**СОДЕРЖАНИЕ:**

|  |  |
| --- | --- |
| Введение ……………………………………………………………………... | 3 |
| Глава 1. Возникновение, понятие и структура налогообложения…..……. | 6 |
| 1.1 История возникновения и правовая основа налогов в России………... | 6 |
| 1.2 Понятие налога и структура налоговой системы ………...…………… | 9 |
| Глава 2. Налоговая система, как механизм управления финансовыми отношениями…………………………………………………………………. | 17 |
| 2.1 Функции налогов и принципы налогообложения..…………………… | 17 |
| 2.2 Налоговая политика в РФ, как способ управления налоговой системой………………………... …………………………………………… | 24 |
| 2.3 Анализ налоговых поступлений в РФ………………………………….. | 30 |
| Заключение…………………………………………………………………… | 32 |
| Список использованных источников и литературы……………………… | 34 |

**ВВЕДЕНИЕ.**

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Прав был английский исследователь А.Порки, сказав, что «государство и налоги появились на свет почти одновременно, ибо государство есть дитя, словно родившееся уже с ложкой в одной руке и мечом в другой»[[1]](#footnote-1). Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги — основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса. В условиях рыночных отношений и особенно в переходный к рынку период налоговая система является одним из важнейших экономических регуляторов, основой финансово-кредитного механизма государственного регулирования экономики. От того, насколько правильно построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всей страны.

Именно налоговая система на сегодняшний день оказалась, пожалуй, главным предметом дискуссий о путях и методах реформирования, равно как и острой критики. С связи с этим актуальность выбранной темы очевидна.

На данный момент существует масса всевозможной литературы по налогообложению в западных странах, накоплен огромный многолетний опыт по налогообложению. Многие ученые сходятся во мнении, что различные налоги являются важным инструментом в экономической жизни любой страны. Налог не только важный, но и жизнеопределяющий компонент современной экономики.

 К сожалению, в России пока мало научных монографии, в которых можно найти грамотную точку зрения на правильный (оптимальный) выбор преобразований налоговой системы, что является залогом успешного решения проблем стоящих перед страной. Применение налогов является одним из экономических методов управления и обеспечения взаимосвязи общегосударственных интересов с коммерческими интересами предпринимателей, предприятий независимо от ведомственной подчиненности, форм собственности и организационно — правовой формы. С помощью налогов определяются взаимоотношения предпринимателей, предприятий всех форм собственности с государственными и местными бюджетами, с банками, а также с вышестоящими организациями. При помощи налогов регулируется внешнеэкономическая деятельность, включая привлечение иностранных инвестиций, формируется хозрасчетный доход и прибыль предприятия.

Налоговая система России является одной из самых «молодых» в мировой практике. При её начальном формировании активно изучался опыт многих западных стран (особенно Германии, Канады, США, Швеции). Российская Федерация является страной с интенсивно развивающимся налоговым законодательством, но утраченным опытом и неординарными условиями его использования[[2]](#footnote-2). Целью данной работы является теоретическое исследование налоговой системы. Для достижения заданной цели были поставлены следующие задачи:

- изучить возникновение, понятие и структуру налогообложения;

- проанализировать теоретические основы налогового обложения и пронаблюдать их практическую реализацию, на примере структуры налоговой системы России;

- выявить тенденции, по которым развивается в настоящее время налоговое законодательство, рассмотреть правовую основу, на которую оно опирается;

- выяснить сущность, рассматривая функции и принципы налогообложения;

- рассмотреть налоговую политику как способ управления налоговой системой.

**Глава 1. Возникновение, понятие и структура налогообложения.**

**1.1 История возникновения и правовая основа налогов в России.**

Налоги известны давным-давно, еще на заре человеческой цивилизации. Первые упоминания о налогах связаны с появлением различных государственных преобразований: происходит деление общества на классы, возникают товарно-денежные отношения, появляются такие органы власти, как чиновники, суды, армия. Их появление связано с самыми первыми общественными потребностями. Разделяют этапы истории возникновения и развития налогов и налогообложения в России.

Первый этап: налоговая система в государстве отсутствовала, поэтому органы власти сами устанавливали количество денежных средств, взимаемых в виде налога. Данная функция возлагалась на суд или общину. На данном этапе характерна «случайность» возникновения налогов, так как сборы не имели постоянного характера и зависели от различных причин – начало войны, голода, эпидемии.

Второй этап: конец XVII- начало XVIII вв. На данном этапе становление государства уже завершилось. Строиться налоговая система, более четко определены функции и задачи государства. Из «случайных» налоги перешли в постоянные. Система налогообложения находит свою регламентацию в законах, тем самым становится одним из важных источников пополнения казны. Появляются специальные органы, осуществляющие сбор налогов. В науке начинают говорить о налоговом контроле.

Третий этап: дальнейшее развитие налоги получили в 19 в. В этот период характерен рациональный подход к установлению налогов – четкое соответствие функциям и задачам государства. Большое внимание уделяется правовой регламентации сборщиков налогов и судебной защиты налогоплательщиков от несанкционированных действий налоговых органов. Верховенство налогообложения по прежнему принадлежит государству, хотя некоторые функции оно определило региональным органам власти.

В СССР налоги взимались от хозяйственной деятельности, налог с оборота и др. Это связано с политикой, которая была выбрана советскими чиновниками.

В 1990 г. Россия взяла курс на рыночные отношения и строительство правового государства. Данные события имели большое влияние на дальнейшее развитие налогов и налоговых отношений вообще. Они эти отношения поставили на рельсы международного правового регулирования. Под налоговыми отношениями следует понимать совокупность отношений по установлению, взиманию налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и прочих действий, связанных с выполнением налогового законодательства[[3]](#footnote-3).

