Тема: Анализ структуры налоговых доходов бюджета.

План:

Введение.

Гл.I Роль и значение налогов в экономике

1.1 Генезис налогов

1.2 Экономическая сущность и значение налогов

Гл.II Анализ структуры налоговых доходов бюджета

2.1 Состав и структура доходов в бюджетной системе РФ

2.2 Анализ динамики и структуры налоговых доходов

Гл.III Оптимизационная структура налоговых доходов

3.1 Проблемы формирования налоговых доходов

3.2 Пути совершенствования налоговых доходов

Заключение

**Введение.**

В целях преодоления негативных последствий воздействия налогов на развитие экономики возникла объективная необходимость в анализе структуры и динамики налоговых доходов в бюджете страны.

Сегодня остро стоит вопрос о необходимости формирования налоговых доходов.

Налоги важнейшая форма аккумуляции бюджетом денежных средств. Без налогов нет бюджета; поддержание эластичности налоговой системы – непременное условие сбалансированности государственной казны.

Сущность налогообложения заключается в прямом изъятии государством определенной части валового общественного продукта в свою пользу для формирования бюджета, т.е. централизованных финансовых ресурсов государства.

Связь бюджета и налогов имеет двухсторонний и неразрывный характер. Налоги как основной элемент доходов бюджета обеспечивают финансирование всей структуры и его расходных статей .

Роль налогов в формировании доходов государственного бюджета определяется показателями удельных весов:

- налоговых поступлений в общей сумме доходов бюджета;

- отдельной группы налогов(например, прямых или косвенных) в общей сумме доходов бюджета;

- конкретного налога (например, налога на прибыль организаций) в общей сумме доходов бюджета;

- отдельной группы налогов в общей сумме налоговых поступлений;

-конкретного налога в общей сумме налоговых поступлений.

Эти показатели с разной степенью детализации характеризуют значимость налогов в формировании доходов государственного бюджета в целом и налоговых поступлений в частности.

К числу наиболее сложных экономических проблем выдвинулась проблема формирования налоговых доходов, не допустить их уменьшения, поиск факторов, оказывающих влияние на них. Решение таких проблем имеет принципиальное научное и практическое значение для построения стабильной бюджетной и налоговой системы, поэтому выбранная тема дипломной работы является актуальной.

Целью работы является анализ состава и структуры налоговых доходов бюджета, определение факторов, от влияния которых зависит объем поступивших в анализируемый период налоговых доходов.

В соответствии с целью в работе поставлены и решены следующие задачи:

- изучение роли и значения налогов в экономике, уточнение сущностного и экономического содержания категории «налог»;

- выявление структурных особенностей формирования налоговых доходов в экономике страны, выявление тенденции усиления фискальной функции налогов;

- анализ структуры и динамики налоговых доходов;

- анализ экономической природы и причин налоговой задолженности (недоимки), ее влияние на структуру прогнозируемых доходов бюджетной системы;

- определение перспектив совершенствования структуры налоговых доходов бюджетной системы.

Предметом дипломной работы выступают вопросы, связанные с поиском увеличения налоговых доходов государства в современных условиях.

Объектом в свою очередь является доходы федерального бюджета за период исследования 2001-20004 гг.

Работа опирается на законодательную – в первую очередь Бюджетный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, а также труды отечественных экономистов, таких как: Горский И.В., Кирова В., Пансков В и другие.

**Гл.I Роль и значение налогов в экономике**

* 1. **Генезис налогов.**

Потребность в сборе налогов возникла еще в древности, с появлением в структуре общества особого органа – государства, не участвующего в материальном производстве, в функции которого входило защита интересов самого общества.

Ни одно государство какие бы то ни было времена не могло обходиться без изымания налогов с граждан. Налогообложение, являясь элементом экономической структуры, присуще всем государственным системам как рыночного, так и не рыночного типа хозяйствования.

Еще в XIII-XII в.в. до Рождества Христова имеется упоминание о подушном налоге в Вавилоне. Примерно к этому времени относятся первые известия о поголовном налоге в Китае и Персии. Во времена первых династий фараонов взимался земельный налог в Египте.

Средства, полученные от уплаты налогов, расходовались на укрепление городов, содержание армий, строительство кораблей, дорог, сооружение храмов, устройство праздников, раздачу материальных благ неимущим.[[1]](#footnote-1)

В.Пушкарева в развитии налогообложения выделяет три периода, каждый из которых характеризуется теми или иными признаками и особенностями: 1. Первый период налогообложения, включающий в себя хозяйственные системы древнего мира и средних веков, отличается неразрывностью и случайным характером.

Первоначально налоги существовали в виде бессистемных платежей, носящих преимущественно натуральную форму: барщина, участие в походах, продовольствие, фураж, снаряжение для армии и др.

По мере развития и становления товарно-денежных отношений налоги постепенно принимают денежную форму. Если прежде налоги взимались в основном на содержание армий и дворцов, строительство храмов и дорог, то со временем они становятся основным источником доходов, для денежного содержания государства.

В IV-III веках до н.э. развитие налоговой системы привело к возникновению как общегосударственных, так и местных (коммунальных) налогов. Однако единой налоговой системы в этот период не существовало, и налогообложение отдельных местностей определялось лояльностью местного населения к метрополии, а также успехами в военных действиях государства.

Развитие государственных институтов Рима способствовало проведению кардинальной налоговой реформы, в результате которой появился первый всеобщий денежный налог – трибут. Основным налогом государства выступил поземельный налог. Налогами облагались также недвижимость, рабы, скот и иные объекты. Кроме прямых появились и косвенные налоги, например налог с оборота при торговле рабами.

Уже в Римской империи налоги выполняли не только фискальную функцию, но функцию регулятора тех или иных экономических отношений. Общее количество налоговых платежей в Древнем Риме составляло более 200.

В Европе XVI-XVII вв. развитые налоговые системы отсутствовали. Повсеместно налоговые платежи носили характер разовых изъятий.

Второй период развития налогообложения (конец XVII – нач. XVIII в.) характеризуется тем, что налоги становятся основными источником доходной части бюджета государства. В этот период происходит формирование первых налоговых систем, включающих прямые и косвенные налоги. Особую роль играли акцизы, взимавшиеся, как правило, у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров, а также подушный и подоходный налоги.

Третий период развития налогообложения начал свою историю с XIXв. И отличался уменьшением количества налогов и большим значением права при их установлении и взимании.

Постепенно в обществе наряду с развитием финансовой науки происходит становление научно-теоретических воззрений на природу, проблему и методику налогообложения (Именно тогда).[[2]](#footnote-2)1

Финансовая система же Древней Руси начала складываться в конце IXв., в период объединения древнерусских племен и земель. Основной формой налогообложения того периода выступали поборы в княжескую казну, которые именовались данью. Первоначально дань носила нерегулярный характер в виде контрибуции с побежденных народов. Со временем она стала выступать прямым систематическим налогом, который уплачивался деньгами, продуктами питания или изделиями. Косвенные налоги взимались в форме торговых и судебных пошлин.

После свержения монголо-татарского ига налоговая система была реформирована Иваном III, который ввел первые прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом выступал подушный налог особое значение стали приобретать целевые налоговые сборы, которые способствовали процессу становления Московского государства.

Ведущее место в налоговой системе занимали акцизы и пошлины. В период царствования Ивана III были заложены основы налоговой отчетности. К этому времени относится и внесение первой налоговой декларации – сошного письма. Площадь земельных участков переводилась в условные податные единицы «сохи», на основе которых взимались прямые налоги[[3]](#footnote-3)1 .

Несмотря на политическое объединение русских земель, финансовая система в России в XV-XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутана.

Во время царствования Алексея Михайловича (1629-1676) система налогообложения в России была упорядочена.

Так, в 1655г. был создан специальный орган – счетная палата, в компетенцию которой входил контроль за фискальной деятельностью приказов, исполнением доходной части российского бюджета[[4]](#footnote-4)1

В связи с постоянными войнами, которые вела Россия в XVIIв., налоговое бремя было огромным. Введение новых прямых и косвенных налогов, а также повышение в 1646г. в 4 раза акциза на соль привела к серьезным народным волнениям и соляным бунтам.

Эпоха реформ Петра I (1672-1725) характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов на ведение войн и строительство городов и крепостей. К уже традиционным налогам добавлялись все новые и новые, вплоть до знаменитого налога с бороды. Были введены гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоялых дворов и т. д.

В период правления Екатерины II (1729-1796) были созданы специальные государственные органы: экспедиция государственных доходов, экспедиция ревизий, экспедиция взыскания недоимок. Для купечества была введена гильдейская подать – процентный сбор с объявленного капитала, размер которого записывался «по совести каждого».

Основной чертой налоговой системы XVII в. Можно назвать большое значение косвенных налогов по сравнению с прямыми налогами (до 42% государственных доходов).

Вплоть до середины XVIII в. русском языке для обозначения государственных сборов использовалось слово «подать». Впервые в отечественной экономической литературе термин «налог» употребил в 1765г. русский историк А.Я.Поленов в своей работе «О крепостном состоянии крестьян в России».

Вторым по значимости налогом выступал оброк – плата казенных крестьян за пользование землей. Особую роль начали играть социальные налоги: сборы за проезд по шоссейным дорогам, налог на доходы с ценных бумаг, квартирный налог, паспортный сбор, сбор за перевозку грузов по железной дороге и т. д.

Становление российской налоговой системы продолжалось до революционных событий 1917г.

Первые советские налоги не имели большого фискального значения и носили ярко выраженный характер классовой борьбы. Например, директором СНК от 14 августа 1918г. был введен единовременный чрезвычайный революционный налог, которым облагалась городская буржуазия и кулачество.[[5]](#footnote-5)1

В связи с непоследовательностью и бессистемностью проведения экономической политики к концу 1920г. в СССР сложилась сложенная и громоздкая система бюджетных взаимоотношений. Действовало 86 видов платежей в бюджет.

В годы Великой Отечественной Войны были введены новые налоги, пересмотрены и изменены существующие. Если до войны налоги с населения составляли в доходах бюджета примерно 5%, то в военные годы они возросли до 13%.

В этот период (в конце 1941г.) был также введен аналог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, предназначенный для покрытия государственных расходов на оказание помощи одиноким и многодетным матерям. Хотя этот налог вводился как временный, он просуществовал длительный период и был отменен в 1980-е гг..[[6]](#footnote-6)2

К началу реформ 1980-х гг.более 90% государственного бюджета СССР формировалось за счет поступлений из народного хозяйства. Налоги с населения составляли 7-8% всех поступлений бюджета.

14 июля 1990г. был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», явившийся первым унифицированным нормативным актом, регулирующим налоговые правоотношения в стране.

Августовские события 1991г. ускорили процесс распада СССР и становления Российского государства. В этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная реформа, подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоге на прибыль предприятий и организаций», «О налоге на добавленную стоимость», «О подоходном налоге с физических лиц», «О государственной налоговой службе РСФСР», который затем был переименован в закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации».

С введения части I Налогового кодекса РФ (НК РФ) с 1 января 1999г. был сделан значительный шаг к стабилизации налоговой системы, положено начало упорядочению отношений между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов. Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» утратил силу, за исключением ст. 19, 20 и 21, определяющих перечень налогов и сборов, взимаемых в РФ. С введением части II НК РФ должны утратить силу и вышеназванные статьи.

С 1 января 2001г. введена в действие часть II НК РФ: гл. 21 «НДС», гл. 22 «Акцизы», гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» и гл. 24 «Единый социальный налог».

С 1 января 2002г. введены в действие гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций», гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», гл. 26.1. «Система налогообложения для с/х производителей», гл. 26.2. «Упрощенная система налогообложения», гл. 26.3. «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности», гл. 27 «Налог с продаж», гл. 28 «Транспортный налог».

