**1.Особенности налоговой политики в РФ**

**1.1.Развитие налоговой политики**

С древнейших времен человечество занималось грабежами соседских племен и государств. На ранних стадиях образования государтвенности с побежденных народов взимались платежи,дань и контрибуции, которые в последующем приобрели форму регулярных податей и налоговов. Данью облагались в том числе смерты( население Московского государтва) начиная с середины XVI в.

Налог как историческая категория возник на контрибуции и дани с побежденных и угнетеннвх народов.

Первые государственные образования Древней Руси, выросшие из племенных союзов, основывались на натуральном способе ведения хозяйства, определявшем натуральные формы праналогов и повинностей. Пополнение доходов князей осуществлялось за счет сбора дани с подвластного населения. Первоначально размер дани не был регламентирован законодательно и регулировался обычаем. Выплата осуществлялась в натуре: мехами, медом, воском и т.п.

Наряду с натуральными взносами и деньгами, дань выплачивалась челядью. Часть сборов распределялась князем среди дружины, служившей ему орудием управления, а остатки продавались в Византию и возвращались обратно к знати в виде дорогих тканей, вин, драгоценностей. Кроме дани население было обязано платить в пользу князя торговые и судебные пошлины, выполнять определенные натульные повинности.

В вопросах обложения подданных первые русские князья (конунги), в силу своего норманнского происхождения, вели себя как завоеватели, их интересовало не укрепление базы собственной власти — хозяйств подданных, а временные выгоды. Потребности князя на первых порах ограничивались расходами по содержанию дружины, которые покрывались военной добычей. С укреплением княжеской власти, необходимостью увеличения поступлений в княжескую казну происходит некоторое упорядочение налоговых платежей. Упорядочение взимания дани и оброка было вызвано еще и сопротивлением народа против произвола в собирании податей.

Многие исследователи рассматриваемого периода экономической истории России писали о неразвитости и примитивности налоговой системы. «...Древняя Русь - это раннефеодальное классовое общество с господствующей ролью натурального хозяйства... отчуждение прибавочного труда и продукта осуществлялось в преобладающей степени либо в форме отработок, либо в форме феодальных поборов натурой всякого рода, денежная форма феодальной ренты носила зачаточный характер, товарно-денежные отношения играли подчиненную роль, доля общественного продукта, движение которой сопровождалось денежным опосредованием, была незначительной» .

С развитием производительных сил, производственных отношений и расширением функций государства усложняются и формы налогов. На первых стадиях образования Киевской Руси функции государства сводились к расширению и обороне границ, его потребности ограничивались расходами по содержанию княжеского двора, дружины и обеспечению правосудия. Позднее возникла необходимость в содержании аппарата управления, поддержании внутреннего порядка, финансировании посольств, строительстве общественных зданий и сооружений. Существовало несколько форм взимания налогов: дань (устанавливалась произвольно и собиралась любыми ценностями), урок (определялся по размеру и времени поступления), оброк (взимались с определенного предмета), экстренные поборы (взимались при особых обстоятельствах), кружение и другие. С приближением зимы русские «архонты выходят со всеми росами из Киева и отправляются в полюдье, что именуется «кружением», а именно в земли древлян, дреговичей, северян и прочих данников славян. Кормясь там, в течение зимы, они в апреле, когда лед тает на Днепре, возвращаются в Киев».

Исследователи ранней стадии формирования налоговой системы справедливо отмечают, что «дань как контрибуция, которой покоренные откупали свою жизнь и свободу от насилия со стороны победителей, существовала и до появления орд с Востока. Уже первые варяги и хазары взимали дань с покоренных славянских племен».

Дань постепенно эволюционировала в налог в современной его трактовке. «Первоначально дань носила нерегулярный характер в виде контрибуции с побежденных народов... Со временем дань выступила систематическим прямым налогом, который уплачивался деньгами, продуктами питания и изделиями ремесел. Дань взималась «повозом», когда она привозилась в Киев, а также «полюдьем», когда князья или его дружины сами ездили за нею. Единицей обложения данью в Киевском государстве

Новая советская финансовая система начала складываться в исключительно сложных условиях. После Октябрьской революции 1917 г. большевиками был предпринят ряд шагов по законодательному оформлению налогообложения, но гражданская война, интервенция и разруха затормозили этот процесс. Нормативные налоговые акты первого советского времени, создавались ь спешке, были противоречивы и не приносили предполагаемого эффекта.. Процесс создания нового права в основном опирался на идею разрушения прежних «буржуазных», а по сути дела общеправовых институтов.

Была развёрнута политика национализации, конфискации, отмены права частной собственности на землю, аннулирования ценных бумаг. В конце 1918 г. была запрещена частная торговля и осуществлён переход к карточной системе распределения продуктов питания и личного потребления через единый заготовительный и распределительный государственный аппарат - Компрод (декрет СНК от 21 ноября 1918 г.). Данные мероприятия объективно привели к фактическому отмиранию цивилизованных налогов и податного аппарата.

Местные органы власти по инерции взимали некоторые дореволюционные налоги. Декретом о расширении финансовых прав Петроградского городского общественного управления от 29 декабря 1917 г. отменялись все ограничения, установленные Временным правительством на предмет определения размера ставок обложения в пользу городов. Декретом допускалось устанавливать г. Петрограду ставки без ограничений. В частности с недвижимого имущества сбор составлял до 10% стоимости объекта. Периодичность взимания сборя не устанавливалась.

С 10 ноября 1918 г. декретом СНК было официально введено Положение «Об организации финансовых отделов Губернских и Уездных исполнительных комитетов Советов Депутатов». В соответствии с Положением, компетентные налоговые органы были упразднены, а сбор оставшихся разрозненных налогов передан в ведение созданных финансовых отделов губернских и уездных исполкомов, таким образом, фискальные функции перешли к местным органам власти. Данные функции передавались Советам рабочих и крестьянских депутатов, дабы «объединять и поправлять налоговое дело».

В состав новых финотделов входило три подотдела: 1) сметно-кассовый; 2) прямых налогов и пошлин; 3) косвенных налогов.

Ответственные сотрудники назначались НКФ из числа лиц, избираемых местными финотделами по классовому принципу. В результате многочисленные квалифицированные специалисты непролетарского происхождения остались не у дел. Бывший податный аппарат был расформирован до окончания военного коммунизма (до 1921 г.), что нанесло весомый кадровый ущерб в дальнейшем. Тем не менее, жизнь требовала регулярного пополнения бюджета и более менее упорядоченного учёта налогоплательщиков, чем и занялись финансовые отделы, исключительно в рамках городского обложения. В деревне сбор продовольственных повинностей был в компетенции органов нарком-прода.

Местные власти проявляли рвение в деле сбора налогов.

Военный коммунизм 1918-1921 гг. - это время террора и тотальных запретов, период карточного распределения продуктов. Эта эпоха совпала с «младенчеством» советского права, в силу чего оказала мощное воздействие на всю последующую налоговую политику. Именно в данный период сформировались такие черты налоговых взаимоотношений как классовость, налоговое противостояние города и деревни, насильственные методы сбора налогов, налоговый сепаратизм на местах и др.

Вместе с тем, трудно было бы ожидать особого внимания к правовому обеспечению налогов как впрочем, и к другим государственно-правовым институтам, так как отсутствие торговли и денежного обращения, военное положение, всеобщая трудовая повинность, уравнительное распределение и агрессивная большевистская идеология делали создание налоговой системы в её обычном понимании практически невозможной.

В первый период после революции ещё не было намечено последовательной политики национализации промышленности, однако хозяйствование предприятий сворачивалось на глазах.

К концу 1918 г. было практически завершено вытеснение частной торговли. В налоговой сфере, результатом данного процесса стала полная латетность, как плательщиков, так и объектов налогообложения. Исчезновение легальных источников дохода (по прямым налогам), и свободного потребления (по косвенным), привело к тому, что основное обложение свелось к контрибуциям. Однако, вопреки распространённому мнению, тотального отказа от налогов всё же не произошло.

С 1923 – 30 гг. был проведен ряд законодательных реформ, изменивших механизм и направленность промыслового налога. Все плательщики промыслового налога разделялись на две группы, уплачивающие налог:

- в твердых ставках;

- в процентном отношении к обороту.

По твердым ставкам облагались промыслы (кустарный, ремесленный, лесной и т. д.), разделенный на 4 разряда.