Как уже говорилось выше, налоговая система возникла и развивалась с государством. На самых ранних стадиях государственной организации формой налогообложения можно считать жертвоприношение, которое далеко не всегда было добровольным, а являлось неким неписанным законом. Еще в Пятикнижии Моисея сказано: «…и всякая десятина на земле из семени земли и из плодов принадлежит Господу». Видно, что процентная ставка данного «налога» четко определена. Таким образом, взимание налогов – древнейшая функция и оно из основных условий существования государства, развития общества на пути к экономическому и социальному процветанию. В истории развитии еще ни одно государство не смогло обойтись без налогов, поскольку для выполнения функций возложенных на него требуется определенная сумма денежных средств, которые могут быть собраны только посредством налогов. От количества возложенных на государство функции напрямую зависит количество собираемых налогов.

До 01 января 1999 года основным законодательным актом был Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 года № 2118-1. Именно он регулировал все взаимоотношения, возникающие в связи с исчислением, начислением и уплатой налогов[[4]](#footnote-4). Принятый 31 июля 1998 года Налоговый кодекс РФ (первая часть) отменил действие этого закона, за исключением пунктов, определяющих виды налогов и сборов, действующих на территории России. Каждый участник налоговых правоотношений имеет определенные права и исполняет обязанности, составляющие содержание налоговых правовых отношений. Все виды налогов, а также порядок их расчетов, сроки уплаты и ответственность за уклонение от налогов или неправильное исчисление утверждается в законодательном порядке. Это позволяет, с одной стороны, использовать налоговую систему в качестве инструмента экономической политики государства, имеющей силу закона, а с другой, защитить права налогоплательщика. Данные права и обязанности представлены в нормативной правовой налоговой базе Российской Федерации, к которой относятся:

1. Международные источники (международные акты, налоговые соглашения, договоры, решения международных судов);

2. Конституция Российской Федерации, принятая 12 декабря 1993 года на всенародном голосовании;

3. Специальное налоговое законодательство:

а) федеральное (Налоговый кодекс Российской Федерации и Федеральные Законы, принятые в соответствии с ним);

б) региональное (законы субъектов РФ, вводящие на территории соответствующих субъектов установленные федеральным законодательством о налогах и сборах региональные налоги и сборы);

в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления;

4. общее налоговое законодательство (ФЗ, содержащие нормы о налогах – Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ, Таможенный кодекс РФ от 28.05.2003 г. № 61-ФЗ и др.)

5.подзаконные нормативные акты правовые акты о налогообложении (акты органов общей компетенции, акты органов специальной компетенции);

6. акты по вопросам налогообложения судебных органов (акты органов конституционной юрисдикции, акты судов общей юрисдикции и арбитражных судов).

Руководствуясь источниками данного перечня можно установить правомерность введения того или иного налога, сумму и законность начисления. Сюда регулярно вносятся изменения и дополнения, которые регулируют организацию налоговой системы в условиях развивающейся экономики. Кроме того, Минфин России и ФНС России совместно издают инструкции по заполнению налоговых деклараций. Речь идет о письменных заявлениях, о полученных доходах и произведенных расходах и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налогов по федеральным, региональным и местным налогам (п. 7 ст. 80 НК). Также издаются ведомственные акты, определяющие порядок учета доходов и расходов и прочее.

**1.2 Понятие налога и структура налоговой системы.**

Налог – как, «взносы граждан, необходимые для содержания…публичной власти…»[[5]](#footnote-5), отчасти можно и согласиться. Ф. Аквинский (1225 или 1226-1274) определял налоги как дозволенную форму грабежа. Ш.Монтескье (1689-1755) полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им. А один из основоположников теории налогообложения А.Смитт (1723-1790) говорил, о том, что налоги для тех, кто их выплачивает, - признак не рабства, а свободы. Проблемы налогов и налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Обязательные и безэквивалентные платежи, уплачиваемые налогоплательщиками в бюджет соответствующего уровня и государственные внебюджетные фонды на основании федеральных законов о налогах и актах законодательных органов субъектов Российской Федерации, а также по решению органов местного самоуправления в соответствии с их компетентностью, такое определение налогов сегодня более актуально. Налоги – это один из экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику. В условиях рыночной экономики государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Система, с греческого языка, означает «целое, составленное из частей». С философской точки зрения система – это комплекс взаимосвязанных элементов, которые, выступая системой более низкого порядка, одновременно представляют собой элемент системы более высокого порядка. Таким образом, налоговая система представляет собой совокупность предусмотренных налогов и обязательных платежей, взимаемых в государстве, а также принципов, форм и методов установления, изменения, отмены, уплаты, взимания, контроля. К основным элементам налогообложения относятся:

- объект налогообложения;

- налоговая база;

- налоговый период;

- налоговая ставка;

- порядок исчисления налога;

- порядок и сроки уплаты налога.

Кроме того, к элементам налоговой системы относят принципы её организации и функционирования, формы и методы налогового контроля и ответственности за нарушения[[6]](#footnote-6), нормы налогового права.

Налоговая система представляет собой совокупность:

* системы налогов и сборов;
* системы налоговых отношений;
* системы участников налоговых отношений;
* нормативной правовой базы сферы налогообложения;
* системы информационно обеспечения налогообложения (информационная система ФНС России)

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого, у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Товаром для целей Налогового кодекса признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц[[7]](#footnote-7).

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. В случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

 Налоги делятся на группы, по механизму формирования на прямые и косвенные, а по уровням налогообложения федеральные, региональные и местные.

Прямые налоги[[8]](#footnote-8).

