ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ РФ

НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ

ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

Кафедра экономики

**НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ РАЗВИТЫХ СТРАН**

(Курсовая работа)

Проверила:

\_\_\_\_\_\_\_М.В. Рыжкова

Выполнил:

Студент гр.2Б781 ИПР

\_\_\_\_\_\_\_М.Ю. Александров

Томск-2011

СОДЕРЖАНИЕ

[ВВЕДЕНИЕ 3](#_Toc197790925)

[1. ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СТРАН С РЫНОЧНЫМИ ЭКОНОМИКАМИ 5](#_Toc197790926)

[1.1. Экономическое содержание налога. Понятие налоговой системы. 5](#_Toc197790927)

[1.2. Содержание основных понятий налогового права. 7](#_Toc197790928)

[1.3. Основные виды налогов. 10](#_Toc197790929)

[2. СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН. 13](#_Toc197790930)

[2.1. Общие принципы реформирования налоговых систем. 13](#_Toc197790931)

[2.2. Цели и задачи налоговых реформ 17](#_Toc197790932)

[2.3. Сравнительная характеристика налоговой системы России и зарубежных стран 21](#_Toc197790933)

[ЗАКЛЮЧЕНИЕ 30](#_Toc197790934)

[СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 34](#_Toc197790935)

# ВВЕДЕНИЕ

«Налог» — это одно из основных понятий финансовой науки. Сложность понимания природы налога обусловлена тем, что налог — это одновременно экономическое, хозяйственное и правовое явление реальной жизни.

Теоретически экономическая природа налога заключается в определении источника обложения (капитала, дохода) и того влияния, которое оказывает налог в конечном итоге на частные хозяйства и народное хозяйство как единое целое. Следовательно, экономическую природу налога надо искать в сфере производства и распределения.

Как известно, реальный процесс налогообложения осуществляется государством и зависит от степени развития его демократических форм. Поэтому исследование природы налога финансовая наука вела в рамках учения о государстве. В свое время П. Прудон, верно, подметил, что «в сущности, вопрос о налоге – есть вопрос о государстве».

По мере своего развития учение о государстве открывало новые возможности и для выяснения природы налога. Трудности исследования налога, таким образом, заключались в том, что две науки — экономическая и правовая — занимались налогом, каждая, не считая его «своим». Выделение финансовой науки в самостоятельную позволило ей в последней четверти XIX - в начале XX в., используя идеи неоклассической школы и учение о правовом государстве, обосновать необходимость взимания налогов, сформулировать определение налога, словом выяснить природу налога, которая концептуально не оспаривается и в конце XX в.

 «История налогов показывает нам двоякое происхождение налога: во–первых, налог, возникший из контрибуции и дани, это — преимущественно налог на побежденных, иностранцев или просто на угнетенные классы, которые нередко принадлежали к другой национальности, чем господствующие классы — налог феодального общества. Второй тип налога, возникший после появления постоянного войска, носит совершенно другой характер, он устанавливается после долгих переговоров с участием различных представительных учреждений, парламентов и т. д. — налог буржуазного общества».[[1]](#footnote-1)

Налог в буржуазном обществе стал взиматься не только со «своего класса», как при феодализме – с земельного собственника, но также с «чужих классов», то есть с пролетариата и крестьян и даже преимущественно с последних.

История свидетельствует, что налоги — более поздняя форма государственных доходов. Первоначально налоги назывались «auxilia» и носили временный характер. Еще в первой половине XVII в. английский парламент не признавал постоянных налогов на общегосударственные нужды, и король не мог ввести налоги без его согласия. Однако постоянные войны и создание огромных армий, не распускаемых и в мирное время, требовали больших средств, и налоги превратились из временного в постоянный источник государственных доходов. Налог становится настолько обычным источником государственных средств, что известный политический деятель Северной Америки Б. Франклин (1706–1790) мог сказать, что «платить налоги и умереть должен каждый».

На исключительное значение налогов для государства, но уже с классовых позиций, обращал внимание К. Маркс: «Налог — это материнская грудь, кормящая правительство. Налог — это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией. Когда французский крестьянин хочет представить себе черта, он представляет его в виде сборщика налогов».[[2]](#footnote-2) Когда же население примирилось с налогами, и они превратились в основной источник государственных доходов, стали создаваться теории, названные индивидуалистическими. Они основывались на идее невмешательства государства в экономику, на идее непроизводительного характера государственных услуг.