Налоговая реформа 1930-1932 гг заложила основы современно налоговой системы:объединила около 60 налогов и сборов в основные виды платедей, которые в последствии видоизменялись и дополнялись новыми положениями .

В конце 30 – х годов возникает налог, ставший основой советской налоговой системы и просуществовавший до 1992 г. Налогом с оборота облагались обороты хозяйственных предприятий и организаций по продаже ими товаров. Причем оборот по каждому данному товару облагался только один раз, независимо от количества звеньев его обращения.

К товарным оборотам относились только обороты по продаже товаров. Обороты по исполнению работ и оказанию услуг облагались налогом с нетоварных операций.

Плательщиком налога считалось каждое отдельное предприятие, имеющее бухгалтерский учет и собственный расчетный счет в кредитном учреждении. Ставки налога определялись в зависимости от категории плательщика, характера предмета обложения и особенностей исчисления объекта.

Подоходный налог применялся в двух формах: подоходный налог с юридических и физических лиц. Подоходный налог с государственных предприятий и кооперативных организаций применялся по отношению к государственным и коммунальным предприятиям, действующим на началах коммерческого расчета, кооперативным организациям, акционерным обществам.

Подоходный налог с рабочих, служащих и другого населения, не занятого сельским хозяйством. Этому налогу подлежали все физические лица, в том числе и иностранцы, а также частные юридические лица. Подоходный налог взимался со всех доходов годовыми суммами – окладами или месячными окладами, в зависимости от категории плательщика.

Налог на сверхприбыль выступал как дополнительный к подоходному налогу с частных физических и юридических лиц. Налогу подлежали:

* физические и частные юридические лица, получающие доходы от участия в торговых предприятиях;
* физические лица, получающие доходы от посреднических, маклерских, кредитных операций без содержания контор.

Облагаемой сверхприбылью признавалась сумма, составляющая разницу между доходом, обложенным подоходным налогом, и нормальным доходом, исчисляемым из процентов нормальной доходности от оборотов предприятий, установленных для взимания промналога.

Военный налог взимался мирное время с лиц, зачисленных в тыловое ополчение. Военкоматы ежегодно после призывов сообщали списки лиц, зачисленных в тыловое ополчение, местным окрфинотделам, которые сообщали их налоговым инспекторам в зависимости от обложения этих лиц подоходным налогом или сельхозналогом.

Налог с наследств и дарений регулировался тремя актами:

- по наследуемому имуществу, открывшемуся за время с 1 января 1923 г. до 1 марта 1926 г – Декрет ВЦИК от 1922 г. о наследственных пошлинах;

- по имуществу, открывшемуся с 1 марта 1926 по 1 октября 1929 г. – Законом от 29 января 1926 г.;

- в отношении наследств, открывшихся с 1 октября 1929 г. – Постановлением ЦИК и СНК СССР от 6 февраля 1929 г.

В состав наследуемого имущества входило как наличное имущество, так и находящееся в долгу или споре. Налог исчислялся со стоимости всего переходящего к наследникам имущества и уплачивался наследниками пропорционально доле каждого в наследуемом имуществе.

Широкое распространение получила система акцизов. Правда, в условиях относительной внешней изоляции основной упор делался на внутренние акцизы.

Самообложение допускалось только в сельской местности на устройство и содержание учреждений культурно – просветительных, здравоохранения, социального обеспечения и учреждений, имеющих целью поднятие сельского хозяйства. На нужды дорожного строительства самообложение было возможно только в случае, если данное население не было привлечено к трудовому участию в дорожном строительстве.

Самообложение осуществлялось в денежной и натуральной форме и в виде трудового участия. Условия самообложения выносились на обсуждение схода по инициативе самого сельсовета, который разрабатывал сметы и механизм применения.

С 1941 г. многие налоговые механизмы стали действовать в усеченном виде или попросту исчезли, основной причиной стала ВОВ. Так же другой причиной явилось как сокращение плательщиков, так и исчезновение объекта обложения. Многие налоги, в основе которых лежало обложение доходов в условиях карточной системы, подчас натурального распределения необходимого минимума продуктов, оказались ненужными.

Однако и период 1941 – 1945 гг. характеризовался изменениями налоговых механизмов. С 1 октября 1941 г. установлен налог на одиноких и бездетных граждан.

Указ Президиума Верховного Совета СССР от 10 апреля 1942 г. «О местных налогах и сборах» закрепляет основные рычаги местного налогообложения. Так, статья 1 данного указа выделила пять основных видов местных налогов и сборов, которые регулируются отдельными главами:

- налогом со строений облагались жилые дома, фабрично – заводские здания, склады, театры и другие здания, принадлежащие физическим и юридическим лицам.

- земельная рента взималась за застроенные и незастроенные земли, предоставленные юридическим и физическим лицам в бессрочное пользование и по договорам о праве застройки.

- к сбору с владельцев транспортных средств привлекались граждане, имеющие автомобили, мотоциклы, яхты, животных в извозном промысле.

- сбор с владельцев скота должны были вносить граждане, имеющие продуктивный и рабочий скот при его регистрации.

- разовый сбор на колхозных рынках взимался с колхозов и физических лиц с продажи продуктов сельского хозяйства; собственного производства; собственных вещей.

Налог со зрелищ был установлен Указом Президиума Верховного Совета СССР от 10 сентября 1942 г. он взимался со зрелищ, организуемых государственными, кооперативными и общественными предприятиями и организациями, отдельными лицами.

Налоговое регулирование в послевоенный период( 1946-1965) использовало многие механизмы военного времени, сложившейся налоговой системы в предвоенный период. Эта стадия развития не вводила никаких принципиально новых ориентиров в целях налогообложения. Обеспечение минимального потребления, выплата заработной платы облигациями государственного займа превращали многие финансовые рычаги в конфискационные инструменты.

Утвердились механизмы налога с оборота, подоходного налога, механизм самообложения и т. д. С июля 1953 г. закрепляется механизм сельскохозяйственного налога.

Сельскохозяйственный налог уплачивали хозяйства по площади земельного участка, находящегося в его пользовании. СТАВКИ были дифференцированы по нескольким категориям:

- по территории;

- по категории плательщиков.

Вторая половина 50 – х гг. и начало 60 – х гг. характеризовались определенной переориентацией функций налоговых рычагов. Более четко заработала стимулирующая, распределительная функции, постепенно нивелировался конфискационный крен налогов. Наряду с директивными методами управления, в механизме которых налоги выступали одним из звеньев, происходила переориентация а формы, стимулирующие экономическую активность. Широко использовалась система льгот и освобождений.

Начинали использовать новые механизмы. 10 апреля 1965 г. принимается Указ Президиума Верховного Совета СССР «О подоходном налоге с колхозов». Его уплачивали сельскохозяйственные и рыболовецкие артели, имеющие доход от сельского хозяйства, подсобных предприятий и оказания услуг. Объектом обложения выступал:

- чистый доход колхоза, артели и т. д., за вычетом части дохода, соответствующей рентабельности в 15 процентов;

- часть дохода оплаты труда колхозников, превышающая среднемесячный заработок в расчете на одного работающего колхозника.

Налоговая система 1965 – 1992 гг. использовала традиционные для предыдущих периодов рычаги. Правда, налоговое давление на субъектов усилилось за счет системы обязательных платежей. Эту систему составили:

- плата за производственные фонды;

- фиксированные (рентные платежи);

- отчисления в бюджет остатка прибыли.

Традиционно устойчивыми остались налог с оборота; плата за воду; лесной доход; государственная пошлина; налог с доходов от демонстрации кинофильмов.

Налоговую систему составила как совокупность уже действовавших ранее налогов, так и некоторые новые, хотя система налогообложения в основном сложилась на предыдущих стадиях (подоходный налог с колхозов, подоходный налог с кооперативных и общественных организаций).

Систему налогов с населения составляли: подоходный налог; налог с холостяков, одиноких и малосемейных граждан; сельскохозяйственный налог.

Местные налоги составляли также традиционные рычаги: налог с владельцев строений; земельный налог; налог с владельцев транспортных средств. Вдобавок к ним взимался курортный сбор, разовый сбор на колхозных рынках. Традиционно использовался механизм самообложения сельского населения.