Сюда входят подоходный налог, налог на недвижимость, налог на землю и т. д. Прямые налоги чаще других используются как инструмент предвыборной гонки, но не только. Здесь возникает конфликт интересов между государством и налогоплательщиком, который, хотя и является неотъемлемой его частью, чаще обращает внимание на состояние собственного бюджета. Но полное отсутствие налогов — явление нереальное. Получаемые средства используются на целевые программы правительства в области социальных вопросов и медицины, образования и военной безопасности. Проблема в том, как строить государственную политику в области прямого налогообложения и какие цели, кроме получения финансовых средств, государство пытается достичь. Некоторые страны имеют прогрессивный подоходный налог, который не является популярным, особенно среди людей с достатком выше среднего. В то же время государство дает право людям уменьшать сумму налога путем ввода налоговых вычетов. Например, оплата учебы могут значительно снижать облагаемую сумму. Такая политика приводит к тому, что стимулируется потребление в определенных областях экономики, что в свою очередь приводит к улучшению экономического климата в стране. Подоходный налог с юридического лица также может являться влияющим на экономическую жизнь страны. Понижение ставок и налоговые каникулы приводят к развитию тех или иных областей.

Косвенные налоги[[9]](#footnote-9)

Сюда входят такие налоги, как акцизы, пошлины, налоги с добавленной стоимости и т. д. Здесь ситуация не так проста, как с прямыми налогами. Существует мнение, что введение пошлин или акцизов защищает местное производство, увеличивая цены на импортируемые товары. Такое положение вещей верно, однако очень часто забывается вторая сторона — потребитель. Результатом введения новых пошлин со стороны государства является падение спроса в стране: покупатели вынуждены покупать меньше более дорогих товаров. Различные научные исследования показали, что доходы от введения пошлин в несколько раз ниже расходов покупателей. Также стоит отметить, что введение пошлин оказывает определенное инфляционное давление. Такая ситуация верна практически для всех косвенных налогов. Например, ввод дополнительного акциза на бензин приводит к инфляционным процессам и подорожанию почти всех групп товаров, так как многие перевозки осуществляются автомобильным транспортом. Международная Торговая Организация активно борется за свободную торговлю между странами и не поощряет ввод каких-либо новых косвенных налогов. В идеале государство должно отказаться от любых косвенных налогов. Путем увеличения базы налогоплательщиков и стимуляции экономического роста государство будет способно покрывать расходы собственного бюджета, собирая только подоходный налог.

Система налогов и сборов связана с бюджетным устройством и предопределена её государственным устройством. Как известно, в соответствии со ст. 1 Конституции РФ наша страна является демократическим федеративным правовым государством с республиканской формой правления. Бюджетная система России включает три уровня: 1) федеральный бюджет, 2) бюджеты субъектов Федерации, 3) местные бюджеты (бюджеты муниципальных образований).

Соответственно налоговая система также состоит из трёх уровней. Основное отличие этих видов налогов и сборов заключается в том, на какой территории эти налоговые платежи вводятся и взимаются.

Под федеральными налогами и сборами понимаем, устанавливаемые кодексом и обязательные к уплате на всей территории Российской Федерации.

К федеральным налогам и сборам относятся[[10]](#footnote-10):

* налог на добавленную стоимость;
* акцизы;
* единый социальный налог;
* налог на добычу полезных ископаемых;
* налог на доходы физических лиц;
* налог на прибыль организаций;
* государственная пошлина;
* сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
* налог на наследование и дарение;
* водный налог;

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые кодексом и законами субъектов Российской Федерации, вводимые в действие в соответствии с кодексом законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации.

К региональным налогам и сборам относятся:

* налог на имущество организаций;
* транспортный налог;
* налог на игорный бизнес;

Под местными понимают налоги и сборы, которые установлены кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. Уплата данных налогов и сборов обязательна на территориях соответствующих муниципальных образований.

К местным налогам и сборам относятся:

* земельный налог;
* налог на имущество физических лиц;

Функционирование налоговой системы должно быть нацелено на максимальное стимулирование предпринимательской деятельности, экономической эффективности и на достижение финансового баланса в распределении между всеми субъектами Российской Федерации. Данное распределение налогов зачастую не позволяет местным бюджетам собрать необходимую для прогрессивного функционирования сумму налоговых сборов, что соответственно приводит к неполноценному развитию муниципальные образования.

## Глава 2. Налоговая система, как механизм управления финансовыми отношениями

## 2.1 Функции налогов и принципы налогообложения

### Регулирующая

Государственное регулирование осуществляется в двух основных направлениях[[11]](#footnote-11):

* регулирование рыночных, товарно-денежных отношений. Оно состоит главным образом в определении "правил игры", то есть разработка законов, нормативных актов, определяющих взаимоотношения действующих на рынке лиц, прежде всего предпринимателей, работодателей и наемных рабочих. К ним относятся законы, постановления, инструкции государственных органов, регулирующие взаимоотношение товаропроизводителей, продавцов и покупателей, деятельность банков, товарных и фондовых бирж, а также бирж труда, торговых домов, устанавливающие порядок проведений аукционов, ярмарок, правила обращения ценных бумаг и т. п. Это направление государственного регулирования рынка непосредственно с налогами не связано;
* регулирование развития народного хозяйства, общественного производства в условиях, когда основным объективным экономическим законом, действующим в обществе, является закон стоимости. Здесь речь идет главным образом о финансово-экономических методах воздействия государства на интересы предпринимателей с целью направления их деятельности в нужном, выгодном обществу направлении.

Таким образом, развитие рыночной экономики регулируется финансово-экономическими методами — путем применения отлаженной системы налогообложения, маневрирования ссудным капиталом и процентными ставками, выделения из бюджета капитальных вложений и дотаций, государственных закупок и осуществления народнохозяйственных программ и т. п. Центральное место в этом комплексе экономических методов занимают налоги.

Маневрируя налоговыми ставками, льготами и штрафами, изменяя условия налогообложения, вводя одни и отменяя другие налоги, государство создает условия для ускоренного развития определенных отраслей и производств, способствует решению актуальных для общества проблем.