Уже в 1900-1902 гг. С.Ю. Витте в лекциях, прочитанных Великому князю Михаилу
Александровичу, определял налоги как «принудительные сборы
(пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития».[[3]](#footnote-3)

Позже, к примеру, Ф. Нити – представитель итальянской финансовой школы развивает взгляды на природу государства и его экономическую роль и дает обоснование налогов: «Имеются неделимые общественные услуги, как, например, внутреннее спокойствие и внешняя безопасность, правосудие, общественная гигиена, охрана территории. Так как в этом случае не применимы пошлины, то есть вознаграждение за специальные делимые услуги, то необходимо, чтобы общие расходы покрывались налогами». Налог, по Нитти, «есть та часть богатства, которую граждане дают государству и местным органам ради удовлетворения коллективных потребностей».[[4]](#footnote-4)

Для российской науки актуальность и сложность проблем налогов и налогообложения состояла в том, что советское «общество законодательно провозгласило построение первого в мире государства без налогов».[[5]](#footnote-5) Осуществление экономической реформы в России означало необходимость проведения налоговой реформы, связанных с ней теоретических исследований и принятия налогового законодательства. Одной из первых проблем, которую надо было решить, это уточнить содержание категории «налог». Хотя вопрос остается дискуссионным в силу двойственной (экономической и правовой) природы налога и не только, но можно утверждать, что продвижение в этой области есть. Экономическая и финансовая литература освободились от схематичных подходов в определении категории «налог». Практика налогообложения помогла более четко определить характер экономических (финансовых) отношений между государством и налогоплательщиками.

В одном из последних учебников «Экономика» содержится определение налога, которое, на взгляд автора, взвешенно и корректно характеризует права (государства) и обязанности (налогоплательщика) субъектов налогового процесса: «Налоги представляют собой обязательные, безвозмездные, невозвратные платежи субъектов хозяйствования и населения органам государственного управления».[[6]](#footnote-6)

Налоговое законодательство РФ в части определения налога выделило его из общего понятия «налога, сбора, пошлины как обязательного взноса в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд». Налоговый кодекс, введенный в действие с 1.01.1999 г., развивает определение налога: «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».[[7]](#footnote-7)

1. ХАРАКТЕРИСТИКИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СТРАН С РЫНОЧНЫМИ ЭКОНОМИКАМИ.

## 1.1. Экономическое содержание налога. Понятие налоговой системы.

Наиболее полное определение налога дано в первой части Налогового кодекса Российской Федерации. Ст. 8 Кодекса 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».[[8]](#footnote-8)

В налоговую систему России кроме налогов как таковых входят также приравненные к ним сборы, отличительная особенность которых состоит в том, что их уплата является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Перечень сборов, как и налогов, в нашей стране включен в Налоговый кодекс, и поэтому на сборы распространяются все правила и правоотношения, установленные налоговым законодательством России.

Налог является экономической категорией, поскольку денежные отношения, складывающиеся у государства с юридическими и физическими лицами, носят объективный характер и имеют специфическое общественное назначение – мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

Исходя из необходимости наиболее полного удовлетворения потребностей государства в финансовых ресурсах, а так­же в целях выполнения налогами возложенных на них функций государство устанавливает совокупность налогов, которые должны взиматься по единым правилам и на единых принципах. Иначе говоря, налоги должны быть объединены в целостную единую систему. «Налоговая система – это совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства».[[9]](#footnote-9)

Налоговые системы большинства стран складывались столетиями под воздействием различных экономических, политических и социальных условий. Поэтому вполне естественно, что налоговые системы разных стран отличаются друг от друга: по видам и структуре налогов, их ставкам, способам взимания, фискальным полномочиям органов власти разного уровня, уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и ряду других важнейших признаков. Вместе с тем, для всех стран существуют общие принципы, позволяющие создать оптимальные налоговые системы. Эти принципы многообразны и многочисленны, в тоже время в их числе можно выделить наиболее важные.

В первую очередь необходимо выделить принцип равенства и справедливости. Распределение налогового бремени должно быть равным, т. е. каждый налогоплательщик должен вносить справедливую долю в государственную казну. И юридические, и физические лица должны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства. Но обложение налогами должны быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками.

В мировой практике существует два подхода к реализации принципа равенства и справедливости. Первый подход состоит в обеспечении выгоды налогоплательщика. Согласно этому подходу – уплачиваемые налоги соответствуют тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства, т. е., налогоплательщику возвращается часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета различного рода компенсаций, трансфертов, финансирования образования, здравоохранения и т. д., и т. п. Таким образом, в данном случае имеет место связь указанного подхода со структурой расходов бюджета. Второй подход в реализации принципа равенства и справедливости состоит в способности налогоплательщика платить налоги. Каждый платит свою долю в зависимости от платежеспособности. В построении налоговых систем эти два подхода, как правило, сочетаются, что обеспечивает наиболее благоприятные условия для реализации этого важнейшего принципа построения налоговой системы.

