют сегмент их использования. Льготы и их применение в значительной степени зависят от местного законодательства. Как правило, значительную часть льгот предоставляют местные законы. Некоторые льготы, казалось бы, не относящиеся к области деятельности непосредственно, становятся так называемыми косвенными льготами; компании попадают в число льготников по формальным причинам. Налоговое законодательство предусматривает различные льготы: необлагаемый минимум объекта; изъятия из обложения определенных элементов объекта; освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков; понижение налоговых ставок; целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочки взимания налогов), прочие налоговые льготы. Специальные методы налоговой оптимизации:

Специальные методы налоговой оптимизации имеют более узкую сферу применения, чем общие, однако так же могут применяться на всех предприятиях. [11]

Метод замены отношений основывается на много вариантности путей решения хозяйственных проблем в рамках существующего законодательства. Субъект, вправе предпочесть любой из допустимых вариантов как с точки зрения экономической эффективности операции, так и с точки зрения оптимизации налогообложения. Метод разделения отклонений базируется на

методе замены**.** В данном случае заменяется не вся хозяйственная операция, а только ее часть, либо хозяйственная операция заменяется на несколько операций. Метод применяется, как правило, когда полная замена не позволяет достичь ожидаемого результата. Метод отсрочки налогового платежа: основан на возможности переносить момент возникновения объекта налогообложения на последующий календарный период. В соответствии с действующим законодательством срок уплаты большинства налогов тесно связан с моментом возникновения объекта налогообложения и календарным периодом. Используя элементы метода замены и метода разделения, можно изменить срок уплаты налога или его части на последующий. Это позволит существенно сэкономить оборотные средства. Метод прямого сокращения объекта налогообложения имеет целью снижение размера объекта, подлежащего налогообложению, или замену этого объекта иным, облагаемым более низким налогом или не облагаемым налогом вовсе. Объектом могут быть как хозяйственные операции, так и облагаемое налогами имущество, причем сокращение не должно оказать негативного влияния на хозяйственную деятельность предпринимателя. Налоговая нагрузка может регулироваться с помощью методов государственного управления. Например, снижая налоговое бремя на прирост капитала, государство создает благоприятные условия для быстрейшего развития таких субъектов. На уровне государства налоговая нагрузка также исчисляется по принципу конкретного субъекта хозяйствования. Однако в этом случае речь идет о доходах бюджета в виде налоговых и неналоговых поступлений, а объем реализации представлен объемами товарооборота по статистическим данным.

3.3. Тенденции совершенствования администрирования налогов

Одним из резервов повышения качества налоговой системы является более эффективное администрирование налогов.

Совершенствование налогового администрирования включает и изменения законодательства, и требует изменения культуры и идеологии взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, появлении реальной ответственности налоговых органов за принимаемые решения. Даже при самом передовом законодательстве налоговое администрирование будет далеко от эффективного, если основной задачей налогового органа будет пополнение бюджета любой ценой. При том, что ответственность за окончательное решение вопросов о правомерности доначисления налогов по результатам проверок перекладывается на судебную систему, а издержки налогоплательщиков, связанные с таким администрированием, не принимаются во внимание.

Общее направление совершенствования администрирования доходов бюджетной системы определяется Министерством финансов РФ, в ведении которого находятся Федеральная налоговая служба и Федеральное казначейство. Администрирование налоговых платежей должно исходить из минимизации связанных с ним издержек хозяйства за счет совершенствования налогового учета и отчетности, устранения неопределенности, пробелов и внутренних противоречий налогового законодательства, регламентации, повышения прозрачности, упрощения процедур взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами. Решение задачи повышения собираемости налогов обеспечивается как регулированием налоговой системы, так и администрированием налоговых отношений.[50]

В соответствии с определенными Президентом Российской Федерации целями и задачами налоговая политика должна быть направлена не только на решение задачи обеспечения необходимого уровня доходов бюджетной системы, но и учет иных приоритетов развития Российской Федерации.