### Стимулирующая

С помощью налогов, льгот и санкций государство стимулирует технический прогресс. Увеличение числа рабочих мест, капитальные вложения в расширение производства и др. Стимулирование технического прогресса с помощью налогов проявляется, прежде всего, в том, что сумма прибыли, направленная на техническое перевооружение, реконструкцию, расширение производства товаров народного потребления, оборудование для производства продуктов питания и ряда других освобождается от налогообложения.

### Распределительная, или, вернее, перераспределительная

Посредством налогов в государственном бюджете концентрируются средства, направляемые затем на решение народнохозяйственных проблем как производственных, так и социальных, финансирование крупных межотраслевых, комплексных целевых программ научно-технических, экономических и др.

С помощью налогов государство перераспределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, направляя ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры, на инвестиции и капиталоемкие и фондоемкие отрасли с длительными сроками окупаемости затрат: железные дороги и автострады, добывающие отрасли, электростанции и др.

Перераспределительная функция налоговой системы носит ярко выраженный социальный характер. Соответствующим образом построенная налоговая система позволяет придать рыночной экономике социальную направленность, как это сделано в Германии, Швеции, многих других странах. Это достигается путем установления прогрессивных ставок налогообложения, направления значительной части бюджета средств на социальные нужды населения, полного или частичного освобождения от налогов граждан, нуждающихся в социальной защите.

### Фискальная

Изъятие части доходов предприятий и граждан для содержания государственного аппарата, обороны страны и той части непроизводственной сферы, которая не имеет собственных источников доходов (многие учреждения культуры — библиотеки, архивы и др.), либо они недостаточны для обеспечения должного уровня развития — фундаментальная наука, театры, музеи и многие учебные заведения и т. п[[12]](#footnote-12).

Указанное разграничение функций налоговой системы носит условный характер, так как все они переплетаются и осуществляются одновременно.

Переход к системе обложения на основе прироста только состояния налогоплательщика (т. е. годовой суммы его чистого дохода) потребовал создания условий для того, чтобы общая сумма, взимаемых с него налогов, не превысила пределов этого дохода. В прошлом этому ограничению не придавалось значения, разные виды налогов вводились сами по себе, действовали обособленно друг от друга. Поэтому суммирование внешне невысоких ставок разных налогов, но устанавливаемых на базе валового, а не чистого дохода, нередко приводило для некоторых категорий населения к обложению, превышающему весь объем реализуемых доходов и, соответственно, к их разорению и прогрессирующему обнищанию. Сейчас этому условию предается весьма большое значение, особенно если учесть, что в некоторых странах через налоги перераспределяется до трех пятых всей суммы национального дохода.

Поэтому для обеспечения этого условия пришлось создать новые формы взаимного учета различных видов налогов, и среди них наибольшее значение имеет система подоходных налогов. Эта система включает в себя ряд предварительных, авансовых налогов и окончательный налог, в котором эти налоги суммируются путем так называемого налогового кредита.

Основы ныне действующей налоговой системы Российской Федерации заложены в 1992 г., когда был принят большой пакет законов РФ об отдельных видах налогов. Было много, видимо даже слишком много, отдельных частных изменений, но основные принципы сохраняются.

Первые попытки перейти к налоговой системе, отказавшись от порочной практики установления дифференцированных платежей из прибыли предприятий в бюджет, были сделаны еще во второй половине 1990 – 1991 гг. в рамках союзного государства. Но плохо подготовленные половинчатые шаги в этом направлении были заменены с 1992 г. более стройной структурой российского налогового законодательства[[13]](#footnote-13).

Общие принципы построения налоговой системы, налоги, сборы, пошлины и другие обязательные платежи определяет Закон РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". К понятию "другие платежи" относятся обязательные взносы в государственные внебюджетные фонды, такие, как Пенсионный фонд, Фонд медицинского страхования, Фонд занятости, Фонд социального страхования.

Для того чтобы вникнуть в суть налоговых платежей, важно определить основные принципы налогообложения. Как правило, они едины для налогообложения любой страны и заключаются в следующем:

1. Уровень налоговой ставки должен устанавливаться с учетом возможностей налогоплательщика, т. е. уровня доходов (принцип равнонапряженности).
2. Необходимо прилагать все усилия, чтобы налогообложение доходов носило однократный характер. Многократное обложение дохода или капитала недопустимо. Примером осуществления этого принципа служит замена налога с оборота, где обложение оборота происходило по нарастающей кривой, на НДС, где вновь созданный чистый продукт облагается налогом всего один раз вплоть до его реализации (принцип однократности уплаты налога).
3. Обязательность уплаты налогов. Налоговая система не должна оставлять сомнений у налогоплательщика в неизбежности платежа (принцип обязательности).
4. Система и процедура выплаты налогов должны быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков и экономичными для учреждений, собирающих налоги (принцип подвижности).
5. Налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к меняющимся общественно-политическим потребностям (принцип эффективности).
6. Налоговая система должна обеспечивать перераспределение создаваемого ВВП и быть эффективным инструментом государственной экономической политики.

Принципы налогообложения также можно разделить[[14]](#footnote-14) на:

 экономические юридические

|  |  |
| --- | --- |
| Экономисты в своих работах к ним, как правило, относят принципы: справедливости, соразмерности налогообложения, максимального учета интересов и возможностей налогоплательщиков, экономичности, эффективности налогообложения, рентабельности налоговых мероприятий.  | Закрепляются в законодательстве в виде основных начал налогового законодательства и становятся принципами налогового права. Представляют собой экономические гипотезы, закрепленные в законодательстве. |

Следовательно, в налоговой системе будут использованы только те экономические принципы, которые закреплены законодательством. Те же, которые не закреплены, использоваться не будут, но закрепленные экономические становятся юридическими. Таким образом, налогообложению присущи только юридические принципы, т.к. они определяют порядок осуществления налогообложения и содержание налоговых правоотношений.