Многие ученые и практики выделяют принцип эффективности налогообложения, который вобрал в себя ряд достаточно самостоятельных принципов, объединенных общей идеологией эффективности:

– налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений, или, по крайне мере, это влияние должно быть минимальным;

– налоговая система должна содействовать проведению политики стабилизации и развитию экономики страны;

– не должны устанавливаться налоги, нарушающие единое экономическое пространство и налоговую систему страны. Поэтому не имеют права на существование налоги, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или финансовых средств либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций;

– налоговая система должна исключать возможность экспорта налогов. В связи с этим не должны устанавливаться региональные, либо местные налоги для формирования доходов какого-либо субъекта Федерации или муниципального образования в стране, если их уплата переносится на налогоплательщиков других субъектов Федерации или муниципальных образований;

– налоговая система не должна допускать произвольного толкования, но в то же время должна быть понята и принята большей частью общества. Налог, который налогоплательщик обязан платить, должен быть определен точно, а не произвольно: время, способ и сумма платежа должны быть в точности известны налогоплательщику. Не может допускаться толкование закона о налоге налоговым чиновником;

– максимальная эффективность каждого конкретного налога, выражаемая в низких издержках государства и общества на сбор налогов и содержание налогового аппарата. Иными словами, административные расходы по управлению налоговой системой и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными.

Важное значение при формировании налоговой системы имеет принцип универсализации налогообложения. Суть его можно выразить двумя взаимосвязанными требованиями: налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, субъекта налогообложения, его отраслевой или иной принадлежности. Иными словами, не допускается установление дополнительных налогов, повышенных либо дифференцированных ставок налогов или налоговых льгот в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы организации, гражданства физического лица, а также от государства, региона или иного географического места происхождения уставного (складочного) капитала (фонда) или имущества налогоплательщика. Кроме того, налоги не могут устанавливаться либо различно применяться исходя из политических, экономических, этнических, конфессиональных или иных подобных критериев – должен быть, обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта обложения.

Принцип одновременности обложения означает, что в нормально функционирующей налоговой системе не должно допускаться обложение одного и того же источника или объекта двумя или несколькими налогами. Иными словами, один и тот же объект может облагаться налогом только одного вида и только один раз за определенный законодательством налоговый период.

Рациональная и устойчивая налоговая система невозможна без соблюдения принципа стабильности налоговых ставок. Реализация этого принципа обеспечивается тем, что налоговые ставки должны утверждаться законом и не должны часто пересматриваться.

Одновременно с этим принципом в налоговой практике нередко используется и принцип дифференциации ставок, в зависимости от уровня доходов налогоплательщика. Этот принцип не является обязательным. Вместе с тем, при его применении не должно допускаться введение индивидуальных ставок налогообложения так же, как и введение максимальных налоговых ставок, побуждающих налогоплательщика свертывать экономическую деятельность.

Исключительно важным, особенно в условиях федеративного государства, является соблюдение принципа четкого разделения налогов по уровням государственного управления. Этот принцип обязательно должен быть закреплен в законе и имеет в виду, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и т. д. В то же время зачисление налогов в бюджеты разных уровней может регулироваться при ежегодном утверждении закона о бюджете.

Одним из принципов, сформулированным еще А. Смитом, является «принцип удобства и времени взимания налога для налогоплательщика. Исходя из этого принципа, каждый из всей совокупности налогов должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для налогоплательщика. Иными словами при формировании налоговой системы и введении любого налога должны быть ликвидированы все формальности, акт уплаты налога должен быть максимально упрощен: уплата налога не получателем дохода, а предприятием, на котором он работает; налоговый платеж приурочивается ко времени получения дохода. С точки зрения этого принципа наилучшими являются налоги на потребление, когда уплата налога осуществляется одновременно с покупкой товара или оплатой услуги».[[10]](#footnote-10)

Исходя из изложенного выше принципа удобства и времени взимания налогов, особую актуальность приобретает принцип разумного сочетания прямых и косвенных налогов. Для реализации этого принципа должно использоваться все многообразие видов налогов, позволяющее учесть как имущественное положение налогоплательщиков, так и получаемые ими доходы. Кроме того, использование данного принципа важно для стабильности финансов государства, особенно в период обострения кризисной ситуации в экономике, поскольку экономически более обоснованно иметь много источников пополнения бюджета со сравнительно низкими ставками и широкой налогооблагаемой базой, чем один или два вида поступлений с высокими ставками налогообложения.