Рассматривается два крупных направления, такие, как совершенствование налогового контроля над использованием трансфертных цен в целях налогообложения и введение в законодательство о налогах и

сборах института консолидированных групп налогоплательщиков. И особого порядка исчисления налога на прибыль организаций для участников таких групп.

В период 2011-2013 годов осуществлялся ряд мер, направленных на дальнейшее совершенствование налогового администрирования и налогового контроля:

- упорядочение осуществления налоговыми органами контроля исполнения кредитными организациями, иными платежными агентами обязанностей по перечислению налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации;

- улучшение качества и обеспечение действенности налогового контроля, в том числе в отношении крупного бизнеса, российских, иностранных организаций - участников транснациональных образований и иностранных граждан, осуществляющих деятельность в Российской Федерации;

- урегулирование в Кодексе порядка уплаты налогов и сборов с использованием электронных платежных средств.

В целях совершенствования администрирования должна быть продолжена работа по формированию и актуализации электронных баз данных, содержащих необходимые сведения для исчисления и уплаты налогов, развитию онлайновых способов взаимодействия с налогоплательщиками («электронных сервисов»), интеграции соответствующих систем с целью оплаты налоговых платежей и т.д.

Это обеспечит прозрачность расчета налоговых обязательств, позволит повысить лояльность налогоплательщиков и в конечном итоге приведет к увеличению налоговых поступлений.

Использование счетов-фактур в электронном виде существенно повысит качество и оперативность сбора информации, упростит и ускорит процедуры проверок деятельности налогоплательщиков, в целом положительно скажется на эффективности администрирования НДС.

С внедрением электронного документооборота счетов-фактур представляется возможной интеграция автоматизированных систем управления деятельностью организаций и системы электронного документооборота счетов-фактур. Это послужит мощным стимулом к максимально широкому использованию в электронном виде других документов, на основании которых базируется бухгалтерский, налоговый и финансовый учет. [11, 100]

Регулятивная детальность Минфина РФ при решении задачи повышения собираемости налогов будет направлена на ликвидацию пробелов, создающих возможности ухода от налогообложения, снижение рисков, связанных с неоднозначной трактовкой налогового законодательства, четкое разграничение правомерной практики налоговой оптимизации от случаев противоправного уклонения от уплаты налогов, сближение систем налогового и бухгалтерского учета, сближение налоговой базы, указанной в декларациях налогоплательщиков, с налоговой базой, рассчитанной по уровню экономической активности, упрощение процедуры государственной регистрации организаций и индивидуальных предпринимателей.

Другим актуальным направлением повышения эффективности администрирования бюджетных доходов, которое находится под контролем Министерства финансов РФ и подведомственных ему федеральных служб, является обеспечение экономически обоснованной налоговой нагрузки. Это решается стабильностью налогового законодательства, предсказуемостью и открытостью подготовки предложений по его совершенствованию, участием Минфина РФ в подготовке проектов федеральных законов и нормативных актов правительства по вопросам налоговой политики и налогового администрирования, координацией деятельности ведомств и служб экономического блока, анализом и прогнозированием налоговой нагрузки на функционирование отраслей экономики. При этом необходимо снижать издержки, связанные с налоговым администрированием и неопределенностью трактовки налогового законодательства. Налоговое

администрирование не должно являться барьером для развития предпринимательской деятельности. Конечным результатом решения данной задачи должно стать увеличение доли налогоплательщиков, положительно оценивающих работу налоговых органов.[11, 101]

При этом регулятивная и административная деятельность Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы ориентирована непосредственно на экономические субъекты. Исходя из этого в качестве индикаторов, для достижения цели могут использоваться результаты опросов, в частности рост доли налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих налоговое регулирование и администрирование.