Это объясняется тем, что налогообложение является процессуальным явлением экономического характера, не существующим вне своих очерченных законом границ.

 В итоге получается, что принципы, в общем, должны иметь социально-экономическое основание, должны реализовываться в процессе функционирования и развития налоговой системы. Налогообложение является одной из важнейших функций государства и одновременно выступает средством финансового обеспечения его деятельности. В 90-е годы только ленивый человек не критиковал налоговую систему того времени, а ведь, по сути, она, прежде всего, была нацелена на ликвидацию дефицита бюджета. Естественно это было необходимо для привлечения иностранных инвестиций в экономику России, только стабилизация рубля и сокращение бюджетного дефицита, могли помочь стране выйти из затягивающего кризиса. Тогда налогообложение носило сугубо фискальный характер. Предприятия не могли развиваться под тяжелым налоговым бременем. В этот период характерен рост нелегального бизнеса, скрытие доходов и взлет коррупции в стране. Вполне объяснимое желание большинства населения уменьшить налоги вступает в противоречие с неотложными нуждами финансирования хозяйства, решения социальных вопросов, развития фундаментальной науки, обеспечение обороноспособности государства.

С другой стороны, помимо насущных потребностей в расходах величина налогов должна определяться условиями расширения налоговой базы, которая может расти только тогда, когда учитываются интересы товаропроизводителей. В 70-80-е гг. все страны приняли учение А.Лаффера о соотношении налоговых ставок и доходов. Исследования теоретически доказали: чем богаче граждане, тем богаче государство. Однако снижать налоги сверх меры тоже нельзя, это чревато привести к резкому взлету предпринимательской активности, что также имеет негативные последствия, поскольку роль налогов не только стимулирующая, но и ограничивающая.

В конце XX в. получила жизнь и стабилизирующая функция налогообложения. Она нашла свое качественное воплощение в выполнении налоговыми системами роли гаранта социальной поддержки широких слоев населения, а, следовательно, обеспечение социальной стабильности в обществе[[15]](#footnote-15).

На сегодняшний день налоговая система уже носит и стимулирующий характер, позволяющий использовать льготы и специальные налоговые режимы (упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности и др.). Только в совокупности всех (основных) функций – фискальной, регулирующей и стимулирующей возможно дальнейшее перспективное развитие, как налоговой системы, так и экономики государства в целом.

**2.2 Налоговая политика в РФ как способ управления налоговой системой.**

Налоговая политика осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых норм и методов управления налогообложением, включая широкий арсенал различного рода надстроечных инструментов (налоговых ставок, налоговых льгот, способов обложения и др.)[[16]](#footnote-16). Государство придает своему налоговому механизму юридическую форму посредством налогового законодательства и регулирует его. Именно это создает видимость изолированности налогов от производственных отношений.

В налоговой политике проявляется относительная самостоятельность государства. Изменяя налоговую политику, манипулируя налоговым механизмом, государство получает возможность стимулировать экономическое развитие или сдерживать его. Цель такого регулирования - создание общего налогового климата для внутренней и внешней деятельности компаний, особенно инвестиционной, и обеспечение преференциальных налоговых условий для стимулирования приоритетных отраслевых и региональных направлений движения капитала.

Противоречия между тактическими действиями управленческих структур и общей стратегией налогообложения, утвержденной конституциональными правовыми актами государства, приводят к разбалансированности бюджета, сбоям в хозяйственном механизме, торможению воспроизводственных процессов и в конечном итоге - к экономическому кризису.

Перед налоговой политикой российского государства стоят следующие задачи:

 - обеспечение государства финансовыми ресурсами;

 - сглаживание неравенства в уровнях доходов населения;

 - создание условий для регулирования экономики;

 - снижение налогового бремени.

Высшие цели, видение, целевые установки, принципы организации системы налогообложения и принципы управления ею образуют предмет налоговой политики государства.

Налоговая политика представляет собой систему мероприятий государства в области налогов и является составной частью финансовой политики.

 Налоговая политика строится государством по определённому типу. Можно выделить три типа, успешно сочетающихся между собой[[17]](#footnote-17):

Первый тип - политика максимальных налогов, характеризующаяся принципом “взять все, что можно”. При этом государству уготовлена “налоговая ловушка”, когда повышение налогов не сопровождается приростом государственных доходов. Предельная граница ставок определена и зависит от множества факторов в каждом конкретном случае. Зарубежные ученые называют предельную ставку в 50%.

Второй тип - политика разумных налогов. Она способствует развитию предпринимательства, обеспечивая ему благоприятный налоговый климат. Предприниматель максимально выводится из-под налогообложения, но это ведет к ограничению социальных программ, поскольку государственные поступления сокращаются.

Третий тип - налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной защите. Налоговые доходы направляются на увеличение различных социальных фондов. Такая политика введет к раскручиванию инфляционной спирали.

При сильной экономике все указанные типы налоговой политики успешно сочетаются. Для России характерен первый тип налоговой политики в сочетании с третьим.