И этот процесс продолжается.[[7]](#footnote-7)1

Таким образом, весь процесс развития налогообложения со времени возникновения до наших дней подразделяется на следующие этапы, обусловленные переходом его из одного качественного состояния в другое, более развитое:

1. натуральная форма оплаты;
2. денежная форма оплаты налогов;
3. социально-справедливое налогообложение.  
   1. **Экономическая сущность и значение налогов.**

Как показывает вышеприведенный экскурс в историю налогов, возникновение налогообложения было вызвано появлением государства и государственного аппарата.

С появлением на земле первых государственных образований возникла необходимость в формировании материальных и финансовых источников их содержания и развития. Для этого использовались самые разные формы извлечения средств: обложения собственного и покоренного народов непосильной данью (экономическое закабаление); контрибуции; домены; регалии и т.д. самым надежным и постоянным источником пополнения казны, за счет которого и содержалось само государство, стоящее на стороне защиты интересов общества, являлась дань, размер которой в разные времена и в разных местах устанавливалась в зависимости от политической и социально-экономической ситуации, складывающейся в обществе. Дань стала одной и первых форм налога.

Вся дальнейшая история налогообложения показывает, что налоги являются важнейшим и постоянным источником финансового и материального обеспечения государства.

Факт того, что налоги – наиболее древнее явление, существующее как таковое во все времена и эпохи, бесспорен, независимо от того, в какие формы ни облекало бы его сознание, и какие бы определения наука ни формировала понятию «налог». Уже это свидетельствует о том, что налоги – это историческое явление, хрестоматийное (явление) понятие. Без налогов не существует ни одного общество, будь то родовое или цивилизованное общество XXI века. Поскольку это так, то, следовательно, понятие «налог» в ассоциативном научном сознании представляет собой общественно значимое явление, объективно необходимый процесс в любом обществе, обеспечивающий его неуклонное развитие и совершенствование[[8]](#footnote-8)1.

Несмотря на свою экономическую природу, налогообложение не избежало идеологического влияния. Предназначение налогов различно в зависимости от состояния общественного развития: если при капитализме налоги в основном необходимы для содержания государственного аппарата и удовлетворения некоторых общественных потребностей, то при социализме налоги выступали «одним из средств планового распределения и перераспределения национального дохода в интересах коммунистического строительства».

В другой работе К.Маркс пишет: «Налог – это материнская грудь, кормящая правительство. Налог – это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией».

Иными словами, государство не может существовать без взимания налогов: более того, налоги – это органическая часть государства. Там, где существует государство и государственное регулирование экономики, существует и налогообложение[[9]](#footnote-9)1.

Требовать ныне уничтожение налогов, значило бы требовать уничтожения самого общества. Государство, или точнее сказать, правительство ничего не может делать для граждан, если граждане ничего не делают для государства. Умирать и платить подати надобно везде, сказал Франклин.

Мы находим однако же примеры в истории, что в некоторых государствах граждане, платя налоги, вместе с тем пользовались доходом от правительства. В древнем Риме гражданам доставалась часть добычи военной. В Бернском кантоне правительство разделяло между гражданами деньги, купленные кровью их соотечественников[[10]](#footnote-10)2.

Становясь выразителем интересов общества, государство формирует экономическую, социальную, экологическую, демографическую и другие направления внешней и внутренней политики, которые в условиях гражданского общества превращаются в направление его деятельности и соответственно функциональные обязанности. Для осуществления своих функций государство должно обладать правом собственности на часть валового внутреннего продукта (ВВП), создаваемого в обществе за определенный период. В современных условиях это право закреплено в конституциях многих стран. На основе этого разрабатываются и принимаются законы по конкретным видам налогов, где излагаются формы и методы исчисления, а также уплаты плательщиками налогов, сборов и других платежей в бюджет и внебюджетные фонды государства.

В XX в. основной была точка зрения о том, что налог – это принудительный взнос (сбор), взимаемый государством, который идет на покрытие общегосударственных потребностей на основе изданного закона.

Налоговый кодекс РФ (п.1 ст.8) определяет налог как «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Налоги – категория комплексная, которая имеет экономическое и юридическое значения. Рассматривая категорию «налог» с экономической точки зрения, выделить его из состава других государственных изъятий и установить его отличие от сборов, пошлин и платежей достаточно сложно. Поэтому при определении экономической природы налога важнейшим критерием являются его сущность, принадлежность к финансово-бюджетной системе общества. Экономическая сущность налогов характеризуется денежными отношениями, складывающимися у государства с юридическими и физическими лицами. Данные отношения объективно обусловлены и имеют специфическое общественное назначение – мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

Однако на практике решающее значение при определении категории «налог» приобретает именно его правовая интерпретация. Научное толкование содержания категории «налог» способствует правильному установлению норм и правил налогового законодательства стран, ограничивающих право плательщика на собственность, подлежащую отчуждению при налогообложении. Конкретными формами проявления категории «налог» являются виды налоговых платежей, установленных законодательными органами власти. С организационно-правовой стороны налог – это обязательный платеж, поступающий в бюджетный фонд в определенных законом размерах и в установленные сроки.

В настоящее время преобладает взгляд на налог как на способ реализации преимущественно фискальных интересов государства.

Налог обычно рассматривают как обязательный взнос в бюджет, взимаемый в соответствии с законом. Некоторые авторы при определении налога акцентируют свое внимание на фактах отчуждения собственности в пользу государства.

Заметим, что отчуждение собственности в результате налоговых отчислений действительно происходит в денежной форме, однако при этом отчуждается не вещественная форма имущества и не любые денежные средства, а часть денежного дохода, полученного от реализации товаров (работ, услуг), подлежащих обложению налогом или собственности, которая служит основой экономических отношений.

Исходя из выше изложенного, следует сказать, что категория «налог» представляет собой систему налоговых отношений, возникающих между налогоплательщиками, с одной стороны, и центральными, региональными властями – с другой, по поводу перераспределения части дохода собственника, обособленного от государства[[11]](#footnote-11)1.

Всеобщий характер налогов обусловлен тем, что основное место в финансовой системе любого государства занимает бюджетная система, по средством которой образуются и используются общегосударственные централизованные денежные фонды.

Формирование бюджета любого уровня осуществляется через систему государственных доходов. Доходы представляют собой часть национального дохода страны, обращаемого через различные виды денежных поступлений в собственность государства с целью создания финансовой базы для осуществления задач и функций.

Источники и виды государственных доходов и назначение каждого их них определяется экономической и правовой системы страны[[12]](#footnote-12)1.

В 2003г. доходы государственного бюджета РФ складывались следующим образом: внешние заимствования – 10,3%; налоговые доходы – 6,8%; налоговые поступления- 77,0%.

Следовательно, налоги – важнейшая форма аккумуляции бюджетом денежных средств. Без налогов нет бюджета; поддержание эластичности налоговой системы – непременное условие сбалансированности государственной казны.

В различных странах основную часть доходов бюджета составляют именно налоги: в США они формируют 90% бюджета, в Германии – 80%, Японии – 75%.

В России доля налогов примерно соответствует жировым показателям: в 2000г. она составляла более 80%, в 2001г. – около 93%[[13]](#footnote-13)2.

Связь налогов и бюджета имеет двухсторонний и неразрывный характер.

Налоги как основной элемент доходов бюджета обеспечивают финансирование всей структуры его расходных статей. В бюджетном процессе приоритет сохраняется за расходами, величина которых предопределяет доходную часть. Главный недостаток бюджетного балансирования – обособленное формирование доходной и расходной частей бюджета без необходимого экономического обоснования (постатейного соотношения) между отдельными расходами и возможностями обеспечения под них соответствующего объема доходов.

Однако следует особо подчеркнуть, что наряду с воздействием налогообложения на бюджетный процесс происходит и обратное действие: состояние бюджета влияет на развитие налогообложения. Так, ст. 9 Закона об основах налоговой системы предусматривает, что «зачисление налогов в бюджет регулируется бюджетным законодательством». Налоги и бюджет – это взаимообусловленные явления, то есть связь их носит двухсторонний и неразрывный характер[[14]](#footnote-14)1.

**Гл.II Анализ структуры налоговых доходов бюджета**

**2.1 Состав и структура доходов в бюджетной системе РФ**

Согласно ст. 10 Бюджетного кодекса бюджетная система Российской Федерации состоит из бюджетов следующих уровней:

- федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов;

- бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;

- местные бюджеты, в том числе:

- бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга;

- бюджеты городских и сельских поселений.[[15]](#footnote-15)1

Бюджетным кодексом РФ состав доходов каждого уровня бюджета установлен как совокупность собственных налоговых и неналоговых доходов, а также безвозмездных перечислений.

В России основную часть доходов бюджета составляют именно налоговые доходы, доля которых составляет более 93%.

К налоговым доходам федерального бюджета относятся федеральные налоги и сборы, перечень и ставки которых определяются налоговым кодексом РФ.[[16]](#footnote-16)

Федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и являются обязательными к уплате на всей территории России.

В перечень этих налогов входят:

1) Налог на добавленную стоимость

2) Акцизы

3) Налог на прибыль

4) Налог на доходы физических лиц

5) Государственная пошлина

6) Водный налог

7) Сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами

8) Единый социальный налог

9) Налог на добычу полезных ископаемых

10) Налог на наследование и дарение.

Доходы бюджетов субъектов РФ формируются за счет собственных и регулирующих налоговых доходов, за исключением доходов, передаваемых в порядке регулирования местным бюджетом.

Региональные налоги и сборы устанавливаются в соответствии с НК, вводятся в действие законами субъектов Федерации и обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов. К ним относятся:

1. Налог на имущество организаций
2. Транспортный налог
3. Налог на игорный бизнес

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые и вводимые в действие в соответствии с НК. РФ нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующих муниципальных образований. К местным налогам и сборам относятся:

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

Рассмотрим поподробнее основные налоги, за счет которых обеспечивается значительная часть налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ.[[17]](#footnote-17)1

Основное место в Российской налоговой системе занимают косвенные налоги, к которым относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог с продаж, таможенная пошлина. В составе доходов бюджета они занимают определяющее место.

Налог на добавленную стоимость (НДС) – косвенный налог на потребление, который взимается практически со всей видов товаров и таким образом ложится на плечи конечного потребителя. На территории Российской Федерации НДС введен в 1991г. Сегодня его доля достигает 48% от всех налоговых доходов бюджета. Сумма НДС, предназначенная к уплате в бюджет, рассчитывается как разность между суммами налога, исчисленными со всей суммы реализованных налогоплательщиком за приобретенный товар, сырье, материалы, работы и услуги.

Особенность данного налога в том, что если в одном месте сделано начисление (продавцом), то в другом на эту же сумму должен быть сделан вычет (покупателем). Причем два этих действия должны происходить в одном временном отрезке времени. В противном случае на неопределенное время НДС превращается в налог с оборота по ставке 18% .

Налогоплательщиками НДС признаются, как правило:

- организации;

- лица, являющиеся плательщиками данного налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу;

- индивидуальные предприниматели.

Согласно п.1 ст.146 НК РФ объектом налогообложения по НДС признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога;

- передача имущественных прав;

- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организации;

- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Налоговым законодательством РФ ряд товаров и услуг освобождены от НДС.

В ст.149 НК определяются операции, не подлежащие налогообложению. В частности:

1) предоставление в аренду арендодателем на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ.

2) реализация товаров, а также передача, выполнение, оказание услуг для собственных нужд на территории РФ: медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утвержденному Правительством РФ, изделий медицинского назначения, протезно-ортопедических изделий, медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и учреждениями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц. Для налогоплательщиков с ежемесячными (в течении квартала) суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 1 млн.руб., налоговый период – один квартал.

Налогообложение НДС производится по 0%, 10%, 18%.

Налогоплательщики с ежемесячными в течении квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога и налога с продаж, не превышающим 1 млн. руб., вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее 5 дней со дня отгрузки товара.