Повышению эффективности бюджетно-налогового администрирования способствует формирование более благоприятного макроэкономического климата в стране: преодоление кризиса, снижение инфляционного уровня, повышение насыщения экономического оборота денежной массой, ослабление негативного влияния налоговой системы на экономический рост и инвестиционную активность, постепенное развитие финансовых и правовых инструментов, способствующих легализации доходов предпринимателей и выплаты заработной платы без «черной кассы» и т. д.

Конкретные направления повышения эффективности бюджетно-налогового администрирования разрабатываются и реализуются в отношении отдельных налогов и в их взаимосвязи и зависимости с целью увеличения доходного потенциала и оптимизации налоговой нагрузки на экономику с учетом отраслевой специфики.

Важным резервом является использование возможностей информационных ресурсов налоговых органов. Ближайшая задача — модернизация данных ресурсов, повышение мобильности их работы, включая автоматизацию отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, проведения предварительного анализа, взаимосвязей ресурсов между собой.

Деятельность ФНС России в сфере регистрации в значительной степени ограничена. Это касается:

• перечня оснований для отказа в государственной регистрации:

• возможности проверки представляемых, в ходе регистрации сведений:

• отсутствия ответственности за представление ложных сведений и ответственности банков за открытие счетов по фиктивным документам.[50]

Кроме того, недоработан механизм исключения из государственных реестров фактически не действующих субъектов предпринимательства. Недостатки законодательства создают почву для действий, направленных как на уклонение от уплаты налогов путем создания фирм-однодневок, так и для рейдерства — процесса завладения чужой собственностью. А в реестрах содержатся огромные массивы информации о налогоплательщиках, которых фактически уже не существует.

Поскольку вопросы изменения законодательства до сих пор не урегулированы. ФНС России необходимо улучшить работу в рамках действующих нормативно-правовых актов.

Во-первых, в целях обеспечения полноты и актуальности сведений, включенных в информационные ресурсы налоговых органов, следует повысить эффективность количественного и качественного анализа такой информации.

Во-вторых, продолжить деятельность по исключению недействующих юридических лиц из Единого реестра по упрощенной внесудебной процедуре. Активизировать работу с учредителями и руководителями организаций, долгое время не отчитывающихся и имеющих задолженность.

Особое внимание необходимо уделять повышению открытости Федеральной налоговой службы и упрощению налоговых процедур, включая взаимодействие с налогоплательщиком. Решение этой задачи должно осуществляться за счет развития информационных технологий, создания новых и развития действующих электронных сервисов.

Так, уже сегодня на всей территории РФ налоговые органы используют единый программный комплекс «Система электронной обработки данных» (ЭОД), с помощью которого обеспечивается автоматизация всех рабочих процессов. Для обработки больших массивов информации созданы специализированные ЦОД в Москве, Санкт-Петербурге, Волгограде, Кемерово и Нижнем Новгороде, в которых обеспечивается массовый ввод данных и печать документов. Создана разветвленная информационно-телекоммуникационная инфраструктура и сформированы информационные ресурсы, охватывающие все территориальные налоговые органы. Инспекции и управления оснащены современным оборудованием и вычислительной техникой. Все это позволило вывести налоговое администрирование на качественно новый уровень. Однако на сегодняшний день архитектура программного комплекса ЭОД морально устарела и не обеспечивает в полной мере соблюдения регламентов и процедур налогового администрирования. Информационные ресурсы не используются комплексно, содержат дублирующую и даже ошибочную информацию.[16, 110]

Должны получить развитие различные электронные сервисы, направленные на повышение открытости и упрощение налоговых процедур.

Необходимо узаконить понятия «электронное уведомление», «электронное требование» и «электронное истребование документов». Налогоплательщикам — физическим лицам необходимо предоставить возможность уплачивать налоги через банковские и другие терминалы. Интернет и с использованием мобильной связи.

Перед Федеральной налоговой службой стоит задача создать «налоговый автомат» - систему автоматического начисления налогов на основе поданных через интернет деклараций, при которой декларации будут обрабатываться автоматически. И так же автоматически, без участия человека, будут начисляться некоторые виды налогов.