 «Основные направления налоговой политики» в Российской Федерации на трехлетний период позволяют определить для всех участников налоговых отношений среднесрочные ориентиры в налоговой сфере, что приводит к повышению стабильности и определенности условий ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации. Несмотря на то обстоятельство, что «Основные направления налоговой политики» не являются нормативным правовым актом, этот документ представляет собой основание для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, которые разрабатываются в соответствии с предусмотренными в нем положениями. Такой порядок приводит к увеличению прозрачности и прогнозируемости налоговой политики государства. Масштабных мер в области налоговой политики, сопоставимых с глобальной перестройкой налоговой системы, в среднесрочной перспективе не запланировано. Только необходимо принимать во внимание, что проведение социально-экономических преобразований, интеграция России в мировую экономику неизбежно требуют внесения поправок в налоговой законодательство. На сегодняшний день решены не все задачи, поставленные в ходе налоговой реформы. Поэтому эта отрасль законодательства будет динамично развиваться. В трехлетней перспективе приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики остаются теми же, какими они были и запланированы на период 2008-2010 годов - создание эффективной, сбалансированной налоговой системы, отказ от необоснованных мер в области увеличения налогового бремени. С точки зрения количественных параметров российской налоговой системы с учетом изменений, которые предполагается реализовать в среднесрочной перспективе, цели налоговой политики, поставленные в «Основных направлениях налоговой политики»[[18]](#footnote-18) на предыдущий плановый период, остаются неизменными. Речь идет о следующих стратегических целях:

1. Сохранение неизменного уровня номинального налогового бремени в среднесрочной перспективе при условии поддержания сбалансированности бюджетной системы. При этом с учетом принятых расходных обязательств бюджетной системы, а также заложенного в долгосрочном периоде увеличения социальной направленности бюджетной политики, в условиях изменчивости прогнозов внешнеэкономической конъюнктуры снижение налоговой нагрузки на экономических агентов возможно при сбалансированном снижении налоговых ставок, а также путем перераспределения налоговой и административной нагрузки с помощью проведения структурных преобразований налоговой системы - повышения качества налогового администрирования, нейтральности и эффективности основных налогов.
2. Унификация налоговых ставок, повышение эффективности и нейтральности налоговой системы за счет внедрения современных подходов к налоговому администрированию, оптимизации применяемых налоговых льгот и освобождений, интеграции российской налоговой системы в международные налоговые отношения.

Введенные в действие к настоящему времени основы российской налоговой системы были сформированы во многом с учетом лучшей мировой практики в области налоговой политики. Вместе тем, во многих случаях неэффективность налоговой системы связана с недостаточной эффективности системы применения и администрирования законодательства о налогах и сборах, судебной системы органов государственной власти и управления в целом. В среднесрочной перспективе предполагается, принимать последовательные меры по исправлению указанных недостатков налоговой системы, однако основным условием результативности таких мер будет их тесная координация с социально-экономическими преобразованиями в иных областях.

Таким образом, настоящие «Основные направления налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов» составлены с учетом преемственности базовых целей и задач, поставленных в документе, определяющем стратегию налоговой реформы на 2008 - 2010 годы.

Основные направления налоговой политики на 2008 - 2010 годы", одобрены Правительством Российской Федерации, предусматривают внесение изменений в налоговое законодательство по следующим направлениям[[19]](#footnote-19):

1. Контроль над трансфертным ценообразованием в целях налогообложения.
2. Налогообложение дивидендов, выплачиваемых российским лицам.
3. Регулирование налогообложения контролируемых иностранных компаний.
4. Проблемы определения налогового резидентства юридических лиц.
5. Введение института консолидированной налоговой отчетности при исчислении налога на прибыль организаций.
6. Совершенствование налога на добавленную стоимость.
7. Индексация ставок акцизов.
8. Налогообложение организаций при совершении операций с ценными бумагами.
9. Налогообложение налогом на доходы физических лиц при совершении операций с ценными бумагами.

10. Совершенствование налога на имущество физических лиц (введение налога на недвижимость).

1. Совершенствование системы вычетов, предоставляемых по налогу на доходы физически: лиц.
2. Совершенствование налога на добычу полезных ископаемых.
3. Создание особых экономических зон портового типа.
4. Внесение изменений в налоговое законодательство в связи с созданием целевого капитала некоммерческих организаций и создания благоприятных условий для функционирования некоммерческих организаций в социально значимых областях.
5. Совершенствование налогового законодательства в части регулирования учетной политики налогоплательщиков.
6. Международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения информационный обмен.
7. Введение в налоговое законодательство понятия индексируемой налоговой единицы.
8. Создание налоговых стимулов для осуществления инновационной деятельности.
9. Реформирование налога на игорный бизнес.
10. Совершенствование порядка налогообложения при реализации концессионных соглашений.

Налоговая политика как совокупность научно обоснованных и экономически целесообразных тактических и стратегических правовых действий органов власти и управления способна обеспечить потребности воспроизводства и рост общественного богатства. Исходной установкой при проведении налоговой политики служит не только обеспечение правового порядка взыскания с налогоплательщиков налоговых платежей, но и проведение всесторонней оценки хозяйственно-экономических отношений, складывающихся под влиянием налогообложения. Следовательно, налоговая политика - это не автоматическое выполнение предписаний налоговых законов, а их совершенствование.

**2.3 Анализ налоговых поступлений в Российской Федерации.**

На основании отчетности, утвержденной ФНС России и Федеральной службой государственной статистики, проводится анализ ФНС России :

- показателей, характеризующих экономические и социальные процессы, и их влияние на мобилизацию налоговых платежей в бюджетную систему;

- изменений налогооблагаемой базы и налоговых начислений;

- налоговых поступлений и состояния задолженности по налоговым платежам в бюджеты всех уровней;

- выполнения индикативных показателей поступлений администрируемых платежей в федеральный и территориальный бюджеты, и государственные внебюджетные фонды;

- показателей поступления администрируемых Управлением налогов в разрезе видов экономической деятельности в соответствии с социально- экономическими показателями развития края.

О поступлении администрируемых ФНС России доходов в федеральный бюджет Российской Федерации в январе-ноябрь 2008 года

Всего в 2008 году в федеральный бюджет поступило 4 078,7 млрд. рублей администрируемых доходов, что на 8,8% больше, чем в 2007 году.Основная масса администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета обеспечена поступлениями налога на добычу полезных ископаемых (39%), НДС (24%) и налога на прибыль (19%).Поступления налога на прибыль организаций в федеральный бюджет в 2008 году составили 761,1 млрд. рублей. По сравнению с 2007 годом поступления выросли на 119,8 млрд. рублей, или на 18,7%.