## 1.2. Содержание основных понятий налогового права.

«Под налогом в иностранных государствах так же, как и в России, понимается обязательное изъятие в бюджет или иной государственный фонд части дохода или имущества физических и юридических лиц. Формы и правила такого изъятия должны быть определены законом. Элементами налога являются определяемые законодательными актами государства принципы, правила, категории, термины, применяемые для организации взимания налога».[[11]](#footnote-11) К важнейшим элементам налога относятся его субъект, объект, источник, единица обложения, налоговая база, налоговый период, ставка, льготы и налоговый оклад. Указанные элементы налогов являются объединяющим началом всех налогов и сборов. Через эти элементы, в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура, в частности порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения. Важно подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всеми странами мира. Эти элементы были присущи налогу с момента его зарождения.

Говоря о субъекте налога, важно отличать это понятие от понятия носителя налога. Субъект налога, или налогоплательщик, – это то лицо (юридическое или физическое), на которое, по закону, возложена обязанность платить налог. В некоторых случаях налог может быть переложен плательщиком (субъектом) налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком или носителем налога. Это имеет место в основном при взимании косвенных налогов. Если налог не переложим, то субъект и носитель налога совпадают в одном лице.

Объект налогообложения – это предмет, подлежащий налогообложению. В этом качестве выступают различные виды доходов (прибыль, добавленная стоимость, стоимость реализованных товаров, работ и услуг), сделки по купле-продаже товаров, работ и услуг, различные формы накопленного богатства или имущества. Объектом налогообложения может являться также иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательно возникает обязанность по уплате налога.

Следует подчеркнуть неразрывную связь объекта обложения с всеобщим исходным источником налога – валовым внутренним продуктом (ВВП), поскольку вне зависимости от конкретного источника уплаты каждого налога все объекты обложения представляют собой ту или иную форму реализации ВВП. Вместе с тем объект обложения и источник уплаты конкретного налога не всегда совпадают, а, как правило, почти никогда.

Единица обложения представляет собой определенную количественную меру измерения объекта обложения. Поэтому она зависит от объекта обложения и может выступать в натуральной или в денежной форме (стоимость, площадь, вес, объем товара и т. д.).

Стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения представляет собой налоговую базу. Необходимо иметь в виду, что налоговую базу составляет выраженная в облагаемых единицах только та часть объекта налога, к которой по закону применяется налоговая ставка. Например, объектом обложения налогом на прибыль является прибыль предприятия, но налоговую базу составит не вся балансовая прибыль, а лишь часть ее, так называемая налогооблагаемая прибыль, которая может быть или больше, или меньше балансовой прибыли.

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется подлежащая уплате сумма налога.

Налоговая ставка, или как ее еще называют норма налогового обложения, представляет собой величину налога на единицу измерения налоговой базы. В зависимости от предмета (объекта) налогообложения налоговые ставки могут быть твердыми (специфическими) или процентными (адвалорными).

* Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения

независимо от размеров доходов или прибыли. Указанные ставки применяются обычно при обложении земельными налогами, налогами на имущество. В российском налоговом законодательстве такие ставки «нашли широкое применение в обложении акцизным налогом».[[12]](#footnote-12)

* Процентные ставки устанавливаются к стоимости объекта обложения и могут быть

пропорциональными, прогрессивными и регрессивными. Пропорциональные ставки действуют в одинаковом проценте к объекту обложения. Примером пропорциональной ставки могут служить, в частности, установленные российским законодательством ставки налогов на прибыль и на добавленную стоимость. Прогрессивные ставки построены таким образом, что с увеличением стоимости объекта обложения увеличивается и их размер. При этом профессия ставок налогообложения, может быть, простой и сложной. В случае применения простой прогрессии налоговая ставка увеличивается по мере роста всего объекта налогообложения. При применении сложной ставки происходит деление объекта налогообложения на части, каждая последующая часть облагается повышенной ставкой. Ярким примером прогрессивной процентной ставки в российской налоговой системе являлась «действовавшая до 2001 г. шкала обложения физических лиц подоходным налогом. Вся сумма годового совокупного облагаемого налогом дохода граждан была разделена на 3 части. Первая часть (до 50 тыс. руб.) облагалась по ставке 12 %. Вторая часть (от 50 до 150 тыс. руб.) – по ставке 20 % и третья часть – (более 150 тыс. руб.) – по ставке 30 %».[[13]](#footnote-13)

Регрессивные ставки налогов уменьшаются с увеличением дохода. В российском налоговом законодательстве указанные ставки установлены по введенному с 2001 г. единому социальному налогу.