Кроме того, необходимо создать специализированные Центры обработки и хранения документов, а также систему управления электронными архивами. В результате налоговые органы смогут перейти на работу исключительно с электронными документами.

Итак, при внедрении новых, передовых технологий налоговая система России обязана решать главную задачу — обеспечивать доходы бюджетов разных уровней в полном объеме. От этого зависит выполнение всего комплекса экономических и социальных задач, поставленных Правительством РФ и направленных на модернизацию экономики и улучшение жизни российских граждан.

В сфере налогового администрирования необходимо:

• упрощение системы бухгалтерского учета, переходу от ежеквартальной отчетности к «ежегодной»; законодательно ввести принцип «одного окна» для налоговой отчетности.

• упрощение процедуры администрирования и уплаты налогов и сборов (взносов) для субъектов малого и среднего предпринимательства, использующих специальные налоговые режимы;

• искоренить практику, когда приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке используется налоговыми органами без установления налоговой проверкой факта налоговой задолженности;

• законодательно закрепить инструменты противодействия злоупотреблению нормами законодательства РФ о налогах и сборах в целях минимизации налогов, используя при этом практический опыт, накопленный арбитражными судами.

• снизить издержки налогоплательщиков на обслуживание налоговых органов;

• упростить процедуры обжалования решений и действий налоговых органов.

Таким образом, подытоживая сказанное, необходимо, чтобы налоговое администрирование, стало реальным инструментом реализации бюджетной

и налоговой политики. Оно способствует повышению конкурентоспособности национальной экономики.

Рассмотрев и проанализировав современное состояние налоговой системы РФ, можно сделать выводы:

- налоговая система является основной составляющей общей системы экономических отношений и мощным регулятором экономических процессов;

- эффективность функционирования налоговой системы достигается путем сбалансированного сочетания всех ее функций с учетом интересов государства и налогоплательщиков;

- эффективность налогообложения определяется соотношением налоговых поступлений в бюджеты с общими затратами на сбор налогов, в том числе и в отношении к каждому конкретному налогу;

- существующая в России система налогообложения нуждается в дальнейшем совершенствовании, при этом наличие резервов совершенствования - наше конкурентное преимущество перед развитыми странами.[16, 115]

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

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая система является одним из главных элементов рыночной экономики. Она выступает главным инструментом воздействия государства на развитие хозяйства, определения приоритетов экономического и социального развития. В связи с этим необходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым общественным отношениям, соответствовала мировому опыту. Налоги одна из древнейших финансовых категорий. Налоги – законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, производимые в определенных размерах носящие безвозвратный и безвозмездный характер. Экономическое содержание налогов состоит в том, что они представляют собой часть производственных отношений по изъятию определенной доли национального дохода у субъектов хозяйствования, граждан, которая аккумулируется государством для осуществления своих функций и задач.

Налоговая система – это система экономико-правовых отношений между государством и хозяйствующими субъектами, возникающих по поводу формирования доходной части государственного бюджета путём отчуждения части дохода собственника, посредством системы законодательно установленных налогов и сборов и других обязательных платежей, исчисление, уплата и контроль над поступлением которых осуществляются по единой методологии налогообложения, разработанной в данном обществе.

На сегодняшний день существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный, опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Но ориентация на практику весьма затруднена, поскольку было бы неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий сегодняшней России, ищущей лучшие пути реформирования своего народного хозяйства.

Существующая в России система налогообложения нуждается в дальнейшем совершенствовании, основные направления которого состоят в следующем: стимулировать развитие экономической деятельности и, прежде всего, производство материальных благ; обеспечить бюджетными ресурсами покрытие общегосударственных нужд в области экономики, обороны и международных обязательств; обеспечить финансирование из государственного бюджета субъектов Российской Федерации, которые нуждаются в дотациях; и финансирование социальных расходов. Для решения этих вопросов можно использовать опыт ведущих индустриальных стран в области налоговой политики, учитывая, российскую специфику.