Поступления единого социального налога, зачисляемого в федеральный бюджет, в 2008 году составили 506,8 млрд. рублей и выросли по сравнению с 2007 годом на 25,1%.

Поступления налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в 2008 году составили 998,4 млрд. рублей и по сравнению с 2007 годом снизились на 28,2%. В сопоставимых условиях (поступления за 2007 год приведены в условиях 2008 года) темп роста НДС, по экспертным оценкам Службы, составляет 107,7%.

Налога на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации из Республики Беларусь, поступило в 2008 году 40,3 млрд. рублей, что на 17,4% больше, чем в 2007 году.

Поступления по сводной группе акцизов в федеральный бюджет составили в 2008 году 125,2 млрд. рублей и выросли относительно 2007 года на 15,1%.

Налога на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) в 2008 году поступило в федеральный бюджет 1 604,7 млрд. рублей, в том числе на добычу нефти – 1 493,0 млрд. рублей, на добычу газа горючего природного – 90,5 млрд. рублей; на добычу газового конденсата из всех видов месторождений – 8,4 млрд. рублей.

По сравнению с 2007 годом поступления НДПИ выросли на 42,9%.

Поступления администрируемых ФНС России доходов в бюджетную систему РФ за январь-март 2008-2009 гг. показывают о снижении поступающих финансовых средств. Так в сравнении к 2008 году в 2009 процентное соотношение 93,2, однако, уплата НДС на товары, реализуемые в РФ, увеличилась более чем в три раза. Прослеживается закономерность снижения поступления налогов и сборов за регулярное пользование природными ресурсами, наблюдается тенденция снижения поступлений налога на прибыль организаций. Данные показатели, безусловно, заставляют задуматься о будущем. «Возникший» финансовый кризис у американцев, ведущих лидеров в макроэкономике, не мог не отразиться на всех государствах.

**Заключение.**

Налоги изобретены очень давно и с тех самых пор служат для восполнения затрат государства, связанных с отраслями экономики, которые не могут существовать без государственной помощи. Это такие отрасли, как кораблестроение, оборона, наука, социальная сфера и другие, где доля прибыли очень мала, а польза от поддержания этих отраслей, несомненно, важна. Все хотят ездить по хорошим дорогам, пользоваться современными достижениями науки и здравоохранения, получать зарплату и данный список можно продолжать и продолжать. Всё это будет называться хорошим жизненным уровнем. Для этого предприятиям и гражданам необходимо жертвовать частью своих доходов. С целью регулирования поступлений в государственный бюджет денежных средств и была создана налоговая система. Если первоначально роль налоговых доходов в общем объеме финансирования государственных нужд была минимальной, то, как отмечается финансистами 19 в., «дальнейшее развитие государственных институтов уже происходит все с большим, а затем и с подавляющим участием денег налогоплательщиков». За последние два столетия налоговые доходы постепенно превратились в главную финансовую основу любого индустриального государства. В литературе принято считать, что если в СССР «налоговый механизм…объективно отсутствовал»[[20]](#footnote-20), то в современной России налоговые доходы составляют более 90% всех поступлений в бюджеты всех уровней бюджетной системы[[21]](#footnote-21).

Стабильная система налогообложения делает привлекательными инвестиционные вложения, а, следовательно, способствует экономическому развитию, как на уровне фирмы, так и всей экономики страны. Выбирая конкретный вид налога, применяя различные налоговые ставки, дифференцируя принципы взыскания налогов, определяя разных налогоплательщиков, государство имеет возможность построить такую налоговую систему, которая поможет не только формировать госбюджет, но и проводить экономическую политику, в зависимости от конъюнктуры макроэкономического развития. Представляется важным сопоставить налоговую систему России с налогами, действующими в разных зарубежных странах. Система налогообложения должна опираться на мировой опыт, на достижения науки и соответствовать сегодняшней обстановке в России с учётом дальнейшего успешного развития. Учиться на чужих ошибках, чтобы избежать своих. Умение ориентироваться в сложном, и порой противоречивом, налоговом законодательстве является принципиально важным для эффективной и качественной работы.

Первостепенное внимание необходимо уделять специфике экономических, социальных и политических условий. Многое сделано, проработано в совершенствовании налоговой системы за последние 10 лет. Возникает необходимость совершенствовать правовые акты. В новой налоговой системе, исходя из Федерального устройства России в отличие от предыдущих лет, более четко разграничены права и ответственность соответствующих уровней управления (Федерального и территориального) в вопросах налогообложения. Введение местных налогов и сборов, как дополнение перечня действующих Федеральных налогов, предусмотренное законодательством, позволило более полно учесть разнообразные местные потребности и виды доходов для местных бюджетов.

Наша страна вышла на довольно высокий экономический уровень, особенно в сравнении с 90-ми годами, после распада СССР. Налоговая система не может быть заморожена на определенном этапе своего развития. Государство все время развивается, и с ним развиваются все системы, сформированные для достижения определенных целей, которые, как правило, направлены на улучшение качества жизни россиян.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ:**