*Акцизы* как и НДС – федеральный косвенный налог, выступающий в виде надбавки к цене товара. В настоящее время в доходах федерального бюджета РФ они прочно удерживают третье место после НДС и таможенных пошлин, удельный вес их в общей сумме налоговых поступлений составлял в 2001 г. 19.2, в 2002 – 18.3%. [[18]](#footnote-18)1

НК РФ определяет круг товаров облагаемых акцизами:

- спирт этиловый из всей видов сырья;

- алкогольная продукция (водка, вина, коньяки);

- пиво;

- табачные изделия;

- автомобили легковые и мотоциклы;

- бензин автомобильный;

- моторные масла для двигателей;

- прямогонный бензин.

Плательщиками акцизов признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Объектом обложения акцизами признаются операции:

- реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе передача прав собственности на подакцизные товары на безвозмездной основе;

-реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

- использование нефтепродуктов для собственных нужд налогоплательщиками, имеющими свидетельство на оптовую или оптово-розничную реализацию;

- получение нефтепродуктов налогоплательщиками, имеющими свидетельство;

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и др. операции в соответствии со ст.182 гл.22 НК РФ.

Налоговый период для налогоплательщиков акцизов – календарный месяц. исчисленная сумма налога уменьшается на установленные НК РФ налоговые вычеты. Сумма акциза, подлежащего вычету, должна быть выделена в расчетных документах и счетах-фактурах, предъявленных поставщиком покупателю товара.

Уплата акциза производится исходя из фактической реализации (передачи) за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

Налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту своей регистрации налоговую декларацию в срок не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным.

Необходимо отметить, что с введением в действие гл.22 НК РФ «Акцизы» вопросы правового регулирования практики применения акцизов в РФ поднялись на качественно новый уровень, что имеет важное значение для боле полного использования государством фискальных возможностей этого налога.

Еще одним важным источником консолидированного бюджета РФ является *налог на прибыль* организаций, который обеспечивает около 20% всех его доходов.

Налог на прибыль организаций относится к прямым налогам и является важнейшим элементом налоговой системы РФ. По роли в формировании бюджетных доходов налог на прибыль занимает ведущее место, но его значение как источника бюджетного дохода постепенно меняется по мере развития российской экономики. В первые годы экономических реформ именно этот налог был основным в доходах федерального бюджета, его удельный вес в общей сумме доходов превышал 50%.

В отличие от первого этапа налоговой реформы, в котором налог на прибыль играл основную роль в формировании доходов государства, в последующие годы его доля постепенно снижалась и это было экономически закономерно, так как он отражал происходящие в экономике России процессы.

Современный характер налогообложения прибыли организаций РФ, в целом, соответствует мировому уровню.

Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком.

В целях определения налоговой базы по налогу на прибыль, организация должна уменьшить полученные доходы на величину расходов, за исключением расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли. При это учитываются только обоснованные и документально подтвержденные расходы. Обоснованными считаются экономически оправданные затраты в денежной оценке.

С 1 января 2002 г. в соответствии с введенной в действие гл.25 НК РФ снижена базовая ставка налога на прибыль организаций с 35 до 24%. Понижение общей ставки налога компенсируется отменой целого ряда льгот для различных видов деятельности и субъектов налоговых отношений.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство, устанавливаются в следующих размерах:

1. 10% - от использования, содержания и сдачи в аренду судов, самолетов и др. транспортных средств и контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;
2. 20% - со всех остальных доходов, за исключением доходов по ценным бумагам.

По доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

1. 6% - по доходам в виде дивидендов, полученным от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами РФ;
2. 15% - по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы по ст.274 НК РФ. Сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случаев, когда налог удерживается у источника получения дохода.

**2.2 Анализ динамики и структуры налоговых доходов**

Формирование рыночных отношений в России привели к необходимости серьезного реформирования налоговой системы. При разработке новой налоговой системы использовался опыт зарубежных стран.

Благодаря этому, она по видам налогов в основном соответствует общераспространенным в мировой практике системам налогообложения. Основой налоговой системы явились налоги, ориентированные на модель рыночно экономики (НДС, акцизы, налог на прибыль, подоходный налог с физических лиц, налоги на имущество).

Однако фискальная роль отдельных налогов существенно отличается от принятых в мировой практике. Хотя следует отметить, что и в других странах нет единого подхода к формированию доходов бюджета. Налоговая политики любого государства, формирующая бюджетные ресурсы, ориентирована прежде всего на учет конкретной экономической ситуации и стратегических целей регулирования общественного производства.

Необходимость предварительного ознакомления с подразделением доходов по их видам вызвана тем, что грамотная оценка роли налоговых и других поступлений в формировании доходов бюджетов возможна лишь при системном подходе, т.е. применительно не только к особенностям структуры доходов по означенным видам, но и к конкретному уровню бюджета (федеральному, региональному или местному). Например, 10% ( здесь может быть и другая цифра) налога на прибыль в структуре доходов федерального, регионального или местного бюджета – разные вещи. С другой стороны, мобилизация 100 тыс.руб. налога на прибыль ( и здесь можно поставить другую сумму) или 100 тыс. руб. местных налогов – также разные вещи. Еще один момент. Мобилизовать определенную сумму налоговых (или неналоговых) поступлений или обосновать в вышестоящей администрации «крайнюю» необходимость получения финансовой помощи – опять таки разные усилия.

Исходя из вышеизложенного, проведем краткий анализ значимости налоговых поступлений. Обратимся к федеральному уровню бюджетной системы РФ.

Рис.1 Поступления налоговых доходов в федеральный бюджет в 2001-2003гг. (в % к ВВП).[[19]](#footnote-19)1

Как следует из рис.1 – значительная часть налоговых поступлений в 2001-2003гг. была обеспечена за счет налога на добавленную стоимость налога на доходы организаций и акцизов.

В табл.1 представлена структура и динамика доходов федерального бюджета РФ в 2001-2004 гг.[[20]](#footnote-20)2

**Таблица2.** Структура и динамика доходов федерального бюджета в 2001-2004г.[[21]](#footnote-21)

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование доходов | 2001г. | 2002г. | 2003г. | | 2004 г. | | изменение структуры доходов в 2004 по сравнению с 2003 |
| удельный вес, % | удельный вес, % | утвержденная сумма, млрд. руб. | удельный вес, % | утвержденная сумма, млрд. руб. | удельный вес, % |
| Всего доходов  в том числе: | 100,0 | 100,0 | 2417,8 | 100,0 | 3273,8 | 100,0 |  |
| Налоговые доходы, всего в том числе | 93,45 | 81,21 | 1892,4 | 78,3 | 2612,9 | 79,8 | +1,7 |
| Налог на прибыль организаций | 14,47 | 9,76 | 179,6 | 7,43 | 206,42 | 7,9 | +0,47 |
| НДС | 43,27 | 36,39 | 946,2 | 39,13 | 1246,3 | 47,7 | +8,57 |
| Акцизы | 15,76 | 10,57 | 231,4 | 9,56 | 122,81 | 4,7 | -4,86 |
| Таможенные пошлины | 15,97 | 15,25 | 336,0 | 13,89 | 671,53 | 25,7 | +11,81 |
| Платежи за природные ресурсы. | 3,12 | 8,64 | 183,10 | 7,56 | 350,13 | 13,4 | +5,84 |
| Прочие налоги и сборы | 0,14 | 0,11 | 5,40 | 0,22 | 6,53 | 0,25 | +0,3 |

Составлено по данным федеральных законов о федеральном бюджете на 2001-2004 гг.

Доходы федерального бюджета на 2004 год утверждены на уровне 3273,84 млрд. руб. исходя из прогнозируемого объема валового внутреннего продукта в сумме 16130 млрд. руб. и уровня инфляции 10%.

Анализ таблицы 2 показывает, что налоговые доходы занимают лидирующее место в доходах федерального бюджета, их доля к 2004 году составила более 79,8% , это 1,7% выше показателя предыдущего года.

Такой небольшой рост объясняется снижением налоговой нагрузки на экономику, а также ожиданиями менее благоприятной внешнеэкономической коньюктуры. Показателем налогового бремени может служить доля налоговых доходов консолидированного бюджета в ВВП: в 2004 году она сокращается до 24,2%.

Основную долю налоговых доходов федерального бюджета составляют поступления по косвенным налогам: НДС, акцизы и таможенные пошлины.

В структуре косвенных налогов наиболее существенные поступления в федеральный бюджет формирует также НДС. Так, на его дол. пришлось в 2002 г. – 36,3%, в 2003 – 39,1%, а в 2004г. – 47,7% всех налоговых доходов федерального бюджета.

Таким образом, несмотря на снижение ставки налога на добавленную стоимость его удельный вес в объеме налоговых доходов возрос на 8,5% по сравнению с предыдущим годом и это повышение обусловлено улучшением собираемости налогов и пресечением «теневого» оборота товаров, незаконной предпринимательской деятельности контрабанды.

Наряду с НДС в структуре косвенных налогов в формировании доходов федерального бюджета существенную роль играют акцизы на отдельные виды и группы товаров ( в 2003 – 9,5%, а в 2004- 4,7%).

Анализ таблицы 1 указывает на резкое сокращение акцизов по подакцизным товарам. Это связано с отменой акцизов на природный газ, а также передачей акцизов на алкогольную продукцию с объемной долей свыше 9% в бюджете субъектов Федерации. Конечно, необходимость частичной компенсации отмены налога с продаж не вызывает сомнения, но федеральный бюджет должен разделять тяжесть налоговых реформ с региональными бюджетами. Поэтому, на наш взгляд целесообразно оставить часть акцизов на алкогольную продукцию в федеральном бюджете.

Но несмотря на это, увеличение поступлений, в частности, акцизов на этиловый спирт из всех видов сырья и на спиртосодержащую продукцию, производимые на территории России, связаны с повышением ставки акциза, а также сокращением доли нелегально выпускаемой продукции, с ужесточением контроля за деятельностью предприятий отраслей использующих производственные мощности ниже экономически оправданного уровня.[[22]](#footnote-22)1

В 2004 году существенно возросли в доходах федерального бюджета как доля, так и физический объем налогов на внешнюю торговлю.

Так, удельный вес таможенных пошлин в налоговых доходах федерального бюджета возрос с 13,89% в 2003 году до 25,7% в 2004г. (См. табл. 1). Этот рост в основном обусловлен значительным ростом мировых цен на нефть. Повышение поступлений , в частности, ввозных ( импортных) таможенных пошлин осуществляется путем улучшения налогового администрирования и замещения необлагаемого ввоза облагаемым.

В доходах федерального бюджета не наблюдается тенденция существенного повышения доли прямых налогов, и, прежде всего, налога на прибыль организаций. Такая же тенденция характерна и для консолидированного бюджета РФ. Это связано как со снижением налоговой ставки (1января 2002 года базовая ставка снижена с 30 до 24%), так и широким применением многочисленных схем минимизации этого налога.

Данные таблицы 2 показывают рост на 26.8 млрд.руб. доходов федерального бюджета от налога на прибыль организаций. Такой рост обусловлен снижением нелегального вывода капитала и возвращением части н репатриированной ранее валютной выручки.

Однако, основной причиной роста поступлений налога на прибыль за 9 месяцев 2004 года по сравнению с аналогичным периодом прошлого года стало улучшение результатов финансово-хозяйственной деятельности организаций, а также снижение удельного веса убыточных предприятий в 2003 году и в истекшем периоде 2004 года.

**Рис.2** Поступление налога прибыль в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2002-2004 годах. [[23]](#footnote-23)1

Так, по данным Росстата, в 2003 году сальдированный финансовый результат организаций основных отраслей экономики составил +1342,8 млрд. руб., что на 42,6% больше, чем в 2002 году. За первое полугодие 2004 года сальдированный финансовый результат организаций основных отраслей экономики равнялся +922,2 млрд. руб., что на 44,4% больше, чем за соответствующий период 2003 года. Помесячные поступления налога на прибыль организаций в консолидированный бюджет в 2002-2004 годах характеризуется вышеприведенными данными ( см. Рис.2).