Особенность реформирования экономики в России такова, что налоги и налоговая система не смогут эффективно функционировать без действующего правового обеспечения. При этом речь идет не только о защите бюджетных интересов, но и об обеспечении конституционных прав и законных интересов каждого налогоплательщика

Рассмотрев и проанализировав современное состояние налоговой системы РФ, можно сделать выводы:

-обеспечение налогового администрирования является залогом оптимальной налоговой политики страны. Построение налоговых администраций и контроль над их деятельностью – это необходимое условие построения новой, более совершенной налоговой системы;

-налоговая система РФ должна идти своим путем, то есть опираться на зарубежный опыт и в тоже время следовать своим традициям и особенностям;

-при помощи налоговых реформ, осуществить ликвидацию белых пятен в налоговом законодательстве РФ;

-главная задача налоговой политики – это повышение уровня жизни населения страны.

Нестабильность наших налогов, постоянный пересмотр ставок, количества налогов, льгот и т. д. несомненно, играет отрицательную роль,

особенно в период перехода российской экономики к рыночным отношениям, а также препятствует инвестициям как отечественным, так и иностранным. Нестабильность налоговой системы на сегодняшний день - главная проблема реформы налогообложения. Анализ реформаторских преобразований в области налогов в основном показывает, что выдвигаемые предложения касаются в лучшем случае отдельных элементов налоговой системы (прежде всего размеров ставок, предоставляемых льгот и привилегий; объектов обложения; усиления или замены одних налогов на другие). Однако в сегодняшнее время необходима принципиально иная налоговая система, соответствующей нынешней фазе переходного к рыночным отношениям периода. И это не случайно, ибо оптимальную налоговую систему можно развернуть только на серьезной теоретической основе.

Цель налоговой системы: создание условий для эффективных воспроизводственных процессов в народном хозяйстве РФ, создание предпосылок для решения социальных проблем; создание условий для осуществления внешнеэкономической деятельности и т.д. Роль системы налогообложения - проявляется при перераспределении совокупного дохода общества (корпоративных и индивидуальных доходов) через функции системы налогообложения.

Впервые принципы налогообложения были сформулированы в XVIII веке Адамом Смитом. Сегодня эти постулаты называют классическими принципами налогообложения.

Система налогообложения Российской Федерации базируется на следующих принципах: принцип всеобщности налогообложения и принцип равенства прав налогоплательщиков; принцип не дискриминации; принцип недопустимости создания препятствий реализации гражданами своих конституционных прав; принцип единства экономического пространства; принцип определённости правил налогообложения; принцип истолкования всех неясностей в налоговом законодательстве в пользу налогоплательщика.

На сегодняшний день существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный, опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Но ориентация на их практику весьма затруднена, поскольку было бы совершенно неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий сегодняшней России, ищущей лучшие пути реформирования своего народного хозяйства.

Налоговый механизм является наиболее действенным и эффективным рычагом государственного регулирования. От того, насколько эффективной будет налоговая система государства, зависит и эффективность функционирования страны и народного хозяйства в целом.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Нормативно-правовые источники

1. Конституция Российской Федерации: офиц. текст.// Правовая система Консультант Плюс

2. Федеральный Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 г. № 2118-1// Правовая система Консультант Плюс

3. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 N 53// Правовая система Консультант Плюс

4. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.06.2009 по делу N А05-11984/2008// Правовая система Консультант Плюс

5. Постановление Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 N 9-П// Правовая система Консультант Плюс

6. Гражданский кодекс Российской Федерации: федеральный закон от 30.11.94 г. № 51-ФЗ // Правовая система Консультант Плюс

7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: федеральный закон от 31.06.2008 г. № 146-ФЗ // Правовая система Консультант Плюс

8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // Правовая система Консультант Плюс

2. Книги, монографии, учебники, статьи

9. Аносов В.А. Неправомерное возмещение НДС: факты, проблемы, решения. Обзор выступлений на заседании Налогового клуба / В.А. Аносов // Ваш налоговый адвокат. – 2012. – № 2.