В 1998 г. и произошло вступление в действие с 1 января 1999 г. первой (общей) части НК РФ, что позволило решить целый ряд вопросов, связанных с взаимоотношениями между плательщиками и налоговыми органами, а так же налоговым администрированием. Однако сделанные в 1998-1999 гг. шаги в целом носили половинчатый характер, не затрагивали наиболее существенные для плательщиков вопросы конкретного порядка уплаты налогов и сборов. При проведении дальнейших этапов реформы необходимо обеспечить решение следующих основных задач:

- совершенствования налогового законодательства, обеспечения стабильности налоговой системы, повышения ее прозрачности и справедливости, увеличения на этой основе доходной базы бюджетов всех уровней за счет расширения налогооблагаемой базы;

- последовательного снижения налогового бремени, в первую очередь на законопослушных налогоплательщиков, путем реформирования отдельных налогов, сокращения общего числа налогов и сборов, пересмотра перечня налоговых льгот (налоговые доходы к ВВП снизились с 33,5% в 2001 г. до 32,9 в 2002 г. и до 30,7% в 2003 г. (бюджет));

- в целях сохранения и некоторого повышения объема доходов бюджетной системы при снижении налогового бремени — совершенствование законодательных норм, регулирующих систему налогового администрирования, устранения имеющихся недостатков в этом вопросе, перекрытия каналов ухода от налогообложения, повышения экономической заинтересованности и ответственности налогоплательщиков в своевременном и полном исполнении налоговых обязательств.

Первостепенная задача государства на современном этапе состоит в выявлении, фиксации основных препятствий, которые затрудняют развитие экономики и принятии мер с целью их нейтрализации. 2000–2002 гг. стали определяющими в деле  продвижения масштабной налоговой реформы в условиях недостатка инвестиций, когда средний возраст оборудования на промышленных предприятиях достигает 30 лет.

С 1 января 2001 г. началось формирование второй части НК РФ. Здесь произошли изменения нормативно-правовой налоговой базы. Так, с 2001 г.  отменены налоги: на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы; на реализацию ГСМ; на приобретение автотранспортных средств; на отдельные виды транспортных средств. С введением с 01.01.2003 г. транспортного налога отменяются налог на пользователей автомобильных дорог и налог с владельцев транспортных средств.

Введение с 1 января 2001 г. четырех глав части второй НК РФ, включающих регулирование налогообложения таких основных налогов, как налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, акцизы, единый социальный налог, а также отменяющих налоги, взимаемые с выручки, обеспечило снижение налоговой нагрузки на экономику примерно на 3-4%. В плане реализации задачи снижения налогового бремени прежде всего отметим введение единой ставки налога на доходы физических лиц в размере 13%. Наибольший рост поступление доходов в бюджетную систему России произошел за период 2001-2002 гг. именно по этому налогу, что на первый взгляд, дает основание для вывода о прямой взаимосвязи между либерализацией налогообложения и ростом доходных поступлений.

Единый социальный налог (ЕСН) был введен взамен существовавших ранее самостоятельных взносов в государственные социальные внебюджетные фонды. Это позволило установить для плательщиков унифицированный порядок исчисления налоговой базы в виде выплат и иных вознаграждений, начисляемых в пользу работников. Одновременно была несколько снижена ставка налога (в суммарном выражении с 39,5 до 35,6%), а также предусмотрена регрессивная шкала налоговых ставок. Функции по администрированию ЕСН были переданы налоговым органам, что способствовало усилению контроля за его уплатой. Вместе с тем налоговые ставки по ЕСН продолжают оставаться высокими, что является сдерживающим фактором для легализации расходов на оплату труда. Поэтому налоговое бремя по ЕСН должно быть снижено, причем существенно, хотя методы снижения и сроки реализации остаются предметом споров.

В новом порядке исчисления НДС, который остается крупнейшим налогом федерального бюджета, не предусмотрено принципиальных изменений. Постепенное сокращение льгот, ориентация на международные стандарты, упорядочение правил налогообложения — вот краткий перечень изменений, определенных в гл. 21 НК РФ. Важной мерой, направленной на стимулирование инвестиций, стало введение нормы о праве на получение возмещения НДС, уплаченного по объектам завершенного капитального строительства (ранее эти суммы относились на увеличение балансовой стоимости объекта). Одной из проблем применения НДС продолжает оставаться возмещение НДС экспортерам, применяющим ставку налога в размере 0%. Ситуация обострилась в связи с распространением такой ставки с 1 июля 2001 г. на поставку товаров в государства — участники СНГ (за исключением Белоруссии). Четкая регламентация деятельности налоговых органов и налогоплательщиков в этой ситуации, резкое сокращение времени для возврата из бюджета денежных средств, причитающихся экспортерам, будут способствовать установлению только легитимных отношений между плательщиками-экспортерами и налоговыми органами. В плане дальнейшего реформирования НДС активно обсуждается возможность снижения его ставки, а также обязательность предоставления счетов-фактур налогоплательщиками в налоговый орган в электронном виде.

Серьезные изменения в рамках налоговой реформы произошли по акцизам, особенно в отношении акцизов на нефтепродукты. В связи с отменой с 1 января 2001 г. налога на реализацию ГСМ в перечень подакцизных товаров были включены дизельное топливо и автомобильные масла, с 1 января 2003 г. — прямогонный бензин. В течение 2001-2002 гг. была произведена повышенная индексация ставок акцизов на нефтепродукты, а с 2003 г. изменился порядок их уплаты, имея в виду его преимущественную уплату по месту потребления. При разработке такого механизма уплаты налога ставилась задача повысить заинтересованность региональных органов власти за объемами нефтепродуктов, реализуемых через АЭС, учитывая, что часть данных акцизов должна поступать в территориальные дорожные фонды. В плане дальнейших изменений акцизного налогообложения предусмотрено реформирование системы взимания акцизов на природный газ на основе унификации ставок при сокращении льгот.

В целях совершенствования порядка налогообложения при использовании природных ресурсов, расширения практики применения рентных принципов налогообложения в этой сфере деятельности с 1 января 2002 г. был введен налог на добычу полезных ископаемых с одновременной отменой налога на недра, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и акциза на нефть. Совершенствование налогового законодательства в области недропользования направлено на решение проблемы правильной оценки факторов ценообразования для целей налогового контроля, в том числе трансфертных цен в нефтяном секторе экономики, поскольку на период 2002-2004 гг. предлагается установить специфическую ставку на 1 т добываемой нефти, корректируемую в случае изменения мировых цен на эту продукцию.

В конце 2001 г. была установлена система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог). Это — специальный режим налогообложения, который вводится в действие законом субъекта РФ об этом налоге. Новым налогом смогут воспользоваться лишь те хозяйства, выручка которых не менее чем на 70% обеспечена за счет реализации сельскохозяйственной продукции.

Кардинальные изменения произошли в налоге на прибыль с 1 января 2002 г., что определено в главе 25 НК РФ. Совокупная ставка налога снижена с 35 до 24% с одновременной отменой льгот. Реформирование налогообложения прибыли предусматривает: снятие ограничений на возможность отнесения налогоплательщиками на затраты таких расходов, связанных с извлечением прибыли, как расходы на рекламу, медицинское и имущественное страхование; принятие к вычету всех необходимых документально подтвержденных производственных расходов; установление единой ставки налога для разных сфер деятельности; либерализацию амортизационной политики. Кроме того, предусмотрено возмещение расходов на проводимые предприятиями геологоразведочные работы за счет ускоренного списания таких затрат, что будет служить источником для финансирования этих расходов взамен той части отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, которая ранее оставалась у предприятий. Реализация мер, предусмотренных в 25 главе Налогового кодекса Российской Федерации “Налог на прибыль организаций”, обеспечит снижение налогового бремени на налогоплательщиков в общей сумме порядка 197,8 млрд руб., что составляет 1,9% к ВВП.

Отмена льгот по налогу на прибыль распространяется в том числе и на бюджетные учреждения, занимающиеся предпринимательской деятельностью. Парадокс ситуации заключается в том, что, согласно бюджетному законодательству, доходы бюджетных учреждений от предпринимательской деятельности являются неналоговыми доходами бюджетов. Кроме того, это дестимулирует бюджетные учреждения к привлечению внебюджетных источников и, следовательно, не способствует развитию их деятельности.