Налоговые ставки в нашей стране по федеральным налогам установлены по отдельным налогам второй частью Налогового кодекса Российской Федерации, а по большинству налогов – соответствующими федеральными законами. Ставки региональных и местных налогов устанавливаются, соответственно, законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. При этом ставки региональных и местных налогов могут быть установлены этими органами лишь в пределах, зафиксированных в соответствующем федеральном законе по каждому виду налогов.

Налоговые льготы – полное или частичное освобождение от налогов субъекта в соответствии с действующим законодательством. Одним из видов налоговой льготы является необлагаемый минимум – наименьшая часть объекта налогообложения, освобожденная от налога. Налоговые льготы могут также выступать в виде вычетов из облагаемого дохода, уменьшения ставки налога вплоть до установления нулевой ставки, скидки с исчисленной суммы налога.

Налоговый оклад представляет собой сумму налога, уплачиваемую налогоплательщиком с одного объекта обложения. Взимание налогового оклада может осуществляться тремя способами: у источника получения дохода, по декларации и по кадастру.

Созданная на основе указанных выше принципов налоговая система включает различные виды налогов, классифицирующихся по разным признакам. Группировка налогов по методам их установления и взимания, характеру применяемых ставок и объектов обложения и т. д. представляет собой классификацию налогов.

##  1.3. Основные виды налогов.

«В каждой стране взимается большое число разнообразных налогов и сборов, которые различаются как по названиям, так и по способам взимания. Нередко налоги отдельных стран бывают, похожи по названиям, но существенно не совпадают по условиям и деталям принципиального характера. В связи с этим изучение налоговых систем разных стран и их сравнительный анализ требуют соблюдения общих принципов и правил группировки налоговых платежей, их классификаций».[[14]](#footnote-14)

Под классификациями налогов понимаются их группировки, обусловленные определенными целями и задачами. Существует множество различных видов и типов классификаций налогов. Чтобы избежать ошибок при сопоставлении налоговых систем разных стран, уровня налогообложения, тяжести налогового бремени по отдельным группам налогов, необходим правильный подбор статистического или законодательного материала, учет особенностей подходов и методов, применяющихся в разных странах или разными учреждениями при проведении группировок налогов.

Однако все действующие классификации налогов можно свести к нескольким основным типам. В российской литературе о налогах «доминирует классификация, которую можно определить как традиционную. Эта классификация представляет собой довольно сложный вариант группировки налогов одновременно по методам их взимания, характеру применяемых ставок, объектам налогообложения и налогоплательщикам»[[15]](#footnote-15). В основе этой системы лежит деление всех налогов на три класса:

· прямые налоги;

· косвенные налоги;

· пошлины и сборы.

Под прямыми налогами понимаются налоги на доходы и имущество, под косвенными – налоги на товары и услуги. В разряд пошлин и сборов включаются все остальные налоги, не попавшие в два первых разряда. Прямые налоги, в свою очередь, подразделяются на реальные и личные. Разделение налогов на реальные и личные основывается на том, что реальными налогами облагаются отдельные вещи, принадлежащие налогоплательщикам, а личными налогами – совокупность доходов или имущество налогоплательщика. Группу прямых реальных налогов образуют поземельный, подомовой, промысловый налоги, налоги на доходы от денежных капиталов, на ценные бумаги. В группу прямых личных доходов включают подоходный налог с физических лиц, налоги на прибыль (доход) акционерных обществ (корпорационный), налог на прирост капитала, налог на сверхприбыль, подушный налог. К личным налогам относятся также налог на имущество и налог на наследство и дарение. Если строго следовать системе разделения налогов на реальные и личные, то к личным поимущественным следует причислять лишь те, где объектом налогообложения выступает стоимость имущества.

Отметим, что правомерность отнесения всех видов данного типа налогов к прямым личным вызывает определенное сомнение. Налогом на наследство может облагаться доля наследства, приходящаяся каждому наследнику. Такие налоги, несомненно, следует включать в группу личных налогов. Но налогом может облагаться и само наследство целиком, а доля каждого из наследников уже не облагается. Поэтому вряд ли правомерно отнесение такого типа налогообложения к личным налогам.