1. Конституция РФ от 12.12.1993 г. с изм., внесенными федер. конституц. законом от 21.07.2007 г. № 5-ФКЗ // Российская газета. – 1993. - № 237 ; 2007. - № 162.
2. Налоговый кодекс РФ от 16.07.1998 г. с изм., внесенными федер. законом от 29.07.2004 г. № 147-ФЗ // Российская газета.- 1998. - № 148-149 ; 2004. - № 164.
3. Видяпин В.И. Экономическая теория : учебник / В.И. Видяпин, Г.П. Журавлева. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 560с.
4. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение : учебное пособие / Е.Н. Евстигнеев - М. : Инфра-М, 2005. - 325 с.
5. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права: учебное пособие/ Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова - М. : Инфра М, 2005. - 315 с.
6. Ермилова Н.Г. Налоги и сборы Российской Федерации. 2002 год / Ермилова Н.Г., Т.В Храмова // Налоговый вестник. - 2002. - № 1. - 60 с.
7. Мамедов О.Ю. Современная экономика : для студентов юридических специальностей : лекционный курс : учебное пособие / О.Ю.Мамедов. – Ростов н/Д. : Феникс, 2001. – 576 с.
8. Мамедов О.Ю. Современная экономика : общедоступный учебный курс / О.Ю. Мамедов. – Ростов н/Д. : Феникс, 1996. – 608 с.
9. Методические рекомендации по применению Налогового кодекса. Новая редакция. М. : ИНФРА-М, 2005. – 155 с.
10. Микидзе С.Г. Налоговое право : учебное издание / С.Г. Микидзе. – М. : ЭКСМО, 2008. – 306 с.
11. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение : учеб пособие / Н.В Миляков. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 596 с.
12. Налоги в зарубежных странах : учебник / В.Г. Князев [и др.]. - М. : ПРИОР, 1999. – 403 с.
13. Налоги и налогообложение : учебник / Д.Г. Черник [и др.]. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 524 с.
14. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России : учебник для студентов экон. спец. вузов / Л.П. Окунева. – М. : Финстатинформ, 2001. – 492 с.
15. Парыгина В.А. Налоги и налогообложение : учебное пособие / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. – М. : ЭКСМО, 2005. – 288 с.
16. Пономарев А. И. Налоги и налогообложение в Российской Федерации / А.И. Пономарев. – Ростов н/Д. : Феникс, 2005.- - 295 с.
17. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов / В.М. Пушкарева. – М. : Инфра-М,1996. – 266 с.
18. Тедеев А.А. Налоги и налогообложение : учебник для вузов / А.А. Тедеев. – М. : ПРИОР, 2004. – 425 с.
19. Тедеев А.А. Налоговое право : учебник / А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. – М. : ЭКСМО, 2004. – 324 с.
20. Черник Д. Г. Налоги : Учебное пособие 5-е изд. / Д.Г. Черник. - М. : Финансы и статистика, 2005. - 280 с.
21. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике / Д.Г. Черник. – М. ЮНИТИ, 1997. – 224 с.
22. Экономическая теория : учебник / В.И. Видяпин [и др.] ; под ред. В.И. Видяпина, А.И. Добрынина, Г.П. Журавлевой. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 672с.
23. Официальный сайт Федеральной Налоговой службы [электронный ресурс]. – Режим доступа : (www. nalog.ru). – 12.01.2009.
24. Официальный сайт Министерства Финансов РФ [электронный ресурс].- Режим доступа : (www. minfin.ru). – 12.01.2009.
25. Официальный сайт группы компаний Русконсалт [электронный ресурс] .- Режим доступа : (www.rusconsult.ru). – 14.01.2009.
1. Porky A. The History of Taxation. – L : ABC Press, 1989. – P. 3. [↑](#footnote-ref-1)
2. В.Г. Князев налоги в зарубежных странах. – М., 2001. – С. 12 [↑](#footnote-ref-2)
3. Парыгина В.А.,. Тедеев А.А Налоги и налогообложение : значение и роль налогообложения в экономической системе общества. – М., 2005. – С. 46. [↑](#footnote-ref-3)
4. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М, 1996. – С . 35 [↑](#footnote-ref-4)
5. Маркс К., Энгельс Ф. : Соч., 2-е изд., т. 21. - с. 171 [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоги и налогообложение : учебник / Черник Д.Г. и др. – М., 2001. – С. 31. [↑](#footnote-ref-6)
7. Шувалова Е.Б. Налогообложение и налоговое законодательство : учебно-практическое пособие. – М., 1998. – С. 168. [↑](#footnote-ref-7)
8. Пономарев А.И. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – Ростов н/Д., 2005. – С. 256. [↑](#footnote-ref-8)
9. Пономарев А.И. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – Ростов н/Д., 2005. – С. 256. [↑](#footnote-ref-9)
10. Налоговый кодекс РФ . – М., 2008. С. 32. [↑](#footnote-ref-10)
11. Парыгина В.А. Налоги и налогообложение. – М., 2005. – С.56-59. [↑](#footnote-ref-11)
12. Ермилова Н.Г. Налоги и сборы Российской Федерации // Налоговый вестник. – 2002. - №1. – С. 30-40. [↑](#footnote-ref-12)
13. Евстигнеев Е.Н. Основы налогообложения и налогового права : учебное пособие. – М., 2005. – С. 255. [↑](#footnote-ref-13)
14. Мамедов О.Ю. Современная экономика : лекционный курс : учебное пособие. – Ростов н/Д., 1996. – С. 456. [↑](#footnote-ref-14)
15. Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики. – М., 2003. – С. 22-23 [↑](#footnote-ref-15)
16. Черник Д.Г. Налоги : учебное пособие 5-ое изд. – М., 2005. – С. 124. [↑](#footnote-ref-16)
17. Микидзе С.Г. Налоговое право : учебное издание. – М., 2008. – С. 30. [↑](#footnote-ref-17)
18. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [электронный ресурс]. - www.nalog.ru, 12.01.2009. [↑](#footnote-ref-18)
19. Официальный сайт Федеральной налоговой службы [электронный ресурс]. - www.nalog.ru, 12.01.2009 [↑](#footnote-ref-19)
20. Ашмарина Е.М. Некоторые проблемы современного налогового права России // Государство и право. – 2003. - № 3. – С. 50. [↑](#footnote-ref-20)
21. Горбунова О.Н., Селюкова А.Д., Другова Ю.В. Бюджетное право России. – М., 2002. – С. 33. [↑](#footnote-ref-21)