Важно подчеркнуть, что в ходе парламентских слушаний по 25 главе НК РФ рассматривалось несколько вариантов проекта закона. Компромисс снижения ставки до 24% по сравнению с 35%, но с отменой льгот оказался для большинства депутатов Федерального Собрания России вполне приемлемым. Представляется, что этот компромисс потенциально достигнут за счет плательщиков, так как реальная ставка налога на прибыль с учетом ранее действовавших льгот за последние три года составляла около 19-20%, а для некоторых инвестиционно активных предприятий — 7-10% (с учетом действия региональных инвестиционных льгот). Отрицательный эффект состоит в том, что не все плательщики находятся в одинаковых условиях и в зависимости от сферы деятельности и отраслевой специфики ими применяются различные пропорции распределения средств между фондом накопления и фондом потребления.

Отдельный вопрос — налогообложение субъектов малого предпринимательства. С введением в действие гл. 25 НК РФ “Налог на прибыль организаций” произошла отмена всех льгот по налогу на прибыль, включая большой блок льгот для малых предприятий. Этот факт не мог не вызвать отрицательную реакцию со стороны представителей малого бизнеса, которые лишились значительной государственной поддержки. В начале апреля 2002 г. Президент РФ выступил с инициативами, направленными на развитие малого предпринимательства в стране, предполагающими значительное снижение налогового бремени, создание стимулов и мотиваций у малых предприятий по добросовестному исполнению своих налоговых обязанностей, возможность проведения активной инвестиционной политики. В качестве инструмента реализации данных предложений был выбран не налог на прибыль, а другие налоги. Летом 2002 г. был утвержден и подписан федеральный закон “О внесении дополнений и изменений в часть вторую НК РФ”, который вводит еще две главы: 26.2 “Упрощенная система налогообложения для субъектов малого предпринимательства” и 26.3 “Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности”. Рассмотрим на примере упрощенной системы налогообложения основные элементы единого налога, сравнивая различные варианты его установления, предлагаемые и принятые в 2002 г..

По единому налогу на вмененный доход, который также касается преимущественно малых предприятий, осуществляющих деятельность в сфере бытовых услуг, розничной торговли и общественного питания, автотранспортных услуг, предусмотрен максимально прозрачный и простой порядок расчета налогооблагаемой базы на основе установления непосредственно в законе показателя “базовой доходности” \*>. До 2003 г. этот показатель устанавливался законодательством субъектов РФ, и на практике это приводило к спорным моментам и недовольству плательщиков. Плательщики вмененного налога, помимо целого ряда других, не уплачивают единого социального налога. Тем не менее они вносят платежи во внебюджетные фонды, исчисляемые как определенная часть установленной ставки. Согласно ст. 2 федерального закона от 31.12.2001 №198-ФЗ “О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс РФ и в некоторые законодательные акты РФ о налогах и сборах”, с 01.01.2002 для плательщиков вмененного налога была уменьшена ставка с 20 до 15%, но при этом они должны были уплачивать единый социальный налог, установленный гл. 24 части второй НК РФ, который ранее исчислялся ими как определенная часть ставки вмененного налога. Произошло резкое увеличение налогового бремени, которое могло спровоцировать уход плательщиков “в тень”, снизить поступления налогов в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды. Кроме того, сам Федеральный закон №198-ФЗ, подписанный 31.12.2001, вступил в силу с нарушениями сроков введения в действие налогового законодательства, установленных в ст, 5 части первой НК РФ. Поэтому на 2002 г. действие данной нормы было изменено.

Положительным моментом нового порядка уплаты вмененного налога является установление места уплаты налогов по принципу осуществления деятельности для всех плательщиков, включая предпринимателей — физических лиц. По общему правилу физические лица регистрируются и уплачивают налог по месту жительства, поэтому в практике применения вмененного налога до 2003 г, часто возникали случаи “ухода” от налога тех предпринимателей, которые живут (правильнее сказать, прописаны) в одном регионе, где не установлен этот налог, а деятельность осуществляют в другом субъекте РФ, где налог взимается. В результате в бюджеты не поступали положенные средства, нарушался принцип равенства, предусмотренный налоговым законодательством.

Самый значительный шаг на пути дальнейшего снижения налогового бремени — предполагаемая отмена с 1 января 2004 г. налога с продаж. Данное решение, зафиксированное в гл. 27 НК РФ, Минфин РФ считает “окончательным и не подлежащим ревизии”. Налог с продаж изначально был введен как временная мера, С теоретических позиций его существование не оправдано, так как он во многом дублирует НДС. Но проблема ослабления доходной базы бюджетов субъектов РФ из-за его отмены является весьма серьезной и оценивается примерно в 70 млрд руб. Федеральным центром принимаются некоторые меры для решения указанной проблемы.

**2.2. Налоговая политика в России:значение,сущность,изменения**

Положение налогового права служат отправным моментом в осуществлении налоговой политики. В экономической литературе существуют разные определения налоговой политики. Наиболее емкое- это понятие, которое раскрыто в Финансово-кредитном энциклопедическом словаре, где налоговая политика- определяется как система мероприятий, проводимых государством в области налогов, составная часть фискальной политики.

Налоговая политика — комплекс мероприятий в области налогов, направленных на достижение каких-либо целей. Налоговая политика (в экономическом словаре) –это курс действий, система мер, проводимых государством в области налогов и налогообложения. Налоговая политика находит свое выражение в видах применяемых налогов, величинах налоговых ставок. Налоговая политика (в журнале «Экономика и финансы)- это система мер, проводимых государством в области налогов и налогообложения. Налоговые льготы, объекты и ставки налогов служат проявлением налоговой политики. Это также правовые нормы осуществления налоговой техники при регулировании, планировании и контроле государственных доходов. Налоговая политика является частью финансовой политики.

Основная цель оптимизировать централизацию средств через налоговую систему.

Задачими налоговой политики является обеспечение государства финансовыми ресурсами, созданию условий для регулирования хозяйства страны в целом, сглаживанию возникающего в процессе рыночных отношений неравенства в уровнях доходов населения. Все задачи можно разделить на 3 основные группы:

1. Фискальная — мобилизация денежных средств в бюджеты всех уровней для обеспечения государства необходимыми для выполнения его функций финансовыми ресурсами;

2. Экономическая; или регулирующая, — направлена на повышение уровня экономического развития государства, оживление деловой и предпринимательской активности в стране и международных экономических связей, содействие решению социальных проблем;

3. контролирующая — контроль за деятельностью субъектов экономики.

Одна из основных задач государственной налоговой политики на современном этапе — создание благоприятных условий для активной финансово-хозяйственной деятельности субъектов экономики и стимулирование экономического роста посредством достижения оптимального сочетания личных и общественных интересов, т. е. оптимального соотношения между средствами, остающимися в распоряжении налогоплательщика, и средствами, которые перераспределяются через налоговый и бюджетный механизмы.

Налоговую политику можно разделить на 3 основных типа:

Первый тип — высокий уровень налогообложения, т. е. политика, характеризующаяся максимальным увеличением налогового бремени. При выборе этого пути неизбежно возникновение ситуации, когда повышение уровня налогообложения не сопровождается приростом поступлений в бюджеты различных уровней.

Второй тип налоговой политики — низкое налоговое бремя, когда государство максимально учитывает не только собственные фискальные интересы, но и интересы налогоплательщика. Такая политика способствует скорейшему развитию экономики, особенно ее реального сектора, поскольку обеспечивает наиболее благоприятный налоговый и инвестиционный климат (уровень налогообложения ниже, чем в других странах, идет широкий приток иностранных инвестиций, в том числе экспортноориентированных, и соответственно возрастает уровень конкурентоспособности национальной экономики). Налоговое бремя на субъекты предпринимательства существенно смягчено, но государственные социальные программы значительно урезаны, так как бюджетные доходы сокращаются.

Третий тип — налоговая политика с достаточно существенным уровнем налогообложения как для корпораций, так и для физических лиц, который компенсируется для граждан страны высоким уровнем социальной защиты, существованием множества государственных социальных гарантий и программ.

На практике налоговая политика осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением. Государство придает этому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства. Для поддержания высокой эффективности государственной налоговой политики необходимо поддерживать определенные пропорции между прямыми и косвенными налогами с учетом специфики конкретной страны.

К проблеме ориентирования налоговой системы России на прямые или косвенные налоги существуют два подхода. В основе первого подхода лежит положение о том, что те физические и юридические лица, которые имеют более высокие доходы, должны платить и более высокие налоги по сравнению с теми, кто не располагает ни высокими доходами, ни дорогостоящей собственностью (принцип платежеспособности).Второй подход основан на том, что более высокие налоги должен платить тот, кто получает большую выгоду от предоставляемых обществом услуг, что рассматривается как реализация принципа справедливости, поскольку именно эти категории населения и должны оплатить услуги, предоставляемые обществом за счет бюджетных средств. Недостаток обеих концепций заключается в том, что, во-первых, определить сумму тех благ, которые отдельные налогоплательщики получают от существования армии и органов охраны правопорядка, не представляется возможным, а во-вторых, методики по измерению возможности уплаты налогов для каждого налогоплательщика отсутствуют.