Определенную роль в формировании доходов федерального бюджета играют платежи за пользование природными ресурсами, хотя в 2003 году наблюдалась тенденция их снижения. Так в 2003 году удельный вес платежей за пользование природными ресурсами в налоговых доходах федерального бюджета составил лишь 7,56%, тогда как в 2002г.8,64% (см. таб.2).

Однако по данным таблицы 2 мы видим значительное повышение удельного веса платежей за пользование природными ресурсами на +5,84% в 2004 году по сравнению с предыдущим годом.

На положительную динамику основных экономических показателей значительное влияние оказали благоприятная коньюктура мировых цен на нефть ( в течении года цена на нефть колебалась в пределах 23-28 долларов США за 1 баррель) и продукты ее переработки, газ, металлы, продукцию лесной и деревообрабатывающей промышленности, оживление производства в отраслях, занятых производством импортозаменяющей продукции, прежде всего в легкой промышленности.

Социально-экономическое развитие зависит от внешних и внутренних факторов. К внешним относят: динамику мировых цен на нефть, темпы роста мировой экономики, объем выплат по внешнему долгу и др. показатели. К внутренним условиям, не зависящим от политики государства, по крайней мере в краткосрочной перспективе, относят: демографическую ситуацию, высокую капиталоемкость и др. Ряд показателей находятся под воздействием экономической политики Правительства РФ: инфляция, реальный курс рубля, тарифы на продукцию естественных монополий, налогообложение и др.

В абсолютном выражении, по результатам анализа, произошел рост практически по всем основным видам налогов. Данный рост был вызван по нашему мнению такими факторами, как: расширение налогооблагаемой базы из-за увеличения производства валового внутреннего продукта, инфляция, усиление контрольной деятельности налоговых органов.

Несомненно, все это оказывает положительное влияние на формирование бюджета страны.

В чем состоит вклад бюджета в обеспечении экономического роста? Прежде всего, в создании для него благоприятных условий за счет проведения структурных реформ, обеспечения макроэкономической стабильности и повышения эффективности государственного управления.

Исходя из этого, можно отметить главную особенность бюджета прошлого года – его ориентация на сохранение сбалансированности бюджетной системы в условиях существенного снижения налоговой нагрузки на экономику.

Таким образом, от научного обоснования налоговой политики государства, структуры налогов, порядка их исчисления и взимания, организации контроля за полной и своевременной мобилизацией налоговых поступлений зависит по сути дела, более 80% объема федерального бюджета – основной государственной казны.[[24]](#footnote-24)1

**Гл.III Оптимизационная структура налоговых доходов**

**3.1 Проблемы формирования налоговых доходов**

Налоговая система является одним из наиболее действенных инструментов экономической политики государства. С одной стороны, она обеспечивает формирование доходных источников бюджетов всех уровней. С другой стороны, меняя объемы изъятий финансовых ресурсов хозяйственных субъектов, государство влияет на экономическое поведение налогоплательщиков, реализуя тем самым регулирующую функцию налогов.

Как известно, налоги выполняют две главные функции – фискальную и регулирующую. Именно выполняемые функции позволяют определить роль налогов в экономике и их место в жизни общества.

Фискальная функция налогов обуславливает основное предназначение налогов, так как налоги в современных условиях являются основным способом привлечения доходов в бюджет государства, основой его благосостояния.

Проблемы формирования налоговых доходов характерны для бюджетов всех уровней бюджетной системы, так как основу доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы составляют налоги.

Место и роль налогов в финансовой системе государства определяют такие показатели как:

- степень собираемости налогов;

- степень покрытия налогом финансовых потребностей сферы своего назначения;

- размер убытка или дохода от действия той или иной налоговой льготы.[[25]](#footnote-25)1

Как правило, целью всех проводимых мероприятий налоговой реформы является увеличение поступлений налоговых доходов в бюджеты различных уровней необходимые для решения государством поставленных задач и выполнения функций.

Этого увеличения можно добиться за счет простого увеличения налоговых ставок и введения дополнительных налогов.

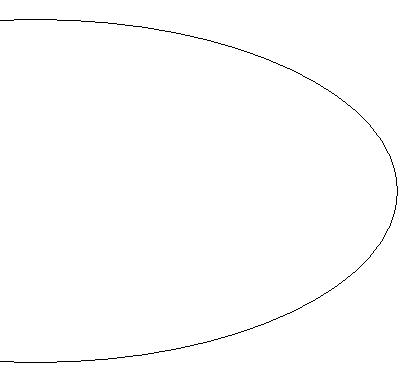
Но повышение налоговых ставок и количества налогов, как правило, ведет к временному увеличению доходов бюджета, поскольку чрезмерно высокие налоги начинают сдерживать экономическую активность людей, подталкивают к уклонению от уплаты налогов и тд. Результатом этого является сокращение налоговой базы, с которой взимаются налоги и, следовательно, уменьшается объем налоговых поступлений.

Наглядно взаимосвязь, между налоговыми поступлениями и налоговыми ставками отражает кривая Лаффера.

ставка налога (%)

100

Максимум налоговых поступлений



0 налоговые поступления в (денежных единицах)

Рис.1 Модель зависимости налоговых поступлений от ставки налога.[[26]](#footnote-26)1

График наглядно иллюстрирует, что при увеличении налоговых ставок от 0 до 100% налоговые поступления сначала растут до максимального уровня в точке М, а затем снижаются до нуля. Налоговые поступления в условных точках В (высокий уровень) и Н (низкий уровень) равны, но пониженная ставка в точке Н явно целесообразнее, поскольку, выше деловая активность людей, больше объем производства и занятости, выше уровень благосостояния общества.

Таким образом, снижая чрезмерно высокие налоговые ставки, государство может стимулировать экономику, что выражается в росте инвестиций, производства и занятости и ведет у увеличению доходов бюджета, сокращению его дефицита, ослаблению инфляции.[[27]](#footnote-27)1

Смыслом и главной характеристикой налоговой системы является «доставка» средств в бюджет, поэтому рассмотрение российск5ой системы налогов естественно начать с налоговых платежей. В этом отношении показатели за 2000 – 2003 гг. выглядят весьма убедительно: доходы консолидированного бюджета увеличиваются в 2,9 раза, а контролируемые налоговыми органами (ФНС) доходы – в 2,7 раза.

Если говорить о налоговой нагрузке в целом, то можно видеть последовательное увеличение налогового бремени в последующие годы.

**Динамика налоговой нагрузки (%)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
| 1.Доля доходов консолидированного бюджета РФ в ВП | 25,5 | 28,7 | 29,7 | 32,4 |
| 2.Доля налоговых платежей, контролируемых ФНС, в ВВП | 18,0 | 19,4 | 20,6 | 21,4 |

Таблица 1: Источники: Горский К.В. «Некоторые параметры налоговой реформы», финансы № 2 2004г.

Явный рост налогового бремени происходит на фоне экономического роста. Парадоксальность этой ситуации состоит еще и в том, что повышение налоговой нагрузки идет вопреки реальным шагам снижения налогов.

Классическая либеральная схема взаимосвязи налогов и экономики выглядит так: снижение налогов – активизация производства – увеличение налоговой базы – рост налоговых платежей. В этой схеме, столь популяризуемой некоторыми идеологами реформ, нет и не может быть места повышению налогового бремени, тогда как именно это повышение мы видим сегодня и наблюдаем.

Объяснение этого факта, на наш взгляд, состоит в следующем.

В действительности реализуются не указанная схема, а другая, где исходным пунктом выступает не снижение налогов, а рост производства. Именно оживление экономики послужило причиной роста налоговых платежей, причем, роста ускоренного за счет более быстрого расширения налоговой базы и появившейся возможности выплаты накопившихся долгов по налогам, что и вело к увеличению нагрузки.[[28]](#footnote-28)1

Если обратиться к цифрам, то картина предстает такой. В 2002г. в консолидированный бюджет РФ поступило 463 млрд руб. налога на прибыль предприятий, что составило 90% от уровня предыдущего года. Предположим, что гл. 25 НК РФ не была задействована с 1 января 2002г. и потому поступившая в казну сумма налога могла бы равняться 640 млрд.руб.

Таким образом, предприятия «сэкономили» на налоге 177 млрд.руб. (640 млрд.руб. – 463 млрд.руб.).

Разумеется – это средние и общие цифры. Отдельные предприятия, инвестировавшие до 50% прибыли, теряют на отмене льготы.

Налоговый кодекс, отменив так называемую инвестиционную льготу, в гл. 25 «Налога на прибыль «организаций» установил отдельной статьей (ст. 262) порядок учета расходов на НИОКР». Тем самым новый налоговый режим подталкивает предприятия к научно-техническому прогрессу и инвестиционным формам развития, обеспечивая новое качество экономического роста.

Следует подчеркнуть, что широкому распространению льгот способствует взгляд на льготы, как на нечто дармовое и малозначительное.

Между тем счет идет на миллиарды, и это те миллиарды, которые не дополучает бюджет. Разумеется, многие из льгот имеют объективное обоснование, но и суммы говорят сами за себя.[[29]](#footnote-29)1

Когда речь заходит о минимизации налогов, то в первую очередь подразумеваются исключительно потери государства, его бюджета. В действительности проблема гораздо шире – это проблема экономики, страны в целом. Не в последнюю очередь использование схем минимизации налогов касается добросовестных налогоплательщиков. В условиях жесткой конкуренции они вынуждены использовать эти схемы, чтобы не разориться.

В российской налоговой системе процесс создания схем минимизации налогов условно можно подразделить на два этапа – до принятия Налогового кодекса РФ (НК РФ) и после его вступления в действие.

На первом этапе в условиях экономической нестабильности недобросовестным налогоплательщикам не требовалось создания налоговых обязательств: они не платили налоги в тех суммах, которые они должны были перечислять в бюджет, исходя из их налоговой базы, и они сами в этом признавались. Иными словами, они платили не сколько требуется по закону, а сколько могли или хотели. На этом этапе официально появился такой показатель, как собираемость налогов, который составлял по отдельным налогам 60-70%.

При этом следует подчеркнуть, сто такой низкий уровень собираемости налогов объяснялся также недостаточностью денежной массы в эти годы, вследствие чего в расчетах хозяйствующих субъектов значительную долю занимали бартерные сделки, а также денежные суррогаты.

С принятием части первой НК РФ и с изменением общей политической и экономической ситуации в стране стало невозможным просто не платить налоги.[[30]](#footnote-30)1

Как правило, одним из показателей эффективности функционирования налоговой системы является состояние задолженности по налогам и сборам. Общеизвестно, что ее размеры в последующие годы были ве6сьма существенны и имели тенденции к росту. В 2002-2003гг. эта тенденция сломлена и задолженность начала снижаться, но не в результате проведенной реструктуризации, что в перспективе должно дать положительный эффект.

В целом по состоянию на 01.01.2004г. задолженность по налогам и сборам составила 520,4 млрд.руб., что на 0,3% ниже чем в предыдущем году, но при этом интересно, что если около 90% поступлений в Федеральный бюджет налогов приходится на долю федеральных, то для задолженности по ним составляют только 83,9%.

Среди налогов, задолженность по которым велика, лидером является налог на добавочную стоимость (46,2% от всей суммы задолженности 2003г.). Абсолютным размеры задолженности по налогу на добавленную стоимость увеличились за год на 1,2% или на 2,7 млрд.руб., что сопоставимо с размерами целой задолженности по некоторым другим налогам.

Такое положение можно объяснить срезу несколькими обстоятельствами. Объективно с 36,2% в 2002г., которые имеют реальные шансы вернуться в бюджет, как в связи с введением внешнего управления, так и в связи с арестом имущества должника налоговыми или судебными органами.