10. Александров И.М. Налоги и налогообложение: – М.: ИНФРА-М, 2013. – 317 с.

11. Винницкий Д.В. Российское налоговое право. СПб., 2012. с.97-105

12. «Деловые вести Ярославии» N12/2013-N1/2014.

13. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России: учебник – М.: Дело, 2011. – с. 40

14. О доходных составляющих федерального бюджета на 2014 год и плановый период 2015 и 2016 годов (Ю.М. Лермонтов, «Налоговый вестник», N 12, декабрь 2014г.)

15. Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко. СПб, 2013. С123-154

16. Сапожков А.В. Реформа налога на добавленную стоимость / А.В. Сапожков // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. 2013. № 3. С. 101-120.

17. Сапожков А.В. Замена НДС налогом с продаж: «за» и «против» / А.В. Сапожков // Налогообложение, учет и отчетность в инвестиционной и управляющей компаниях. – 2013. – № 4.

18. Семкина Т.И. О теории и практике взимания НДС / Т.И. Семкина // Налоговый вестник. – 2014. – № 7

19. Тишина Е. Что делать с НДС / Е. Тишина // Российский налоговый курьер. – 2014. – № 19.

20. Томаров В. В. Местные налоги: правовое регулирование. М., 2012. с.85

21. Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 2011.

22. Худяков А. И. Налоговое право, 2012. С.57-85

23. Черник Д. Г. Проблемы налогообложения на современном этапе // Налоги в рыночной экономике. М., 2011. С.316

24. Черник Д. Налоговая система России: нужна ли новая перестройка?//Проблемы теории и практики управления. – 2012. - № 3. – с. 23-31

25. Итоги работы налоговой службы в 2014и задачах по обеспечению полноты и своевременности поступления налогов и сборов в 2015 году // http://www.nalog.ru

26.Информация о поступлении налогов и сборов в федеральный бюджет за 2015 // http://www.nalog.ru

27.Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов, http://www.eg-online.ru/information/report/

28.Обзор изменений и перспективы налоговой политики России // «Налоги и налогообложение» № 3, 2012.

29.Мишустин М.В. Развитие российской налоговой системы: прошлое, настоящее и будущее. // Российский налоговый курьер, № 13-14, 2013.

30.Прудиус Е.В. Проблемы совершенствования налоговой системы России //Налоги и финансовое право. 2014. № 2. С. 209 — 213.

31. Прудиус Е.В. Проблемы современного состояния налоговой сферы. // Налоги и финансовое право. 2011. № 10. С. 264 — 269.

32.Прудиус Е.В. Налоги и налогообложение в системе обеспечения экономической безопасности государства. //Актуальные проблемы российского права. 2013. № 2. С. 125 - 132.

33.Шевцова Т. В. Налоговое администрирование. Из первых уст // Российский налоговый курьер, 2012.- №17.

34.Шаронина Т.Н., Смагина М.Н. Налоговые расчёты: методические указания / сост.: Т.Н. Шаронина, М.Н. Смагина. - Тамбов: Издательство ТГТУ, 2015. - 112 с.

35.Шаронина Т.Н. Налоговый учет: учебное пособие. - Тамбов: Издательство ТГТУ, 2014. - 60 с.

36.Шимширт Н.Д. Налоги и налогообложение: Учебно-методическое пособие. - Томск: ТГУ, 2015. - 42 с.

37.Шмелёва Н.Б. Учёт и аудит расчётов по налогам и сборам: Учебно-методический комплекс по дисциплине (специальность 080109 "Бухгалтерский учёт, анализ, аудит"). - Самара: СИ РГТЭУ, 2015. - 318 с.

38.Хантаева Н.Л. Теоретические основы налогообложения: Учебное пособие. - Улан-Удэ: Издательство ВСГТУ, 2014. - 175 с.