Инструментами налоговой политики являются: налоговая ставка, налоговая база, налоговые льготы. Основные принципы, которые должны находиться в основе налоговой политики:

• соотношение прямых и косвенных налогов;

• применение прогрессивных ставок налогообложения и степень их прогрессии или преобладание пропорциональных ставок;

• дискретность или непрерывность налогообложения;

• широта применения налоговых льгот, их характер и цели;

• использование систем вычетов, скидок, изъятий и их целевая направленность;

• степень единообразия налогообложения для различного рода доходов и налогоплательщиков;

• методы формирования налоговой базы .

В налоговой политике, как во всякой другой, можно выделить стратегию и тактику. Под налоговой стратегией понимают метод налогового предвидения с расчетами на перспективу, согласно которому выделяются положительные и отрицательные стороны исполнения налоговой части бюджета, а также важные тенденции общественного развития. Задачи налоговой стратегии:

• экономические – обеспечение высоких темпов развития экономики;

• социальные – перераспределение национального дохода между социальными слоями населения;

• фискальные – рост доходов государства;

• международные – укрепление экономических связей с другими государствами.

Налоговая тактика – это совокупность практических действий соответствующих органов власти и управления при выработке общих вопросов налогообложения на предстоящий период (месяц, год).

В соответствии с административным устройством налоговую политику подразделяют на федеральную, региональную, местную. Налоговую политику Российской Федерации формируют Министерство финансов, Федеральная налоговая служба, Минэкономразвития. В основном определяет содержание налоговой политики Минфин РФ. В ФНС с 2002 г. создан департамент налоговой политики, который в будущем должен поставить формирование налоговой политики на научную основу.

Особое значение в настоящее время имеют интеграционные процессы в налоговой политике. Современные ученые особо подчеркивают, что при прочих равных условиях преимущество в международном соревновании за привлечение капиталов и инвесторов получают те страны, которые не просто используют налоговые принципы для разработки своей налоговой политики, но основывают на них свою политику на длительный исторический период. Действительно, в современных условиях многие особо перспективные инвестиционные проекты могут иметь сроки окупаемости 10, 15 и более лет. Инвесторы хотят быть уверены, что не только нынешнее правительство не допустит серьезных отклонений от своей финансовой и налоговой политики, но этим принципам не изменят и новые политики, приходящие им на смену. Поэтому в число базовых налоговых принципов следует добавить стабильность и предсказуемость налоговой политики. Выражением этой стабильности должна быть принятая в стране налоговая доктрина – не обязательно как отдельный законодательный документ, но как свод общих принципов, понятий и правил, которым проводимая этой страной налоговая политика всегда соответствовала, соответствует и в предсказуемом будущем будет неизменно соответствовать. Если учитывать иностранный опыт, то в современной налоговой политике за основу следует принимать следующие приоритеты: интернационализация, информатизация, упрощение.

Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 - 2009 годы, предусматривали внесение изменений в законодательство о налогах и сборах .

По налогу на прибыль организации произошли следующие изменения, внесенные в Налоговый кодекс Российской Федерации в 2008 году, а именно:

1.начиная с 1 января 2009 года ставка налога на прибыль организаций снижена с 24 % до 20 %;

2.в 4 кв 2008 года, вопреки общему правилу и не дожидаясь начала нового налогового периода, налогоплательщики получили право перейти на уплату налога по фактически полученной прибыли и отказаться, таким образом, от уплаты авансовых платежей, рассчитанных исходя из достигнутого уровня прибыли за предыдущий отчетный период (9 месяцев);

3.в период с 1 сентября 2008 г. по 31 декабря 2009 г. предельная величина процентов по долговым обязательствам, которая может быть учтена в расходах для целей налогообложения прибыли, установлена в размере ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,5 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 22 процентам - по долговым обязательствам в иностранной валюте (ранее по долговым обязательствам в рублях она равнялась ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, а по обязательствам в иностранной валюте - 15 процентам).

Такие изменения, внесенные в НК в 2008 году, позволили увеличить объем относимых на расходы при налогообложении прибыли экономически обоснованных затрат организации по обучению, лечению, пенсионному обеспечению работников.

С 2009 года также были расширены условия для принятия в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций, затрат налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников, а также физических лиц, не являющихся сотрудниками организаций - налогоплательщиков, заключивших с ними договор, предусматривающий обязанность такого физического лица отработать у налогоплательщика по трудовому договору не менее одного года. Соответствующая оплата обучения также не будет включаться в базу для налогообложения налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом.

В части пенсионного обеспечения следует отметить, что с 2009 года в состав расходов включаются суммы дополнительных взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений".

По налогу на добавленную стоимость произошли следующие изменения:

1.Для преодоления кризиса ликвидности в 2008 году был изменен порядок уплаты налога на добавленную стоимость по результатам деятельности налогоплательщиков за квартал. Начиная с четвертого квартала 2008 года суммы налога, исчисленные налогоплательщиками по операциям по реализации товаров (работ, услуг), признаваемым объектом налогообложения этим налогом, уплачиваются в бюджет равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим кварталом, то есть фактическая уплата налога производится не единовременно до 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, как это было предусмотрено ранее, а ежемесячно в размере 1/3 в течение трех последующих месяцев. Данный порядок уплаты налога позволил снизить текущий дефицит оборотных средств и стабилизировать деятельность налогоплательщиков. Фактически подобная мера представляет собой беспроцентную рассрочку по уплате сумм налога в бюджет соответственно на 1 и 2 месяца на 1/3 общей суммы налога, исчисленной по итогам квартала.

2.В целях совершенствования порядка применения нулевой ставки налога по операциям, связанным с реализацией товаров, помещенных на территории Российской Федерации под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов в период с 1 июля 2008 года по 31 декабря 2009 года, увеличен до 270 дней срок сбора документов, обосновывающих правомерность применения нулевой ставки, что является актуальным в связи с мировым финансовым кризисом. При этом экспортерам предоставлено право представлять в налоговые органы для подтверждения правомерности применения нулевой ставки реестры таможенных деклараций взамен копий таможенных деклараций.

3.Также согласно изменениям НК был освобожден от налогообложения ввоз на территорию Российской Федерации технологического оборудования, в том числе комплектующих и запасных частей к нему, аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, и российских судов рыбопромыслового флота, в отношении которых за пределами таможенной территории Российской Федерации до 1 сентября 2008 года были выполнены работы по капитальному ремонту и (или) модернизации. При этом режим освобождения российских судов применяется до 1 января 2010 года.

4. начиная с 1 января 2009 года были освобождены от налогообложения операции по реализации лома и отходов черных металлов.

5. Были установлены особенности определения налоговой базы при реализации (передаче) государственного (муниципального) имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, не закрепленного за государственными (муниципальными) учреждениями, и при передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг иностранными лицами, не состоящими на налоговом учете, по договорам поручения, комиссии, агентским договорам.

6.Кроме того, с 1 января 2009 года отменена обязанность по перечислению налога отдельным платежным поручением при безденежных формах расчетов; установлен вычет налога по строительно-монтажным работам для собственного потребления в том же налоговом периоде, в котором осуществляется начисление налога на добавленную стоимость по этим работам; предоставлено право на вычет налога по авансовым платежам, перечисляемым продавцам товаров (работ, услуг).

В индексация ставок акцизов также произошли изменения:

Более низкие ставки акцизов на автомобильные бензины и дизельное топливо, отвечающие по своим экологическим характеристикам требованиям 3, 4, 5 классов, позволят налогоплательщикам получить дополнительный доход, за счет чего сократятся сроки окупаемости дополнительных капитальных вложений, связанных с организацией и увеличением объемов производства более экологичных автомобильных бензинов и дизельного топлива.

В целях уточнения порядка исчисления акциза на табачные изделия было изменено определение понятия марки табачных изделий, которое применяется с 1 января 2009 года. Эта мера позволит производителям устанавливать различные максимальные розничные цены на табачные изделия одного названия, имеющие отличия в потребительских свойствах хотя бы по одному показателю, что дает производителям право отнести сигареты одного названия к разным маркам и, соответственно, устанавливать на них разные максимальные розничные цены.