В то же время, несмотря на существенное снижение задолженности по налогу на прибыль в целом, структура задолженности в 2003г. ухудшилась из-за увеличения доли недоимки с 43,8 до 50,1%. Задолженность перед бюджетом по пеням и налоговым санкциям составила 569,1 млрд.руб., что на 9,4% больше, чем задолженность по налогам, а суммарная задолженность сопоставима с годовыми налоговыми поступлениями. Львиная доля задолженности по пени и санкциям принадлежит федеральным налогам и сборам – 88,4%, а среди них печальный лидер – НДС (48,6%), доля налога на прибыль составляет 20,3%.

Как было сказано, темп роста задолженности бюджету, начиная с 2002г. резко сократились.[[31]](#footnote-31)1

Но нельзя сказать, что в это время вообще не использовались отдельные схемы ухода от налогообложения, в том числе криминального характера, с помощью которых из бюджета уводились значительные финансовые средства. Но эти схемы работали только в отдельных отраслях, в частности в производстве ликероводочной продукции.

В то время, когда налоговая дисциплина не соблюдалась по всюду, налогоплательщикам не было смысла ходить на грани криминала.

В конце 90-х гг. начали появляться отдельные схемы так называемой минимизации налогов. Причем большинство из них действовало в рамках налогового законодательства, поскольку налоговые законы в конце 90-х годах зачастую писались под диктовку тех, кто потом их исполнял.

Первые внутренние оффшорные законы начали возникать на территории РФ еще в середине 90-х годов. Это были законы, образованные в отдельных субъектах Российской Федерации, в которых становились на налоговый учет налогоплательщики из других российских регионов. В этих зонах налогоплательщики освобождались от уплаты местных и региональных (а за частую и федеральных) налогов, а эти зоны получали от таких налогоплательщиков часть от сумм налоговых освобождений в свои инвестиционные и иные подобные фонды.

Счетная палата РФ впервые столкнулась с этим явлением в 1998году при проверке исполнения бюджета Республики Калмыкия.

Данная схема работала в этой республике с 1995года, и благодаря ей в Калмыкию была привлечена почти тысяча предприятий. Работали они в других субъектах РФ, но налоговый учет вставали в данной республике.

Исходя из заключенных с предприятиями соглашений примерно 90% «сэкономленных» налогов оставалось у налогоплательщиков.

В доходах Республики при этом оставалось всего 10%, но это ровно на 10% больше, чем она могла бы получить, не используя эту схему. Разумеется, такая практика приводила к ущемлению финансовых интересов тех субъектов РФ, в которых продолжали работать эти налогоплательщики.

Объем льгот, предоставленных Республикой Калмыкия организациям с 1996года по I квартал 1998 года, составил 1,1 млрд.руб.

Усугублял налоговые потери и тот факт, что в Республику Калмыкия из федерального бюджета поступали дотации: за тот же самый период в виде трансфертов и финансирования (из бюджета) федеральных целевых программ в нее было привлечено 0,8 млрд.руб.

В последующие годы подобные оффшорные зоны, пользуясь несовершенством налогового законодательства, возникали в других российских Регинах, в частности на Чукотке, в Республике Мордовия, других субъектах РФ, а также в ЗАТО и городе Байконур. Из бюджетов одних субъектов РФ в пользу других изымались десятки миллиардов рублей.

Федеральным исполнителем и законодательным органом власти понадобилось более пяти лет, чтобы навести порядок в российском налоговом законодательстве: с 2004 года эти законы наконец-то были закрыты.

Но проблема налогов посредством использования схем минимизации налогов осталась. И опять же их создание и функционирование осуществляется в рамках законодательства!

В частности, налогоплательщики начали использовать несовершенство ст. 40 НК РФ («Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения») и положения Бюджетного Кодекса РФ (БК РФ).

Эта важнейшая статья НК РФ, увы, доказала свою несостоятельность.

В настоящее время она позволяет налогоплательщику применять цены, которые отклоняются от рыночных до 20% в ту или иную сторону. И вертикально интегрированные компании (а к ним относятся по мимо предприятий по добыче и переработке нефти, также и отдельные отрасли машиностроения, и цветная, и черная металлургия, и производство табачных изделий и т.д.) пользуются этой статьей НК РФ в целях снижения налогового бремени

Кроме того, используя ст. 40 НК РФ, один субъект РФ опять не может получать дополнительные доходы за счет бюджетов других регионов страны.

Схема весьма проста.

На территории субъекта РФ создается небольшая, состоящая из двух-трех работников, организация, формально не зависимая, но по существу «карманная», которая становится посредником между производителем продукции и покупателем. Посредническая организация закупает у производителя товар по цене, заниженной, против обычно применяемой до 20%, например по 81 руб. за 1 кг (ст. 40 НК РФ это позволяет), а продает его потребителям в другом регионе уже по обычной цене производителя 100 руб. за 1 кг. В результате доход организации – посредника возрастает на те же 20%. Посредник честно платит в бюджет региона налоги, а в качестве благодарности получает субвенции, дотации, субсидии и т.д. в размере 70-80% от суммы уплаченных налогов. В итоге регион, в котором зарегистрирован посредник, получает от этих 20-30% дохода посредника соответствующие налоги в бюджет, производитель же через свою организацию – посредника возвращает себе в виде субвенций, дотаций и т.д. большую часть от уплаченных налогов. Опять же он получает дополнительную выгоду. В свою очередь доходы бюджета региона, в котором располагается производство, наоборот, падает.

Постепенно остроту приобретает проблема занижения цен в производстве табачных изделий. Введение с 2003 года адвалорной составляющей в ставке акциза на табачные изделия побуждает производителей снижать отпускные цены на сигареты. Повышение с 1 января 2005 года адвалорной ставки в 1,6 раза создает еще больший стимул применения этой схемы минимизации налогов. Решение этой проблемы видится или в возврате к единой, специфической ставке акциза, или в установлении адвалорной составляющей ставки к фиксированной рыночной цене, как это действует в ряде стран Европы, а также с 2004 года на территории Украины.

Не менее важная проблема минимизации налогов – это организации, составляющие теневой сектор экономики. Экспертные оценки показывают, что от 25 до 40% экономики РФ работает в «тени». Нередко это нормально созданные, вполне законные и успешно действующие организации.

Одна из таких сфер экономики – ликероводочная промышленность. В настоящее время примерно с половины потребляемой в РФ водки, то есть со 130-150 млн. декалитров, не платятся акцизы и все остальные налоги.

По приблизительным оценкам, из-за производства контрафактной продукции в этой отрасли бюджет теряет порядка 70 млрд. руб. в год. И никакие административные меры, как показал более чем десятилетний опыт, здесь не помогут. В настоящее время действуют более 200 нормативных актов, включая законы, регулирующие оборот алкогольной продукции, введены различные формы контроля в виде региональных и федеральных акцизных марок, лицензирование и квотирование и тд. и т.п., но объемы нелегального производства не снижаются.

На обсуждение выносятся два возможных варианта решения этой проблемы. Первый – определить для предприятия этой отрасли свою пороговую величину, процент загрузки мощностей, с которой они будут платить вместо акциза налог на вмененную мощность. Второй путь решения этой проблемы: вернуться к монополии на производство и оборот спирта. В этом случае государство выкупает акции у спиртовых заводов, и все они становятся государственными унитарными предприятиями. Таким образом, можно создать единую спиртовую отрасль.

Говоря о незаконных, криминальных схемах ухода от налогообложения, нельзя оставить без внимания схему получения из бюджета так называемого «входного» НДС при реализации продукции на экспорт.

По видам возмещение НДС, поставщиком материальных ресурсов, используемых при производстве экспортной продукции, без уплаты поставщиком налога, из бюджета незаконно изымаются крупные денежные суммы. Для этого специально создаются фирмы – однодневки, используются другие способы получения незаконного дохода.

Но это только видимая часть айсберга. Более серьезно и масштабно эта проблема стоит в части вычетов НДС по внутренним операциям. Если в 2004 году они составляли 2,9 трл. руб., или 78,7% от начисленной суммы налога, в 2003 году – 4,0 трл. Руб. (81,5%), за январь – июнь 2004 года – 2,3 трлн. руб. (83,6%), то на 2005 год вычеты предусматриваются в сумме 6,2 трлн. руб., или 85,1%.

В рамках действующего законодательства могут возникнуть обстоятельства, при которых суммы налога, начисленные к уплате в бюджет, и суммы налога, принятые к вычету, окажутся равными, что противоречит экономическому смыслу и сути НДС. Иными словами, формально данный налог будет существовать, но деньги по нему в бюджет поступать не будут. И это может произойти, если сохраняться нынешние темпы роста возмещения (с учетом предполагаемого снижения ставки до 15-16%), менее чем через пять лет.

Одним из возможных путей решения данной проблемы могло бы быть введение так называемых НДС – счетов.

На заседании Правительства РФ в конце сентября 2004 года было принято окончательное решение отказаться от НДС – счетов и бороться с этим злом через механизм электронных счетов-фактур.

Снижение ставки НДС до 18% в 2004 году внесло в оборот налогоплательщиков примерно 100 млрд. руб. Отмена налога с продаж дополнительно увеличила средства налогоплательщиков еще на сумму около 70 млрд. руб.

Снижение ставки единого социального налога также дополнительно вольет в экономику до 300 млрд. руб. С 2006 года намечается дополнительно увеличить ставку НДС до 15-16%.[[32]](#footnote-32)1

Объем формируемых налоговых доходов во многом зависит от степени результативности контрольной работы налоговых органов.

В настоящее время проводится реформирование структуры и функций налоговых органов с целью повышения эффективности результатов их работы. В этой связи особого внимания заслуживает определение наиболее действенных форм и методов налогового контроля, значительно повышающих объем налоговых поступлений в бюджетную систему РФ.

Основной формой налогового контроля являются налоговые проверки, которые позволяют наиболее полно проследить за своевременностью, полнотой и правильностью выполнения налогоплательщиком своих обязанностей. Остальные формы налогового контроля используются в качестве вспомогательных методов выявления налоговых правонарушений.

В настоящее время налоговые органы все больше внимания уделяют камеральным проверкам, в том числе сопровождающихся запросом дополнительных документов.

Рассмотрим особенности работы налоговых органов в проверки хозяйственной деятельности налогоплательщиков – юридических лиц в 2004 году на примере данных УМНС РФ по Московской области. Среди всех проверок, в I квартале 2004 года, 90% являются камеральными; соответственно менее 10% выездные налоговые проверки, что объясняется высокой трудоемкостью их проведения.

Следует отметить, что в I квартале 2004 года около 40% общей суммы дополнительно начисленных платежей полт результатам налоговых проверок составляют пени за несвоевременную уплату платежей, взыскиваемые в бесспорном порядке.

При этом в I Квартале 2004 года в ходе проведенной контрольной работы 58% от общей суммы доначислений налогов, штрафных санкций были сделаны по результатам выездных налоговых проверок и 11% - по результатам камеральных налоговых проверок. При этом выездными налоговыми проверками было охвачено около четверти проверяющихся налогоплательщиков - юридических лиц.

Следует отметить, что при проведении налоговых проверок, например по налогу на прибыль организаций, нарушения законодательства выявлены у каждой пятой из проверенных организаций, по НДС – у каждой третьей проверенной организации.

Как уже было отмечено, в целом по состоянию на 01.01.2004г. задолженность по налогам и сборам составила 520, 4 млрд. руб., что на 0,3% ниже, чем в предыдущем году.

Анализ динамики доли налогов с учетом задолженности в ВВП позволяет выявить фискальный резерв налогов. В целях усиления работы налоговых органов по взысканию задолженности и разработки мероприятий по повышению эффективности необходимо исследовать природу этой задолженности.[[33]](#footnote-33)1

Для этого обратимся к данным таблицы.