Основные виды косвенного налогообложения – это акцизы, фискальные монополии, налог с оборота, налог с продаж, налог на добавленную стоимость, пошлины и сборы.

Понятие «акцизы» может иметь как расширенное, так и узкое толкование. В группу акцизов могут включаться все виды налогов на товары и услуги (расширенное толкование). В этом случае акцизами называют не только налоги на определенные товары и услуги, но и налог на добавленную стоимость (универсальный акциз), и налоги с продаж, и импортные пошлины. Иногда таможенные импортные пошлины не включают в акцизы, иногда налоги с продаж выделяют в особую группу.

Узкое толкование термина «акцизы» предусматривает отнесение к данной группе лишь налогов, взимаемых в виде надбавок к ценам или тарифам на отдельные конкретные товары и услуги. При расширенной трактовке эту группу налогов обычно называют индивидуальными акцизами.

Налог на добавленную стоимость нередко рассматривают как разновидность налога с оборота и объединяют эти два налога в одну группу, противопоставляя им индивидуальные акцизы.

В налоговых законодательствах разных стран можно встретить различные трактовки и определения этих налогов. Международные организации, проводящие сопоставления налоговых систем и тенденций в динамике налоговых доходов, тоже применяют различные методики группировок. Но важно помнить об этих отличиях, особенно при сопоставлении данных из разных источников.

К недостаткам традиционной классификации следует отнести путаницу, которая порождается включением или не включением в число налогов взносов на социальное страхование и других взносов и сборов обязательного характера. В одних странах эти обязательные отчисления производятся в независимые от государственного бюджета фонды, в других – они поступают непосредственно в федеральный бюджет, в третьих странах сочетаются элементы двух вышеуказанных систем (смешанный вариант). Как сторонники включения, так и сторонники не включения обязательных взносов на социальное страхование и иные социальные цели в число налогов приводят весьма убедительные аргументы. Сторонники включения таких взносов в число налогов справедливо отмечают их обязательный характер, жесткую законодательную регламентацию, говорят о том, что плательщику в принципе все равно, пойдут его деньги в бюджет или какой-нибудь независимый фонд. Сторонники не включения, несомненно, правы, когда напоминают о возвратном (в перспективе) характере таких отчислений, особенно для лиц, занятых наемным трудом, т.е. о том, что если все обязательные платежи называть налогами, то возникнет смешение понятий, определяющих разные предметы и процессы. Наконец, они указывают на то, что «в ряде стран в системах взносов на социальное страхование есть элементы выбора и добровольности, что несовместимо с платежами налогового характера»[[16]](#footnote-16).

Сложности установления четкой классификации увеличиваются и в связи с тем, что в ряде стран параллельно со взносами на социальное страхование (обязательными и добровольными) существуют налоги на выплачиваемую заработную плату (на фонд заработной платы). Последние могут иметь характер целевых налогов, что сближает их со взносами социального назначения.

Для международных сопоставлений обычно применяется система налоговой классификации Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). В тех же случаях, когда речь идет о налоговом законодательстве отдельной страны или дается характеристика особенностей отдельных видов налогов, применяются методики и трактовки, принятые в национальном законодательстве.

Если применяется вариант группировки, отличный от методики ОЭСР или национального законодательства страны, о которой идет речь, то эти отличия оговариваются особо и дается характеристика примененной методики.

Классификация ОЭСР является наиболее детальной, подробной и в то же время самой простой. Каждый налог отнесен к определенной группе, подгруппе и имеет свой кодовый номер. Основанием для отнесения того или иного налога к определенной группе служит объект налогообложения. Взносы на социальное страхование для целей обобщения статистических данных, их сопоставления и анализа тенденций по всем странам условно отнесены к налогам, но выделены в отдельную группу. Близкие по характеру налоги на фонд оплаты труда, на выплаченную заработную плату и т.д. объединены в группу «Налоги на заработную плату и рабочую силу». Внутри групп налоги подразделяются на периодические и непериодические, на взимаемые с физических и с юридических лиц, а также по другим существенным признакам.

Дробность в подразделении видов налогов и однородность объединения объектов классификации в разряды и группы, позволяют не только анализировать и сопоставлять данные по отдельным налоговым группам, но и при соблюдении определенных правил производить корректную перегруппировку данных для конкретных целей исследования. Так, «объединение групп «Взносы на социальное страхование» и «Налоги на заработную плату и рабочую силу» может дать исходную информацию об уровне налогообложения расходов на выплату заработной платы и жалования в каждой отдельной стране»[[17]](#footnote-17). При этом, разумеется, следует помнить о возможной специфике взносов на социальное страхование.