Произошли изменения в совершенствование налога на доходы физических лиц:

В целях создания благоприятных налоговых условий для формирования добровольных пенсионных накоплений с привлечением государственного софинансирования был с 2009 года увеличен размер социального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц со 100 000 рублей до 120 000 рублей.

Начиная с 2009 года увеличены размеры стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц. Сумма дохода, при котором налогоплательщик имеет право на стандартный налоговый вычет в размере 400 рублей, увеличена с 20 000 рублей до 40 000 рублей. Для налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок (дети), стандартный налоговый вычет с 600 рублей за каждый месяц налогового периода увеличен до 1000 рублей, а сумма дохода, при которой налогоплательщик вправе воспользоваться налоговым вычетом на ребенка, с 40 000 рублей, начисленных нарастающим итогом с начала налогового периода, увеличена до 280 000 рублей.

В кризисных условиях в целях активизации рынка жилья, облегчения бремени для лиц, имеющих задолженность по ипотечным кредитам, был увеличен размер имущественного налогового вычета на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них с 1 000 000 рублей до 2 000 000 рублей. Причем это решение было распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 года. Таким образом, физические лица, которые приобрели право собственности на жилые помещения в 2008 году, смогут воспользоваться увеличенным налоговым вычетом.

Введение налога на недвижимость взамен действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц также произошли изменения:

В целях реализации положений Бюджетного послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации "О бюджетной политике в 2008 - 2010 годах" и в соответствии с поручением Правительства Российской Федерации Минфином России совместно с Минэкономразвития России и Минюстом России был подготовлен График работ по принятию главы Кодекса, регулирующей налогообложение недвижимости, которым предусматривается:

- разработка и принятие нормативных правовых актов в связи с вступлением в силу Федерального закона от 24 июля 2007 г. N 221-ФЗ "О государственном кадастре недвижимости" (2008 - 2012 годы);

- принятие федерального закона "О внесении изменений в Федеральный закон "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и другие законодательные акты Российской Федерации", предусмотренного проектом N 445126-4;

- разработка нормативных правовых актов в целях реализации положений Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и другие законодательные акты Российской Федерации" (2008 - 2009 годы);

- информационное наполнение кадастра объектов недвижимости, в том числе перенос сведений из Государственного земельного кадастра и данных БТИ (2008 - 2012 годы);

- определение эффективной налоговой ставки и налоговых льгот для исчисления местного налога на недвижимость и подготовка проекта поправок Правительства Российской Федерации к проекту Федерального закона N 51763-4 "О внесении изменений в часть вторую Кодекса и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" (2010 год).

Совершенствование налога на добычу полезных ископаемых

1. Налогообложение добычи нефти

Согласно указанному Федеральному закону с 1 января 2009 года так называемые "налоговые каникулы" по НДПИ на нефть (то есть применение нулевой налоговой ставки при добыче налога на некоторых участках недр) распространяются также на участки недр, расположенные на территориях севернее Северного полярного круга, Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, континентальном шельфе Российской Федерации, Азовском и Каспийском морях.

Одновременно с 1 января 2009 года было отменено такое условие применения понижающего коэффициента к ставке НДПИ на нефть при добыче нефти на участках недр с высокой степенью выработанности и добыче сверхвязкой нефти, как использование прямого метода учета нефти, добытой на указанных участках недр. Указанные решения позволили существенно расширить сферу применения льготного налогообложения. Кроме того, было уточнено используемое в Кодексе определение количества добытого ископаемого в части добытой нефти для того, чтобы исключить возникающие в последние годы споры об определении количества добытой нефти в целях исчисления НДПИ.

В целях повышения эффективности НДПИ, взимаемого при добыче нефти, с учетом роста себестоимости тонны добываемой нефти с 2009 года повышен необлагаемый минимум, учитываемый при расчете коэффициента Кц, установленный пунктом 3 статьи 342 Кодекса, с 9 до 15 долларов США.

2. Совершенствование сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов

В 2008 году проводилась работа по совершенствованию системы обложения сбором за пользование объектами водных биологических ресурсов. В частности, принят Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 314-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Кодекса и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части повышения эффективности налогообложения рыбохозяйственного комплекса", которым с 1 января 2009 г. вносятся изменения в главу 25.1 "Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов" Кодекса, уточняющие критерии признания российских рыбохозяйственных организаций градо- и поселкообразующими, а также организаций - рыбохозяйственными организациями в целях применения пониженных ставок сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов. Кроме того, установлена обязанность уплаты сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, добытых (выловленных) в качестве прилова.

3. Налогообложение водным налогом

На основании поручений Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации в 2008 году проводилась работа по подготовке нормативного правового акта, предусматривающего с 2009 года индексацию водного налога и платы за пользование водными объектами. Однако, учитывая сроки подготовки и согласования указанных нормативных актов, а также положения Налогового и Бюджетного кодексов Российской Федерации, данная работа в 2008 году не закончена и срок ее выполнения перенесен на 2009 год, имея в виду индексацию ставок водного налога, начиная с 1 января 2010 года. Представляется, что в условиях экономического кризиса является нецелесообразным существенное увеличение нагрузки на водопользователей путем значительного увеличения ставок водного налога.

В налогообложение в рамках специальных налоговых режимов произошли следующие изменения:

В 2008 году была продолжена работа по совершенствованию специальных налоговых режимов, результатом которой стало принятие ряда федеральных законов, вступивших в силу с 1 января 2009 года, которые позволили усилить стимулирующее и социальное значение этих налоговых режимов, упростить налоговый учет, сократить налоговую отчетность, обеспечить более целевой характер применения специальных налоговых режимов.

Так, по упрощенной системе налогообложения для налогоплательщиков, выбравших объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, субъектам Российской Федерации предоставлено право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. Налогоплательщикам предоставлено право ежегодно изменять объект налогообложения. Отменены ограничения на перенос убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, на будущие налоговые периоды. Отменена обязанность представления налогоплательщиками налоговых деклараций по итогам отчетных периодов (первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года). Налоговая декларация будет представляться только по итогам налогового периода (календарного года).

По упрощенной системе налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента отменены ограничения на количество видов предпринимательской деятельности, на которые индивидуальный предприниматель может получить патент, им также разрешено привлекать наемных работников, среднесписочная численность которых не должна превышать за налоговый период 5 человек. Расширен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться упрощенная система налогообложения на основе патента. Уточнены сроки, на которые могут выдаваться патенты, установлен порядок утраты права на применение данного налогового режима, уточнены правила постановки на учет в налоговых органах налогоплательщиков и ведения ими налогового учета.

По системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единому сельскохозяйственному налогу) отменено ограничение, не позволяющее переходить на этот налоговый режим организациям, имеющим филиалы и (или) представительства. Право переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога получили рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели, если у них средняя численность работников не превышает за налоговый период 300 человек, они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера), а также при условии, что у них в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70%. Снято ограничение на перенос убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, на будущие налоговые периоды. Отменена обязанность представления налогоплательщиками налоговой декларации по итогам отчетного периода (полугодия), она будет представляться только по итогам налогового периода (календарного года).

По системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности уточнен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых она может применяться. Запрещено применять данный налоговый режим организациям и индивидуальным предпринимателям, среднесписочная численность работников которых превышает 100 человек, а также организациям, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Отменено право налогоплательщиков самостоятельно корректировать сумму единого налога в зависимости от фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности. Законодательно установлен порядок постановки на учет налогоплательщиков по месту осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

По единому сельскохозяйственному налогу отсутствуют ограничения по размерам экономической деятельности для перехода на уплату этого налога, что позволяет переходить на этот налоговый режим крупным сельскохозяйственным товаропроизводителям, уровень доходности которых позволяет уплачивать налоги наравне с прочими экономическими агентами, не использующими специальные налоговые режимы. В то же время для малых сельскохозяйственных товаропроизводителей этот налоговый режим остается достаточно сложным ввиду необходимости ведения бухгалтерского и налогового учета.