Результаты контрольной работы налоговых органов Республики Дагестан с юридическими лицами за 2003-2004гг.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  | Дополнительно начислено по рез. Проверок платежей (тыс. руб.) | Из них взыскано | |
|  |  |  | Тыс.руб. | % |
| Всего налоговых платежей и др. доходов в т.ч. | 2003  2004 | 63587  86769 | 50869  73753 | 80,5  85,3 |
| Налог на прибыль организаций | 2003  2004 | 22385  24344 | 16475  18598 | 73,6  76,4 |
| Налог на доход физических лиц НДС | 2003  2004  2003  2004 | 12483  13376  40873  41327 | 8675  9510  34169  35251 | 69,5  71,1  83,6  85,3 |
| Акцизы | 2003  2004 | 2053  2726 | 1537  2161 | 74,9  79,3 |

Рассчитано автором по отчетным данным МРН ФНС по крупнейшим налогоплательщикам г.Махачкалы по РД № 2 –НК за 2003-2004гг.

Анализ результатов налоговых органов РД с юридическими лицами в 2003-2004гг. показал, что:

- основную долю в дополнительно начисленных по результатам проверок платежах занимают налоговые санкции и пени, начисляемые налоговыми органами. Именно такие строгие меры приводят к повышению налоговой дисциплины налогоплательщиков.

При относительно стабильном удельном весе проверяемых ежегодно плательщиков налога на прибыль организаций, доля выявленных плательщиков этого налога значительно возрастает с каждым годом:

2003г.- 40,1%

2004г. – 45,4%

Аналогичная ситуация сложилась у плательщиков налога на добавленную стоимость: доля нарушителей неуклонно растет:

2003г. – 51,7%

2004г. – 54,8%

- однако, в общем по всем дополнительным начисленным налоговым платежам и другим доходам реально взыскать налоговым органам удается больше половины средств (2003 - 80,5%).

Таким образом, задолженность по налогам и сборам является, на наш взгляд, одним из немаловажных факторов покрытия потребностей предприятий в оборотных средствах и резервом пополнения бюджета РД. Однако для того, чтобы эта задолженность из «законсервированной» превратилась в реальный финансовый ресурс, необходимо проделать определенную работу.

Решение этой задачи должно быть одним из направлений решения проблемы формирования доходов Государственного бюджета.

**3.2 Пути совершенствования налоговых доходов**

Несовершенство налоговой системы является одним из факторов на пути развития экономики и предпринимательства. Налоговая система РФ долгое время (в течение 1990-х гг.) являлась фактором, сдерживающим экономическое развитие страны.

В целях снятия всех налоговых преград на пути экономического роста и превращения налоговой системы в эффективную систему налогообложения Правительством РФ определены приоритетные направления налоговой политики:

- создание стабильной и ясной налоговой системы;

- формирование стимулов к повышению собираемости налогов;

- создание благоприятных условий для повышения эффективности производства;

- укрепление доходной части бюджета.

Основная цель налоговой политики – постоянный поиск путей увеличения налоговых доходов государства.

Поэтому весь смысл проводимой налоговой реформы (согласно Налоговому Кодексу РФ) можно свести к нескольким основным позициям.

1.Снижение налоговой нагрузки.

2.Сокращение числа налогов.

3.Уменьшение количества и упорядочение налоговых льгот.[[34]](#footnote-34)1

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 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 2001г. на поставку товаров в государство – участники СНГ (за исключением Белоруссии). Четкая регламентация действий налоговых органов и налогоплательщиков в этой ситуации, резкое сокращение для возврата из бюджета денежных средств, причитающихся экспортерам, будут способствовать установлению более легитимных отношений между плательщиками – экспортерами и налоговыми органами. В плане дальнейшего реформирования НДС активно обсуждается возможность снижения ставки до 16%.

Судя по всему, фискальное значение НДС будет постепенно снижаться, а издержки связанные с ним, неуклонно расти. В итоге нам придется всерьез задуматься о существенном уточнении налоговой базы, объекта налогообложения и ставок этого эффективного, но проблемного налога.

Не исключено, что в Россия будет вынуждена пойти по пути ряда европейских стран, вводя значительное количество пониженных ставок представляется мерой не налоговой политики, а социальной политики. Таких пониженных ставок может быть несколько. В этом случае, базовая ставка налога может и возрасти на 2-3%.[[35]](#footnote-35)1

С 2005 года отменен НДС на реализацию земельных участков жилой недвижимости.

Не менее важным, по нашему мнению, является переход с 1 января 2005 года на принцип «страны назначения» в торговле с Украиной, Казахстаном и Беларусью. Теперь экспорт нефти и газа в эти государства СНГ рассматривается как нормальный экспорт и экспортеры получили возможность предъявлять у вычету соответствующие суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в РФ. Для реализации этих мер было ратифицировано несколько дополнительных межгосударственных соглашений.

В торговле с Беларусью переход на уплату НДС по принципу «страны назначения» произошел не только по нефти и газу, но и в целом по всем товарным позициям.[[36]](#footnote-36)1

Кардинальные изменения произошли в налоге на прибыль с 1 января 2002г., что определено в гл. 25 НК РФ. Совокупная ставка налога снижена с 35 до 24% с одновременной отменой всех 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 всех сфер деятельности; либерализации амортизационной политики. Отметим некоторые спорные моменты в новом порядке налогообложения прибыли, касающиеся большинства организаций – плательщиков. В настоящее время просматривается общеевропейская тенденция снижения ставки корпоративного налога на прибыль, таким образом, формально Россия «идет в ногу» с современной налоговой практикой развитых стран. Вместе с тем есть и явное «забегание вперед», что касается в первую очередь полномасштабной отмены льгот по налогу на прибыль.

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 не бюджетных источников и, следовательно, не способствует развитию их деятельности. Авторы полагают, что необходимо освободить от налога на прибыль данные доходы бюджетных учреждений.

Следует отметить, что возможность применения применения инвестиционного налогового кредита, определенные ст. 66-67 I части НК РФ, ни в коей мере не компенсирует потерь организаций от отмены льготы по финансированию капитальных вложений.[[37]](#footnote-37)1

Пожертвовав, так называемой, «инвестиционной» льготой, законодатель поставил на одну доску развивающиеся компании и те же компании, которые либо не обновляют производственные фонды, либо ориентированы на кредитные средства банков. В результате новая 24-процентная ставка оказалась даже выше прежней эффективной (реально собираемой) ставки налога на прибыль. В этой ситуации даже неловко говорить об «уменьшении» налогового бремени. В итоге, отечественные компании оказались лишены стимула развивать производство из собственных средств, что привело к сокращению темпов экономического роста.[[38]](#footnote-38)2

В целях дальнейшей стабилизации налогового бремени с 1 января 2005г. снижены ставки единого социального налога (далее ЕСН) и страховых взносов в Пенсионный фонд РФ.

Такой подход обеспечить реальное снижение ЕСН для работодателей в тех отраслях, где оплата труда невысока и которые не могли воспользоваться регрессивной шкалой налогообложения.

Не секрет, что непомерная нагрузка на фонд заработной платы вынуждает многих работодателей выплачивать «черную» зарплату.

До 2005года многие предприятия не пользовались регрессивными ставками ЕСН, поскольку размеры оплаты труда в этих организациях не соответствуют условиям применения регрессии. Накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одно физическое лицо, поделенная на количество месяцев в текущем налоговом периоде, составляла менее 2,5 тыс.руб.

Сейчас не надо каждый месяц проверять условия применения регрессии. Все без исключения организации могут воспользоваться регрессивными ставками, в случае если налоговая база на каждого отдельного сотрудника превысит установленные пределы.

В зависимости от величины налоговой базы на каждого отдельного работника предусмотрено три вида ставок: для налоговой базы до 280000 руб., от 280001 руб. до 600000руб. и выше 600000руб.

Максимальная ставка ЕНС установлена для налоговой базы до 280000 руб. Она составляет 26% (вместо установленных ранее 35,6%). Изменились и пропорции распределения полученного ЕСН:

-20% (вместо 28) – в федеральный бюджет;

-3,2% (вместо 4) – в Фонд социального страхования РФ;

-0,8% (вместо 0,2) – в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;

-2% (3,4) в территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Для взносов в Пенсионный фонд РФ предусмотрено также три вида ставок при той не регрессивной шкале. Максимальная ставка – 14% осталась прежней, остальные ставки снижены. В результате взносы в Пенсионный фонд РФ составляют больше половины суммы ЕСН, начисленной в федеральный бюджет.[[39]](#footnote-39)1

Действительно ощутимую выгоду от нового порядка исчисления ЕНС почувствуют предприятия, которые ранее платили ЕНС по максимальным ставкам.

По расчетам Министерства Финансов РФ все этого должно привести к снижению в 2005 году эффективной ставки ЕНС примерно на 5,7 процентных пункта к фонду оплаты труда (с 30,1% до 24,4%), что снизит поступления в 2005г. по сравнению с действующей шкалой этого налога (без учета расширения налоговой базы за счет легализации части ныне укрываемой от налогообложения заработной платы) примерно 224 млрд.руб., с учетом расширения налоговой базы за счет легализации налогоплательщиками расходов на оплату труда примерно 194 млрд.руб.

Дефицит средств может составить к 2005г. примерно 340 млрд.руб. с учетом этого в 2005-2006гг. планируется ужесточить политику в области расходов и обеспечить более глубокие преобразования в бюджетной сфере. При этом должны быть проработаны дополнительные предложения, направленные на ликвидацию дефицита государственных социальных внебюджетных фондов и проведена реформа социального и медицинского страхования.[[40]](#footnote-40)1

В плане реализации задачи снижения налогового бремени также отметим введение единой ставки налога на доходы физических лиц в размере 13%. Наибольший рост поступления доходов в бюджетную систему России произошел 2001-2002гг. именно по этому налогу, что, на первый взгляд, дает основание для вывода о прямой связи между либерализацией налогообложения и ростом доходных поступлений.

Среди новых моментов уплаты налога отметим систему четких и носящих всеобщий характер стандартных, социальных, профессиональных и имущественных налоговых вычетов, а также «освобождение» основной массы физических лиц от необходимости предоставления в налоговые органы деклараций о доходах.

В целях стимулирования строительства и приобретения жилья населением, в том числе с использованием ипотеки, предусматривается возможность увеличения имущественного вычета с 600 тыс. руб. до 1 млн.руб.- с учетом фактически складывающихся цен в среднем по РФ.

Для вывода заработной платы «из тени», «реформирование ЕСН и налога с доходов физических лиц должно происходить в одном пакете». Дело далеко не только «в плоской шкале» и низкой ставке, а скорее в налоговых вычетах, или, точнее, в необлагаемом доходе, который, как правило, в развитых странах не может быть ниже прожиточного минимума, что крайне несправедливо по отношению к низкооплачиваемым слоям населения.

Предпринимателю, в принципе, безразлично, удерживает ли он в качестве налогового агента 13,25 или 30% с наемного работника. Начисление ни на заработную плату (ЕСН) свыше 15% для большинства предпринимателей неприемлемо, заставляет применять различные схемы ухода от этого налога. Вывод заработной платы из тени может обеспечить не столько плоская шкала налога на доходы физических лиц сколько более рациональная (чем предлагает Правительство) регрессивная шкала ЕСН с эффективной ставкой не более 15%. Часть ЕСН должен платить работник (при повышении налогооблагаемого минимума) – с соответствующим вычетом из налогооблагаемой базы налога на доходы физических лиц3.

Серьезные изменения в рамках налоговой реформы произошли по акцизам, в особенно в отношении акцизов на нефтепродукты.

В связи с отменой с 1 января 2004г. налога на реализацию ГМС в перечень подакцизных товаров были включены дизельное топливо и автомобильные масла, с 1 января 2003г. – прямогонный бензин.