39.Хантаева Н.Л. Налоговая система России: Учебное пособие. - Улан-Удэ: Издательство ВСГТУ, 2015. – 120 с.

40.Юткина Т. Ф . Налоговедение: от реформы к реформе. - М., 2013. – 240 с.

41.Яров Б.Е. Налоговый учёт: Учебное пособие. - Мичуринск: Изд-во МичГАУ, 2015 - 204 с.

3. Интернет-источники

42.www.events.vedomosti.ru;

43.http://dit.perm.ru/ARTICLES/NALOG/data/030301.htm;

44.www.nalog.ru;

45.www.taxpravo.ru;

46.www.proflit.ru;

47.www.rnk.ru;

48.http://www.eg-online.ru/information/report;

49.http://www.minfin.ru;

50.http://www.nalog.ru/nal_statistik/analitika/budjet_fed/.

Вид бюджета	январь-ноябрь, млрд. руб.		
	2014	2015	темп, %
Консолидированный бюджет РФ	11 377,4	12 502,5	109,9 ▲
Федеральный бюджет	5 613,2	6 252,4	111,4 ▲
Консолидированные бюджеты субъектов РФ	5 764,1	6 250,1	108,4 ▲

Рис. 5. Поступления по уровням бюджета за январь-ноябрь 2014 – 2015 гг

Приложение 2

виды налогов	январь-ноябрь, млрд. руб.		
	2014	2015	темп, %
НДПИ	2 672,4	2 995,0	112,1 ▲
Налог на прибыль	2 142,8	2 416,2	112,8 ▲
НДФЛ	2 277,2	2 401,9	105,5 ▲
НДС	1 914,2	2 150,5	112,3 ▲
Имущественные налоги	920,9	1 034,4	112,3 ▲
Акцизы	902,9	922,7	102,2 ▲

Рис. 6. Поступления по видам налога в консолидированный бюджет Российской Федерации за январь-ноябрь 2014 – 2015 гг.

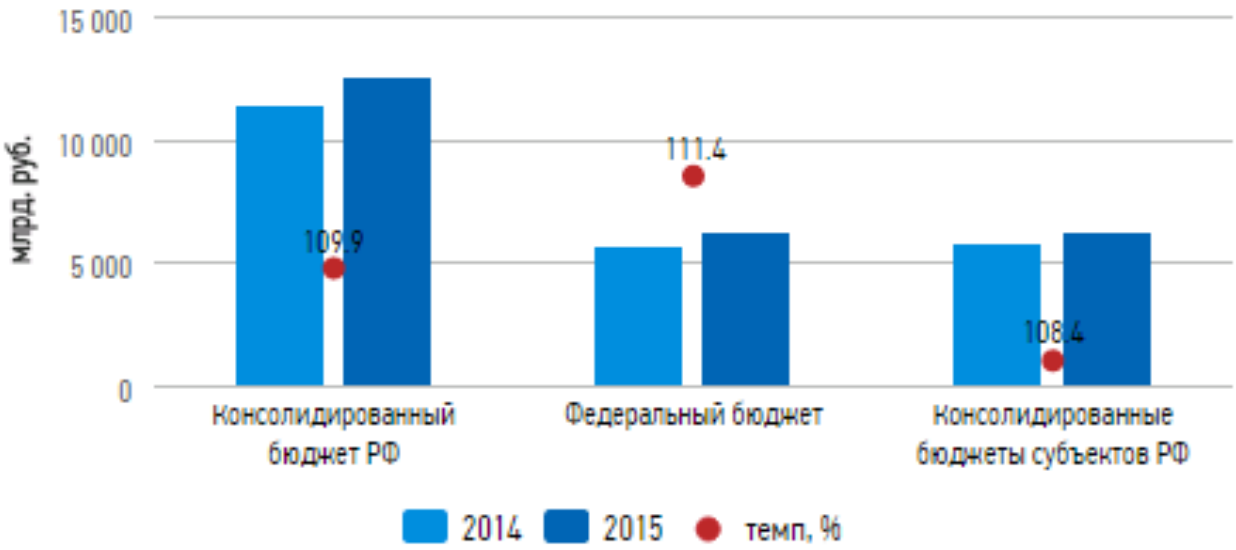

Рис. 7. Поступления по уровням бюджета за январь-ноябрь 2014 – 2015 гг.