**1.3.Налоговая политика западных стран**

       Переходя к рассмотрению налоговой политики западных стран хотелось бы отметить , что целостная картина эволюции систем налогообложения ведущих индустриальных стран даст возможность сопоставить российский и западный варианты их реформирования.  
       После Второй мировой войны в тяжелом экономическом положении оказались почти все развитые капиталистические государства, причем экономическая ситуация в странах-победительницах, за исключением США, незначительно отличалась от хозяйственного положения государств, проигравших войну. Западная послевоенная экономика обладала деформированной милитаризированной структурой. Были практически уничтожены нормальные экономические связи между промышленностью, торговлей и финансами. Производство требовало обновления и значительных капитальных вложений. Существовал острый дефицит самых необходимых продуктов. Непрекращающаяся инфляция, не устойчивость валют подрывали заинтересованность аграрного сектора экономики, как в развитии сельскохозяйственного производства, так и в обмене своей продукции на деньги.

 После проведения сравнительно скоротечных, но тем не менее эффективных денежных реформ и мероприятий по раз регулированию цен и заработной платы, западные государства приступили к последовательному осуществлению реформирования своих налоговых систем. Реформирования, направленного на увеличение налоговых поступлений в бюджет, необходимых для скорейшего переоснащения производства повышения роли налогов в перераспределении национального дохода.  
       Через налоговую систему ведущие западные страны начинают осуществлять активное перераспределение национального дохода посредством государственного финансирования приоритетных отраслей промышленности и научно-технических исследований, поощрения экспорта, инвестиций, расширения капиталов и т.д. В конце 70х годов бюджетные расходы на финансирование экономики увеличились: в США- в 2,7 раза, в Англии - в 2 раза, во Франции - в 3 раза, в ФРГ в 8,5 раз, в Японии – в 11 раз, в Италии - в 4,3 раза.  
       Налоговые доходы становятся важнейшим фактором, определяющим масштабы государственного вмешательства в процесс общественного воспроизводства. Именно из бюджетных налоговых доходов после Второй мировой войны осуществлялись: государственное финансирование строительства железных и автомобильных дорог, других средств транспорта и связи, гидротехнических и мелиорационных сооружений, разработка природных ресурсов, создание новых видов производства (например, авиационной, а затем и аэрокосмической промышленности во Франции), поддержка традиционных, с большим числом занятых, но малоэффективных отраслей (угольная промышленность в Англии), субсидирование сельского хозяйства, научных проектов, учебных учреждений, экспорта отечественной продукции, участие государства в капитале частных корпораций, подготовка и переподготовка рабочей силы.  
       Следует выделить несколько направлений экономического развития тех лет:  
       - развитие приоритетных отраслей промышленного производства и научно-технической деятельности;  
       - создание условий наибольшего благоприятствования частному предпринимательству в целом и крупным корпорациям в частности;  
       - преодоление циклических спадов и стимулирование роста производства;  
       - регулирование внешнеэкономических и внешнеторговых отношений, повышение конкурентоспособности национальных производителей на мировом рынке;  
       - поддержка национального сельскохозяйственного производителя;  
       - создание в обществе благоприятного социального климата и т.д

Одна из главных задач государственной политики ведущих западных стран послевоенных лет - стимулирование частного предпринимательства в приоритетных направлениях производственной и научно-технической деятельности - в значительной мере решалась посредством маневрирования прямыми и косвенными налогами, за счет реформирования методов и форм их взыскания.  
       В ФРГ был создан специальный Институт финансов и налогов - своеобразный мозговой центр финансовой деятельности государства. В исследованиях института прослеживаются две основные идеи. Первая - улучшение жизненных условий населения необходимо, и оно требует оживления конъюнктуры рынка. Для оживления конъюнктуры необходимо увеличить капиталовложения, а для этого надо снижать налоги на предпринимательскую деятельность. Вторая - необходим выход национальной продукции на мировой, рынок, обеспечение роста ее конкурентоспособности, выведение на современный научно-технический уровень. Соответственно возникает необходимость обновления основного капитала, крупных и систематических капиталовложений. С целью приобретения возможностей осуществлять эти капиталовложения следует, в частности, снизить налоги с корпораций.  
       Таким образом, оба тезиса отвечали насущным требованиям западногерманской, а также всей западноевропейской экономики конца сороковых - первой половины пятидесятых годов. Поиски капиталов для развития монополий - одна из главных задач того периода. Снижение налогов с предпринимателей рассматривалось как  
       быстродействующее средство мобилизации капиталов.  
       С конца 50-х годов ситуация начинает меняться. Экономика ФРГ, наряду с другими западноевропейскими государствами, приобретает характерные ранее только США болезненные симптомы перенакопления капитала. И западноевропейские налоговые теоретики вслед за американскими начинают разрабатывать подходы к налоговой политике как инструменту воздействия на экономический цикл. Они приходят к единому мнению: налоги, являясь финансовой базой государственных мероприятий, позволяют государству активно воздействовать на общественное производство, с тем, чтобы оживить конъюнктуру, не допустить наступления экономического кризиса, а если он все-таки наступил, то ослабить его действие и стимулировать скорейший выход из кризисной ситуации .  
       В налоговых теориях, разрабатываемых в США и Западной Европе в 60-70-е годы, неизменно прослеживается мысль о необходимости стимулирования частного предпринимательства и деятельности корпораций в приоритетных направлениях производственной и научно-технической деятельности на всех стадиях экономического цикла.  
       Несомненно, что в целом 50-70-е годы стали и в налоговой теории, и в налоговой и кредитной практике ведущих западных стран периодом формирования системы льгот (ставшей впоследствии традиционной), направленных на стимулирование инвестиций в производство и научно-технические исследования.  
       Широкое распространение получили следующие виды налоговых льгот, предоставляемых корпорациям:  
       - установление для них менее прогрессивных, чем для физических лиц, налоговых ставок;  
       - разрешение ускоренной амортизации основного капитала, а также предоставление  
       инвесторам льгот при налогообложении амортизационных отчислений и вновь инвестируемого капитала;  
       - налоговые льготы для предприятий добывающей промышленности (льготы, предоставляемые в связи с "истощением недр" и т.п.);  
       - специальные налоговые льготы, предоставляемые для стимулирования определенных  
       отраслей экономики (железнодорожный транспорт, авиастроение и т.д.);  
       - налоговые льготы для производителей экспортных товаров и экспортеров капитала;  
       - льготный налоговый режим при обложении доходов от ценных бумаг и сделок с капиталом и т.д.

       На протяжении всего послевоенного периода существует последовательная тенденция снижения фактических ставок обложения прибылей корпораций. С этой точки зрения воздействие налоговой политики в большинстве развитых стран на масштабы внутренних источников финансирования капиталовложений было вполне благоприятным для частных компании. В США, например, в форме налоговых вычетов в 1952 г. взималось 42,3% всей прибыли корпораций, в 1960 - 38,9, в 1970 - 32,1 а в 1980 году - лишь 22,5% .

       Следует подчеркнуть, что снижение фактических ставок обложения прибылей корпораций не сопровождалось немедленным ускорением темпов роста производства или резким расширением капиталовложений. Интенсивность инвестиционного процесса определялась целым комплексом факторов - перспективами расширения рынка сбыта, структурными изменениями, уровнем цен на мировом рынке и т.д. Однако, несомненно, снижение налоговых ставок побуждало корпорации к инвестициям с целью  расширения и научно-технического обновления производства.  
       Несмотря на усиление всех видов налогообложения в США в послевоенный период удельный вес подоходного налога с корпораций сократился в федеральном бюджете с 50% в 1940 г до 14,5% в 1975 г., а во всех поступлениях в штатах и местных органах власти - с 21 до 9,8% . Причем, динамика федеральных налоговых поступлений от прибыли корпораций имела четко выраженную тенденцию к снижению.

       Аналогичные тенденции прослеживались и в странах Западной Европы. В Великобритании в целях снижения налога на прибыль компаний с 1945 г. был установлен необлагаемый минимум, в 1947 г. введена особая скидка на прибыль, не превышающую 12000 фунт.ст. в год, освобождена от обложения прибыль предприятий, принадлежащих одному лицу, и прибыль, полученная от зарубежных филиалов. Льготы, предоставляемые корпорациями в 50-60-е годы, обеспечивали им законное право сокращать облагаемую прибыль в среднем до 30% и тем самым уменьшать обложение.

Важным инструментом государственного регулирования уровня накопления, скорости обращения основного капитала, структуры инвестиций по отраслям стала в послевоенные годы система ускоренных амортизационных списаний элементов основного капитала. Налоговая политика ускоренной амортизации предоставляла возможность списания в качестве издержек производства в первые годы эксплуатации оборудования большей части его стоимости, а следовательно, занижения величины налогообложения корпорации.