В течение 2001-2002гг. была произведена повышенная индексация ставок акцизов на нефтепродукты, а с 2003г. изменился порядок их уплаты, имея ввиду его преимущественную уплату по месту потребления. При разработке такого механизма уплаты налога ставилась задача заинтересованность региональных органов власти за объемами нефтепродуктов, реализуемых через АЗС, учитывая, что часть данных акцизов должна поступать в территориальные дорожные фонды. Однако результаты первых двух месяцев 2003г. оказались «печальными»: продавцы нефтепродуктов не спешат брать свидетельство в налоговых органах и платить налог (это можно сделать в добровольном порядке), акциз по прежнему поступает только от нефтеперерабатывающих заводов (производителей), расположенных лишь в нескольких регионах России. Иначе говоря, схема равномерного распределения в поступлении акцизов на нефтепродукты по территории России не работает, что приводит к серьезным трудностям большинства регионов РФ по обеспечению доходов территориальных дорожных фондов.[[41]](#footnote-41)1

Экономический смысл взимания акциза на газ в настоящее время утрачен. Акциз уплачивают в основном производители газа по единой ставке, что фактически приравнивает его к налогу на добычу полезных ископаемых, хотя объектом налогообложения формально признается не добытый газ, а его реализация. Ставка акциза на газ установлена виде контрольной зафиксированной законом суммы средств, взимаемой с определенного количества реализуемого товара, а в процентах от стоимости реализованного газа и не зависит от финансовых результатов деятельности компаний, поставляющих газ. Установление специфической ставки налога на добычу полезных ископаемых при добыче природного газа будут способствовать упрощению налогообложения и обеспечивать предсказуемость поступлений в бюджет налога при добыче природного газа. Также предусматривается взамен действующей сегодня адвалорной ставки налога на добычу полезных ископаемых при добыче газового конденсата специфической ставки.

Учитывая, что внесенные Правительством РФ в Госдуму в апреле 2001г. поправки в ст. 20 и 40 НК РФ в части порядка определения рыночных цен для целей налогообложения не приняты, при введении с 1 января 2005г. адвалорной ставки налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти вновь возникает проблема применения вертикально-интегрированными компаниями внутрикорпоративных цен для целей исчисления данного налога, что в свою очередь приводит к резкому сокращению поступлений в бюджет.

По нашему мнению, следует также существенно снизить ныне действующие ставки налога на добычу полезных ископаемых. Предусмотренное в 2005г. повышение ставок этого налога неминуемо приводит к еще большему числу выводимых из эксплуатации скважин.[[42]](#footnote-42)1

Важные изменения с 2004г. произошли в системе имущественных налогов (налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог с наследования и дарения. Имущественные налоги должны стать стабильным источником доходом региональных и местных бюджетов, а принципы их взимания – стимулировать эффективное использование имущества.

По налогу по имуществу юридических лиц предусмотрены максимальная отмена льгот и сокращение объекта налогообложения (за счет исключения запасов и затрат).[[43]](#footnote-43)2

В перечне налогов РФ установлен налог на недвижимость, который заменяет собой три имущественных налога: юридических лиц, физических лиц и земельного.

Сама постановка вопроса о реформировании совершенно правомерна. Укрепление доходной базы государства достигается во всем мире в форме широкомасштабных или частичных налоговых реформ, путем отмены старых и введения новых налогов, изменения налоговой базы, изменения соотношения разных видов налогов, манипуляцией с прогрессивным и пропорциональным обложением. Однако поспешное снижение налогов неизменно приводит к печальным последствиям. Например, отмена с 1 января 2004 года налога с продаж, хорошо зарекомендовавший себя в качестве источника пополнения региональных бюджетов. Вместе с тем, бремя этого налога с оборота, главным образом, розничной торговли, распределялось между продавцами и покупателями в соответствии с соотношением эластичности спроса и предложения. В этом смысле, он гораздо справедливее других налогов, отмены которых никто не требует. Не стоит также забывать, что налог с продаж вытеснил целый ряд действительно вредных региональных и местных налогов и сборов, например сборы за уборку территории.

С 2005г. введена в действие гл. 25.2 «Водный налог». В Налоговом кодексе РФ из-за установлены все элементы формально нового налога: налогоплательщики, объекты налогообложения, налоговая база, налоговые ставки, порядок исчисления налога, порядок и сроки его уплаты.

После трех лет тяжелых дискуссий и обсуждений принята и с 1 января 2005 года введена в действие гл. 25.3 «Государственная пошлина». Это показательный и очень важный факт, даже с общеправовой точки зрения, потому что с помощью этой главы удалось решить задачу разграничения платежей налогового и неналогового характера. Теперь наряду с конституционной нормой о том, что каждый должен уплачивать законно установленные налоги, появляется возможность реализовать зеркальный по отношению к ней принцип, согласно которому ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать какие-либо платежи, обладающее всеми признаками налога и сбора, если они прямо не поименованы в НК РФ. Обращаясь в те или иные уполномоченные государственные органы за совершением юридически значимых действий, налогоплательщик должен платить в размере, предусмотренных НК. При этом размеры государственной пошлины во многих случаях снижены, а по большинству позиций установлены ее предельные размеры.

Все это – в пользу налогоплательщика.

С введением в действие главы о государственной пошлины отменен налог на рекламу.

Совершенно очевидно, что это был не рыночный налог. В то же время представительным органом местного самоуправления предоставлено право введения единого налога на вмененный доход от деятельности по размещению наружной рекламы.

Отменены также налог на операции с ценными бумагами. Он заменяется государственной пошлиной в значительно меньших размерах и тоже с верхним ограничителем. Отменяется сбор за использование наименования «Россия» и «Российская Федерация», он тоже заменен государственной пошлиной, которую нужно уплатить один раз, а не платить налог с оборота, который существовал, фактически, под видом этого сбора.

Формально с 1 января 2005 года уже введена в действие гл. 31. «Земельный налог». Однако фактически большинство муниципалитетов сможет ввести такой налог только с 2006 года. Это принципиально новый налог, базирующийся на кадастровой стоимости земли. Размер налоговой ставки определяют муниципальные власти, но она не должна превышать 1,5%, а для земель, используемых для сельскохозяйственных нужд, занятых жилищным фондом, предоставленных для жилищного строительства или же ведения хозяйства и садоводства, размер налоговой ставки не может быть выше 0,3%. Кроме, того, в зависимости от категории земли могут быть установлены дифференцированные ставки.

Переход всех регионов на новый порядок сбора земельного налога, даст дополнительные доходы местным бюджетам.

Эти доходы будут расти по мере совершенствования земельного кадастра, вовлечения земли в оборот, выдачи свидетельств о собственности, оценки земли.

С 2005г. повышены ставки дивидендов – с 6 до 9%, при этом схема уплаты дивидендов не изменилась, что обеспечивает отсутствие каскадного налогообложения. По-прежнему налоги на дивиденды, уплаченные на предыдущих этапах, могут быть зачтены при определении сумм налогов, которые впоследствии уплачиваются акционерами компании, получившей доход в виде дивидендов.

Проводимая налоговая реформа является основным из важнейших факторов обеспечения экономического роста, развития предпринимательской активности, ликвидации теневой экономики, привлечения в Россию полномасштабных иностранных инвестиций.

Таким образом в 2005 году в налоговое законодательство РФ внесено достаточно много изменений и дополнений. Их общий вектор – сокращение числа налогов, рационализация налоговой системы и дальнейшее снижение налоговой нагрузки.[[44]](#footnote-44)1

**Заключение.**

Выполненная дипломная работа позволяет сделать следующие основные выводы.

Аккумулируя налоги в бюджетном фонде государство финансирует важнейшие направления жизни и деятельности как общества в целом, так и отдельных индивидуумов: здравоохранение, образование, культура и искусство, правоохранительная деятельность, государственное управление, инвестиционная деятельность в областях промышленности и сельского хозяйства и многое другое.

Таким образом, государство за счет налогов является плательщиком разнообразных потребностей его граждан.

Налог – это обязательный индивидуальный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств взамен получения права на пользование предоставляемых государством и (или) муниципальными образованиями услуг. Это определение, закрепленное в НК РФ по нашему мнению, наиболее точно выражает экономическую и правовую сущность налога, что даст возможность формирования у налогоплательщиков правильного отношения к налогам, а именно,- что налоги работают на налогоплательщика, а не наоборот – налогоплательщики ради налогов.

Возможность аккумулирования налогов в руках государства проявляется через выполнение ими фискальной функции.

Современная налоговая система РФ введена в действия с 1 января 1992г. на основе Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ», принятого 27 декабря 1991г. Несовершенство этого Закона РФ связано было наряду с множеством ее недостатков прежде всего с отсутствием единой законодательной и нормативной базы налогообложения. В целях разрешения сложившихся в налоговой системе проблем в Российской Федерации с 1января 1999 года введена часть первая НК РФ.

Весьма серьезной проблемой является количество действующих в стране налогов. Сегодня на территории РФ также предусмотрена трехуровневая система распределения налогов:

1. федеральные налоги и сборы;
2. налоги и сборы субъектов Федерации;
3. местные налоги и сборы.

В России основную часть доходов бюджета составляет именно налоговые доходы, доля которых составляет более 93%.

В данной дипломной работе охарактеризованы состав и структура основных бюджетообразующих налоговых доходов, таких как: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль. Но наиболее полное представление о роли и значимости налоговых доходов в общем и отдельных налогов в частности, для бюджета страны можно получить лишь проведя сравнительный анализ структуры и динамики налоговых доходов в бюджета.

Анализ, проведенный в работе, показал, что налоговые доходы занимают наиболее высокий удельный вес в общей сумме доходов – 93,45% - в 2001г., 81,21% - в 2002г., 78,3% - в 2003г., 79,8% - в 2004г.

В структуре косвенных налогов наиболее существенные поступления в федеральный бюджет формирует налог на добавленную стоимость. Так, на его долю приходится 47,7% всех налоговых доходов федерального бюджета.

Однако следует отметить, что в доходах федерального бюджета не наблюдается тенденция существенного повышения доли прямых налогов, и прежде всего, налога на прибыль организаций. Это связано как со снижением налоговой ставки, так и широким применением многочисленных схем минимизации этого налога.

По состоянию на 1 января 2005 г. в федеральный бюджет было мобилизовано налоговых доходов на 2612,9 млрд.руб., что на 1,7% больше аналогичного показателя за предыдущий год. Определяющее воздействие на рост налоговых поступлений оказали такие факторы как: рост ВВП, инфляция, а также усиление контрольной деятельности .

Необходимость сохранения объема доходов бюджетной системы в современных условиях и снижение налоговой нагрузки на экономику предполагает активизацию работы по дальнейшему выявлению и использованию дополнительных финансовых ресурсов. В частности, стоит задача дальнейшего увеличения поступлений в бюджет налоговых доходов за счет роста уровня их собираемости.

Улучшение экономической ситуации, принятие дополнительных мер по администрированию налоговых доходов, снижение налогового бремени способствуют устойчивому росту уровня собираемости налогов представляющую собой главную проблему формирования доходов бюджета.

Уровень собираемости налогов зависит во многом от результатов контрольной деятельности налоговых органов.

Проведенный анализ результатов контрольной работы налоговых органов РД показал, что налоговые органы в основном справляются со своими обязанностями.

Например, по результатам проверок дополнительно начисленных платежей было взыскано в 2003 г. -80,5%, в 2004- 85,3%.

В целях усиления работы налоговых органов по взысканию задолженности и разработки мероприятий по повышению эффективности необходимо исследовать природу и причину этой задолженности: ведь одно дело, если налогоплательщики укрывают свои доходы от налогов и другое, если сказывается физическое отсутствие денег у плательщика.

В связи с этим, считаем необходимым проведение инвентаризации всех долгов по налогам и сборам с целью выявления реальной ко взысканию задолженности в бюджет. Проведение такой инвентаризации представляется возможным, потому что: во-первых, позволит выявить причины образования задолженности (неуплата из-за физического отсутствия денег у налогоплательщика или уклонение от уплаты налога); во-вторых, позволит выявить реальный налоговый потенциал субъекта РФ при прогнозировании бюджета территории.