Приложение 4

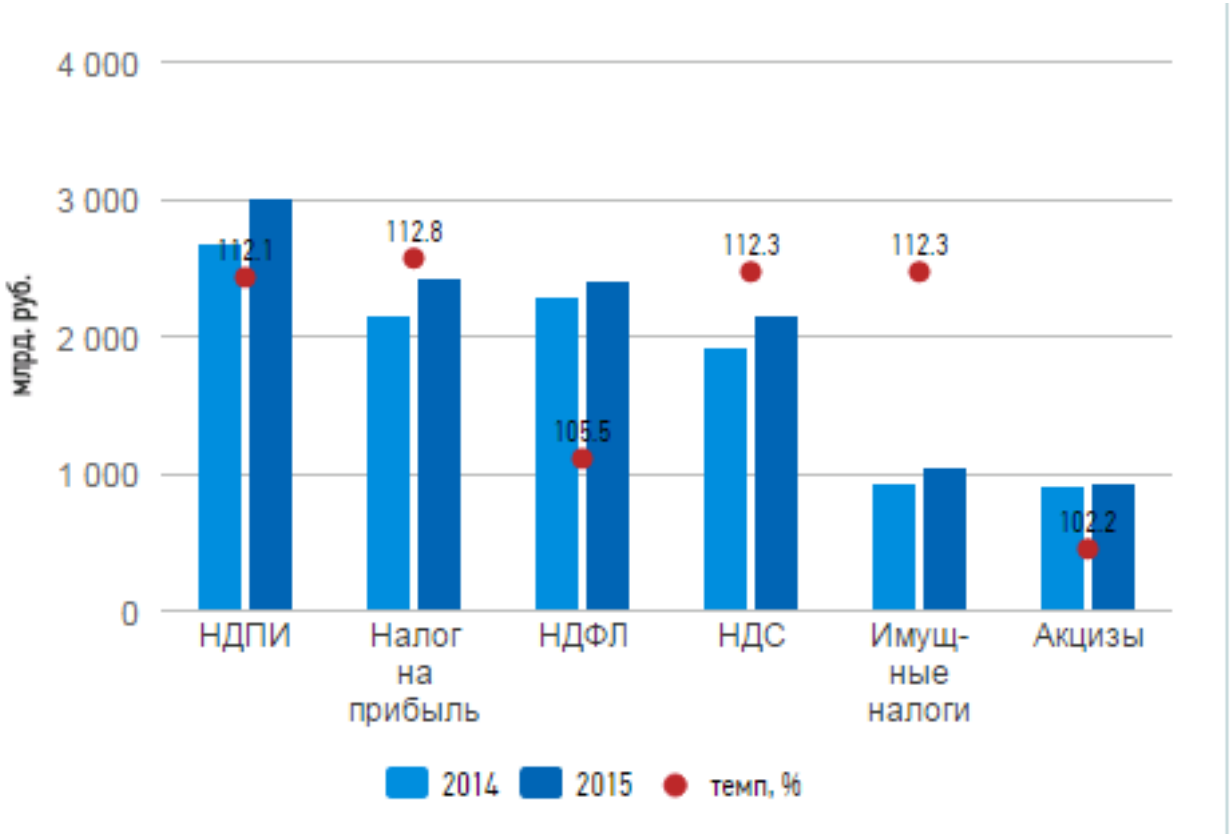

Рис. 8. Поступления по видам налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации за январь-ноябрь 2014 – 2015 гг.