Сильно отличается от классификаций ОЭСР и МВФ классификация по Системе национальных счетов (СНС) и по Европейской системе экономических интегрированных счетов (ЕСЭИС). СНС использует подход, очень схожий с рассмотренной выше «традиционной» налоговой классификацией. Налоги подразделяются на прямые и косвенные, при этом в число налогов не включаются взносы на социальное страхование, а таможенные налоги, сборы и пошлины выделяются в самостоятельный раздел. Пошлины, сборы и налоги на использование отдельных видов товаров и услуг или на разрешение использовать товары или осуществлять определенные виды деятельности, объединяемые в один раздел классификациями ОЭСР и МВФ, здесь включаются в разные разделы.

ЕСЭИС выделяет следующие налоговые группы: налоги на доходы и импорт
(т.е. объединяет в одну группу внутренние косвенные налоги и таможенные пошлины и сборы, что не характерно ни для одной из вышеупомянутых налоговых классификаций), налоги на капитал, регистрационные сборы и пошлины.

Различия между классификациями ОЭСР и МВФ и классификациями СНС и
ЕСЭИС определяются тем, что две первые системы подчинены задачам систематизации и международного сопоставления налоговых поступлений, а две последние направлены на решение проблем бухгалтерского учета при использовании методики национальных счетов. Отличия классификации МВФ от классификации ОЭСР вытекают из специфического подхода МВФ к регистрации и сопоставлениям данных о внешней торговле и движении капитала. МВФ проводит большую детализацию в отношении налогов, пошлин и сборов в сфере международных расчетов.

Преимущество системы ОЭСР заключается в том, что «первая классификация
(это характерно и для системы МВФ) выделяет группы «Прочих налогов» и
«Других налогов и сборов» самыми малочисленными притом, что сгруппированные в разделы и подразделы, налоговые поступления разных стран становятся вполне сопоставимыми»[[18]](#footnote-18).

# 2. СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ И ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН.

## 2.1. Общие принципы реформирования налоговых систем.

 Вопросы налогообложения являются одними из основных во внутренней политике любого государства. Проекты налоговых изменений и реформ составляют весомую часть предвыборных программ ведущих политических партий. Совершенствование налоговых систем всегда выдвигается в качестве приоритетных задач любого правительства в развитых странах. Противоречие между потребностями увеличения налоговых доходов и необходимостью создания благоприятных условий для национального предпринимательства выступает основной причиной изменений в сфере налогообложения.

«Правильно организованная налоговая система должна отвечать следующим основным принципам:

* налоговое законодательство должно быть стабильно;
* взаимоотношения налогоплательщиков и государства должны носить правовой характер;
* тяжесть налогового бремени должна равномерно распределяться между категориями налогоплательщиков и внутри этих категорий;
* взимаемые налоги должны быть соразмерны доходам налогоплательщиков;
* способы и время взимания налогов должны быть удобны для налогоплательщика;
* принцип не дискриминации, т.е. равенство налогоплательщиков перед законом;
* издержки по сбору налогов должны быть минимальны;
* принцип нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности;
* принцип доступности и открытости информации по налогообложению;
* принцип соблюдения налоговой тайны.

Рассмотрим кратко содержание этих основных принципов»[[19]](#footnote-19).

Под стабильностью налогового законодательства понимается неизменность норм и правил, регулирующих сферу налоговых взаимоотношений. В соответствии с этим принципом изменения в законодательство о налогах не должны вноситься в течение финансового года, а правила, дающие льготы и преференции, не должны изменяться (отменяться) до того срока, который первоначально был установлен законодателем. Не меньшее значение имеет и стабильность налогового законодательства в течение ряда лет, т.е. реформы и изменения существенного характера не могут проводиться каждый год. Всеми крупными инвесторами в мире нестабильность налогового законодательства рассматривается как основание для отнесения страны (или территории) к зонам, не благоприятным для инвестирования и предпринимательства.

Пересмотр норм налогового законодательства во всех развитых странах осуществляется в соответствии с действующими процедурами по утверждению законов. В большинстве стран изменение норм налогового права невозможно не только в текущем финансовом году, но и в году наступающем. Во всех странах действуют нормы, в соответствии с которыми обязательно должен существовать длительный период между моментом принятия каких-либо налоговых изменений и моментом вступления их в силу.