Положительное влияние на повышение уровня собираемости налоговых доходов оказывает также, по нашему мнению, осуществляемая реструктуризация накопившейся налоговой задолженности по платежам в федеральный бюджет, проводимая в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 3 сентября 1999г. «О порядке и сроках проведения реструктуризации кредиторской задолженности юридических лиц по налогам и сборам, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом». С учетом этого, за счет выполнения налогоплательщиками условий реструктуризации по своевременному и полному внесению платежей в счет погашения графиков реструктурированной задолженности и текущих платежей дополнительные поступления средств в федеральный бюджет, связанные с проведением реструктуризации задолженности прошлых лет, за период 2001-2004 гг. составили 5-6 млрд.руб. ежегодно.

Укрепление доходной базы государства достигается во всем мире в форме широкомасштабных или частичных налоговых реформ, путем отмены старых и введения новых налогов, изменения налоговой базы, изменения соотношения разных видов налогов, манипуляцией с прогрессивным и пропорциональным обложением – в чем и достигается совершенствование налоговых доходов.

Реформирование налоговой системы осуществляется посредством снижения налоговой нагрузки на производителя и обеспечения достаточной доходности бюджетной системы. В первом случае результатом может быть стимулирование производства и предпринимательства, а во втором, полнота доходной части бюджета, которая служит ресурсом инвестирования во все сферы экономики.

Снижение налогового бремени на производство и сферу услуг наиболее эффективно путем уменьшения прямых налогов, т.к. именно прямое налогообложение в отличие от косвенного в большей степени носит безвозвратный характер. Снижение ставок налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, позволяет экономическому субъекту получить больше средств в собственное распоряжение и соответственно возможность маневрирования ими.

Косвенные налоги имеют привлекательность по многим позициям: это и возвратный характер при реализации для производителей и предпринимателей, и стабильный источник поступлений в бюджетную систему, а при наличии набора косвенных налогов и дифференцированных ставок по ним, получаем прогрессивный, а следовательно справедливый метод обложения доходов различных социальных групп.

Противники косвенного налогообложения утверждают, что оно тормозит продвижение товара от продавца к покупателю. Однако косвенные налоги имеют индифферентный характер, при условии качества, спроса и разумного подхода к ценообразованию продукта. Безусловно, данные налоги утяжеляют цену товара или услуги, но при реализации происходит возмещение начисленного налога.

Еще раз отметим высокую роль налогов в формировании доходной базы государственного бюджета, а, следовательно, и необходимость особо обязательной работы государства по установлению порядка и механизма их взыскания.

Одной из главных задач в сфере экономической политики является совершенствование налогового законодательства, обеспечение стабильной налоговой системы, повышению ее прозрачности и справедливости.

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.

**Литература.**

* 1. Бюджетный кодекс Российской Федерации
  2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
  3. Федеральный закон от 10 ноября 2004г. №136 «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2004 год» и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации.
  4. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов по состоянию на 01.01.2005г. утвержденный приказом МНС России от 21.01.2004г.
  5. Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение. М., Финансы и статистика, 2004
  6. Борзунова О.А. Работа над налоговой реформой продолжается. //Финансы. -2003г. -№9, с. 31-35
  7. Врублевская О.В. и др. Бюджетная система РФ. 3-е издание. – М., 2003г.
  8. Горский К.В. Некоторые параметры налоговой реформы. //Финансы. -2004г. -№2, с.22-26
  9. Гуревич С.В. Косвенное налогообложение в реформируемой налоговой системе. 2004г. №3, с. 32-33
  10. Динес И.Ю. Налоговая реформа: проблемы остаются. //Финансы. -2003г. -№1, с. 32-33
  11. Донин Ю.Л. Единый социальный налог в 2005 году. // Все о налогах. 2004г.- №6, с.3-6
  12. Игнатов А.В. Реформа НДС: поиск оптимального решения. // Финансы. 2004 №10, с. 35-39
  13. Коровнина Е.Б. О доходах и расходах федерального бюджета. //Финансы. 2004г. -№8, с. 27-29
  14. Кудрин А.Л. Федеральный бюджет –важнейший инструмент реализации государственной политики. // Финансы. 2005г. -№1, с. 3-7
  15. Лермонтов Ю.М. О прогнозировании поступлений налога на прибыль в бюджетную систему Российской Федерации. //Налоговый вестник. 2005г. -№3, с. 3-7
  16. Масленникова Л.А. Налог на добавленную стоимость. Правовая и экономическая сущность. //Финансы. 2005г. -№1, с.27-29
  17. Михаил Буланже. Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах. // Налоговый вестник. 1999г. -№4, с. 117-118
  18. Муравьева Л.А. Финансово-кредитная и налоговая система России в 18в. //Финансы и кредит. 2001г. -№8, с. 43-47
  19. Пансков В.Г. Проблемы решаются. Проблемы остаются. //Налоговый вестник 2005г. -№1, с. 3-7
  20. Подгорная Т.Н. О формировании перечня подакцизных товаров. // Налоговый вестник. 2003г. -№9. с. 13-19
  21. Пушкарева В.М. Генезис категории «налог» в истории финансовой науки. //Финансы . 2003г. -№12, с. 33-36
  22. Романовский М.В. и Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. 4-е издание: СПб.: Питер, 2003г.
  23. Смирнов Е.Е. О контрольной работе налоговых органов. //Налоговый вестник. 2004г. – №11, с. 86-88
  24. Тургенев Н. Опыт теории налогов. 3-е издание. М.: Соцэкгиз, 1937г.
  25. Черник Д.Г. Налоги 2-е издание переработанное и дополненное. М.: Юнити- Дана, 2003
  26. Шаталов С.Д. Налоговая реформа – важный фактор экономического роста. //Финансы. 2005г. - №2, с. 3-6
  27. Шахов Д.Ю. Уклонение от уплаты налога: экономическое основание, возможности статистической оценки. //Финансы и кредит. 2003г. - №14, с. 64-65
  28. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебник. 2-е издание, переработанное и дополненное. М.: Инфра-М, 2002г.

1. Алиев Б.Х. Налоги и налогообложения. – М. 2004г.- С. 5-11 [↑](#footnote-ref-1)
2. 1 Пушкарева В.Н. Генезис категории «налог» в истории финансовой науке //Финансы.-1999г.-№6.-с.33-36 [↑](#footnote-ref-2)
3. [↑](#footnote-ref-3)
4. 1 Михаил Буланне Развитие налоговой системы России в цифрах и фактах / Налоговый вестник. – 1999.-№4.-С.117-118 [↑](#footnote-ref-4)
5. 1 Алиев Б.Х. Налоги и налогообложения. – М. 2004г.- С. 5-11 [↑](#footnote-ref-5)
6. 2 Романовский М.В. и Врублевская О.В. налоги и налогообложение. –СПБ.: - 2002. –с. 77-83 [↑](#footnote-ref-6)
7. 1 Алиев Б.Х. Налоги и налогообложения. – М. 2004г.- С. 5-11 [↑](#footnote-ref-7)
8. 1 Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. – М.-2002. С.12-13 [↑](#footnote-ref-8)
9. 1 Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право.-М.,-2003.-С.30 [↑](#footnote-ref-9)
10. 2 Тургенев Н.И. Опыт теории налогов – М. – 1937.-с.10-11 [↑](#footnote-ref-10)
11. 1 Алиев Б.Х. Налоги и налогообложения. – М. 2004г.- С. 28-30 [↑](#footnote-ref-11)
12. 1 Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право.-М.,-2003.-С.30 [↑](#footnote-ref-12)
13. 2 Алиев Б.Х. Налоги и налогообложения. – М. 2004г.- С. 25-26 [↑](#footnote-ref-13)
14. 1 Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право.-М.,-2003.-С. 12-13 [↑](#footnote-ref-14)
15. 1 Бюджетный кодекс РФ. – М.: «Омега-Л», 2005. –с. 13 [↑](#footnote-ref-15)
16. Врублевская О.В. и др. – Бюджетная система РФ. –М., 2003, с. 128-142 [↑](#footnote-ref-16)
17. 1 Романовский М.В, Врублевская О.В. «Налоги и налогообложение».- Питер, 2002, с. 173-206 [↑](#footnote-ref-17)
18. 1 Романовский М.В. , Врублевская О.В. Налоги и налогообложение – СПб. , 2003, с 206 [↑](#footnote-ref-18)
19. 1 http//www.minfin.ru/macrorus/mac\_sif/mac\_sif.rtm [↑](#footnote-ref-19)
20. 2 Романовский М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. – СПб., 2003, с. 105 [↑](#footnote-ref-20)
21. Федеральные законы о федеральном бюджете на 2001-2004 гг. [↑](#footnote-ref-21)
22. 1 Глазьев С., Жукова Н. , Бюджет 2004г. все тот же вопрос выбора социально-экономической политики. // Российский экономический журнал. -2003г., №8, с.8 [↑](#footnote-ref-22)
23. 1 Лермонтов Ю.М. О прогнозировании поступлений налога на прибыль в бюджетную систему РФ //Налоговый вестник. 2005г., №3, с. 3-5 [↑](#footnote-ref-23)
24. 1 Астапов Н.М. Федеральный бюджет на 2004 год, как инструмент ускоренного развития экономики России. //Финансы и кредит., 2003-№ 22, с. 13 [↑](#footnote-ref-24)
25. 1 Алиев Б.Х. Налоги и налогообложения. – М. 2004г.- с. 26 [↑](#footnote-ref-25)
26. 1 Васильчук Е.А. Доходы больше не растут. //Российская газета.-2003.- №11.-с.32

    [↑](#footnote-ref-26)
27. 1 Васильчук Е.А. «Доходы больше не растут» // Российская газета.- 2003. [↑](#footnote-ref-27)
28. 1 Горский К.В. Некоторые параметры налоговой реформы // Финансы.-2004.-№2.-с.22 [↑](#footnote-ref-28)
29. 1 Горский К.В. Некоторые параметры налоговой реформы // Финансы.-2004.-№2.-с.23 [↑](#footnote-ref-29)
30. 1 Пансков В.Г. «Проблемы решаются. Проблемы остаются». // Налоговый вестник.-2005г.-№1-с.3 [↑](#footnote-ref-30)
31. 1 Малис Н.И. Поступление налогов в 2003г. // Финансы.-2004 - №5-с.27-28 [↑](#footnote-ref-31)
32. 1 Пансков В.Г. «Проблемы решаются. Проблемы остаются». // Налоговый вестник.-2005г.-№1-с.3 [↑](#footnote-ref-32)
33. 1 Смирнова Е.Е. О контрольной работе налоговых органов. //Налоговый вестник.-2004.-№11.-с.86 [↑](#footnote-ref-33)
34. 1 Алиев Б.Х. Налоги и налогообложение – М.-2004.-с.140 [↑](#footnote-ref-34)
35. 1 Романовский М.В. и Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. – СПб.;2003.-С.518 [↑](#footnote-ref-35)
36. 1 Шаталов С.Д. Налоговая реформа – важный фактор экономического роста - //Финансы.-2005.-№2.-с.3 [↑](#footnote-ref-36)
37. 1 Романовский М.В. и Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. – СПб.;2003.-С.518 [↑](#footnote-ref-37)
38. 2 Динес И.Ю. Налоговая реформа: проблемы остаются //Финансы.-2003.-№1.-с.32 [↑](#footnote-ref-38)
39. 1 Крупнодерова Е.В. Об изменениях в правилах исчисления ЕСН с 2005г.-//Все о налогах -2005.-№1.-с.32 [↑](#footnote-ref-39)
40. 1 Донин Ю.Л. ЕСН 2005 году //Все о налогах.-2004.-№6.-с.3 [↑](#footnote-ref-40)
41. 1 Пансков В.Г. Некоторые проблемы налоговой реформы в России // Финансы.-2004.-№12.-с.25 [↑](#footnote-ref-41)
42. 1 Борзунова О.А. Работа над налоговой реформой продолжается // Финансы.-2003-№9.с.33 [↑](#footnote-ref-42)
43. 2 Романовский М.В. и Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. – СПб.;2003.-С.520 [↑](#footnote-ref-43)
44. 1 Шаталов С.Д. Налоговая реформа – важный фактор экономического роста - //Финансы.-2005.-№2.-с.5 [↑](#footnote-ref-44)