 Налоговые льготы на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работстали применяться в западных странах с середины 50-х  
       годов. В США в 1954 г. было введено единовременное исключение из налогооблагаемых доходов корпораций в качестве издержек производства затрат  
       на научно-техническую или конструкторскую деятельность или вычет этих затрат в течение ряда лет - по выбору компании. В 60-е годы в Великобритании корпорации получили право списания затрат на научные и опытно-конструкторские работы в качестве издержек производства практически в любой сумме. В Бельгии, Италии, Швеции полные суммы расходов на проведение научных исследований также были исключены из налогооблагаемых доходов корпораций. В ФРГ с 1970 г. введен налоговый кредит, стимулирующий инвестиции в научно-исследовательскую деятельность. Кроме того, из налогооблагаемой прибыли корпораций в качестве издержек производства исключались текущие материальные затраты и расходы на содержание персонала в сфере научных исследований.

В ведущих западных странах в послевоенные годы политика низких корпоративных налогов и расширения налоговых льгот для предпринимательской деятельности осуществлялась даже тогда, когда государственный бюджет становился напряженным или дефицитным. Естественно, возникал вопрос о компенсирующих источниках доходной части бюджета. С одной стороны, это были: рост объемов подоходного налога, бюджетные доходы от предпринимательской деятельности государства, государственные займы, продажа государственных ценных бумаг, эмиссия денежных знаков. С другой -изменения в системах косвенных налогов.

       Таким образом, налоговая политика, проводимая накануне или в начале циклического подъема, была ориентирована в первую очередь на стимулирование производственных инвестиций, и только во вторую на стимулирование потребительского спроса, способного охватить расширяющийся рынок товаров и услуг. Такая налоговая политика федерального правительства, несомненно, обоснованна и соответствует объективным тенденциям циклического развития рыночной экономики того периода. Но желательно подчеркнуть, что подобное направление модификации налоговой системы в условиях подъема производства как бы подстегивало нарастание диспропорции между ростом производственных мощностей и потребительским спросом - покупательной способностью основной массы населения.

Ведущие западные страны всегда использовали свои налоговые системы как регулятор внешних экономических отношений - своеобразный набор экономических инструментов, применение которых должно обеспечить повышение конкурентоспособности национальных корпораций на мировом рынке.  
 Можно выделить направления экономического развития тех лет:

  - развитие приоритетных отраслей промышленного производства и научно-технической деятельности;  
       - создание условий наибольшего благоприятствования частному предпринимательству в целом и крупным корпорациям в частности;  
       - преодоление циклических спадов и стимулирование роста производства;  
       - регулирование внешнеэкономических и внешнеторговых отношений, повышение конкурентоспособности национальных производителей на мировом рынке;  
       - создание в обществе благоприятного социального климата и т.д.

Налоговая система Франции интересна тем, что именно в этой стране был разработан и впервые в 1954 г. внедрен налог на добавленную стоимость. Налоговая система нацелена в основном на обложение потребления. Налоги на доходы и на собственность являются умеренными. Отличительная черта налоговой системы Франции - высокая доля взносов в фонды социального назначения (ФСН). Так, сумма взносов в ФСН в структуре обязательных отчислений составляе6т 43,3 %, что значительно превосходит крупнейшие развитые страны. так, в Германии - 37,4 %, Великобритании - 18,5 %, США - 29,7 %. Налоговые поступления в доход бюджета центрального правительства Франции составляет более 93 %. Основной налог, дающий большую часть поступлений НДС - 45 %. Стандартная ставка НДС в стране - 18,6 %, льготные ставки 2,1; 4 и 5,5 %, повышенная - 22%. Льготные налоги составляют чуть более одной трети от суммы налогов, поступающих в центральный бюджет. Местные налоги составляют около 40% доходной базы местных органов управления. Преобладают два вида местных налога: налог на предприятия и налог на семью. Налоговая система страны вырабатывается и осуществляется с целью развития экономики. Эластичность налоговой системы заключается в том, что ежегодно в соответствии с изменениями политической и экономической конъюктуры законодательно уточняются ставки налогов. Правила же применения налогов обычно стабильны в течение ряда лет. Налогоплательщику предоставляется право выбора налога или налоговой ставки.

Полезным для Российской Федерации может оказаться опыт реформирования налоговой системы Германии. Как федеративное государство оно прошло различные стадии политического и экономического устройтсва, не раз поднималась из разрухи, вызванной мировыми войнами и выросла в экономически мощное рыночное государство с выраженной социальной ориентацией. Многие федеральные земли Германии не одно столетие были самостоятельными государствами. Отсюда была постоянная необходимость поиска оптимальных взаимоотношений вертикальных и горизонтальных ветвей власти. В любой стране с федеративным устройством центральной проблемой является разграничение полномочий центральной власти и субъектов федерации. Этот вопрос в Германии тоже решен. Так, в результате крупнейшей налоговой реформы в декабре 1919 года был ликвидирован финансовый суверенитет земель. Право получать налоги и управлять ими осталось исключительно за государством. Налоговая система стала централизованной. В Германии применяется как вертикальное, так и горизонтальное выравнивание доходов. Высокодоходные земли (Бавария, Вюртемберг, Северный Рейн-Вестфалия) перечисляют часть своих финансовых ресурсов менее развитым землям (Саксония, Шлезвиг-Голштейн). Это явилось итогом многолетнего развития налоговой системы. Цели налоговой политики страны определил еще канцлер Германии Отто Бисмарк (1815-1898) в своей речи в рейхстаге 2 мая 1879 г., где потребовал перенесения бремени налогов с доходов на потребление (расходы). Отсюда пошла крылатая фраза о налоговом сюртуке Бисмарка. В настоящее время в Германии два крупнейших налога - подоходного с физических лиц и налога на добавленную стоимость. Удельный вес НДС в доходах бюджета страны составляет \_ 28 %. Общая ставка составляет 15 %, но ряд продовольственных товаров и книжно-журнальной продукции облагаются по минимальной ставке 7 %. В общих доходах бюджета налоги составляют около 80 %.

Канада как и США имеет децентрализованную трехступенчатую налоговую систему она состоит из федеральных налогов, налогов провинций и местных (муниципальных) налогов. Федеральные обеспечивают - 48 %, региональные - 42 %, муниципальные - 20 % поступлений. Все уровни взаимосвязаны и взаимозависимы, что создает комплексный и единый характер. Налоговая система Канады мало чем отличается от налоговой системы США. Это подтверждает еще и то, что главным налогом и там и там является подоходный налог с физических лиц. Взимание налога осуществляется по прогрессивной ставке 17%, 26%, 29%. Второй по величине налог - с продаж. Действующая налоговая ставка - 12 %. Налог с продаж - это аналог налога на добавленную стоимость (НДС). В доходной части бюджета Канады он занимает около 17 %. Еще одним крупным налогом является налог на прибыль корпораций, который имеет вес 10 % в общей доходной части федерального бюджета.

Особый интерес для работников налоговых служб представляет опыт Швеции, т. к. в начале создания налоговой службы России разработчики посчитали, что высокий жизненный уровень, социальные гарантии шведов может быть тем ориентиром, который приведет Российскую Федерацию к богатству и процветанию. Каковы же особенности налогообложения Швеции? Налоговая система Швеции двухуровневая, децентрализованная: налоги взимаются как центральной властью, так и региональными (земельными) органамивласти. Виды налогов определяет Рикстаг (парламент страны), а ставки устанавливают местные власти (лэны и коммуны). Налогообложение ориентировано на потребление. Налоги на личные налоги граждан и взносы (налоги) по социальному страхованию находятся на довольно высоком уровне, а за счет НДС и налогов на потребление обеспечивается до 2/3 всех налоговых доходов бюджета и еще примерно 20 % дают прямые налоги. НДС взимается в бюджет по ставке 25 % (ставка самая высокая в мире), для продовольственных товаров - до 21 %, для гостиничных услуг - 12 %. Освобождены от НДС банковские, финансовые услуги, страхование, здравоохранение, образование и др. Отчетный период для НДС - 2 месяца. Занижение НДС карается штрафом - 20 % от суммы занижения налога. В Швеции налог на корпорации составляет 28 %, но до 1991 года он был на уровне 52 %, до 1994 г. - 30 %. Одной из крупнейших статей дохода бюджета Швеции составляют социальные платежи в виде начислений на фонд оплаты труда.