Правовой характер взаимоотношений государства и налогоплательщиков может существовать только в странах, где невозможно издание актов правового характера в сфере налогообложения отдельными государственными учреждениями. В правовом государстве все взаимоотношения налогоплательщиков и государства могут регулироваться только законами.

Правительство имеет право лишь предлагать какие-либо изменения, но силу закона эти изменения могут принимать лишь после их утверждения высшим законодательным органом. Принцип правовых взаимоотношений предполагает также взаимную ответственность сторон в сфере налогового права.

Нарушения принципа правового характера взаимоотношений налогоплательщиков и государства выражаются в налоговом произволе властей и могут проявляться как на уровне актов центральных органов исполнительной власти, так и на уровне правотворчества органов местного самоуправления.

Принцип распределения тяжести налогового бремени не является жестким при построении налоговой системы, но его несоблюдение или частые грубые нарушения приводят к такому тяжелому последствию, как массовое уклонение от уплаты налогов. Добиться равенства, справедливости и научной обоснованности в распределении налогового бремени не удавалось и не удается ни одному государству в мире.

Вероятно, никто и никогда не создаст налоговую систему, которая подходила бы для всех налогоплательщиков и всеми гражданами страны воспринималась как справедливая. Но законодатель любой страны должен стремиться к тому, чтобы не допустить значительной неравномерности в распределении тяжести налогового бремени по разным категориям налогоплательщиков, различающихся по социальному составу, роду занятий, месту жительства и т.д., а также не допустить разного уровня налогообложения лиц с приблизительно равными доходами. Пропорциональность изымаемых с помощью налогов доходов разных категорий населения не должна быть обязательной целью законодателя, тем не менее, значительные диспропорции являются нежелательными.

Грубейшим нарушением принципа равномерности распределения тяжести налогового бремени является уклонение от уплаты налогов. Распространение массовых уклонений от уплаты налогов свидетельствует об отсутствии контроля государства за сферой налогообложения.

Принцип соразмерности взимаемых налогов с доходами налогоплательщиков заключается не только в том, что после уплаты налога у налогоплательщика должны оставаться средства, достаточные для нормальной жизнедеятельности и расширения экономической деятельности, но и в том, что в отдельные периоды, а именно в период внесения налоговых платежей, последние не должны превышать уровня текущих поступлений. В противном случае возникает возможность массовых банкротств, обусловленных налоговым фактором.

Соблюдение принципа создания максимальных удобств для налогоплательщиков является важной задачей государства, стремящегося к экономическому росту. Удобства налогоплательщика – это не только установление сроков внесения налоговых платежей, возможности получения отсрочек и рассрочек, но и понятность норм и правил налогового законодательства. Доступность норм и правил налогового законодательства для всех категорий налогоплательщиков является «целью законодателей во всех странах мира, однако ни в одной стране эту цель нельзя считать достигнутой. Минимальными требованиями в этой области можно считать следующие:

1. каждый используемый термин должен иметь свое единственное значение, установленное законом;
2. количество издаваемых законодательных актов не должно быть чрезмерным;
3. законодательные акты и нормы, содержащиеся в них, не должны противоречить друг другу;
4. тексты законов должны быть понятны человеку со средним для данной страны уровнем образования;
5. при изменении каких-либо норм в законодательных актах, опубликованных в предыдущие годы, должен публиковаться их новый измененный текст»[[20]](#footnote-20).

Одним из важнейших принципов построения налоговых систем является принцип равенства налогоплательщиков перед законом. Про этот принцип можно сказать, что он неуклонно соблюдается в подавляющем большинстве развитых и богатых стран и практически всегда нарушается в неразвитых и бедных странах. Под равенством налогоплательщиков понимаются их общие и равные права и ответственность в сфере налогообложения. Ни для кого не должны предусматриваться такие права или ответственность, которые не могли бы быть распространены на других. Нарушение принципа равенства налогоплательщика перед законом проявляется в налоговой дискриминации, которая может выражаться по половому, расовому, национальному, сословному, возрастному или иным признакам.

К наиболее грубым проявлениям налоговой дискриминации относятся индивидуальные налоговые льготы, т.е. какие-либо преимущества, предоставляемые не категории налогоплательщиков, а определенному лицу или определенным лицам. Запреты на предоставление индивидуальных льгот содержатся в законодательстве подавляющего большинства стран.

В налоговых законах некоторых стран можно встретить упоминание о возможностях предоставления льгот отдельным лицам. Подобное упоминание содержится в налоговых законах Французской Республики. «Правом предоставления льгот индивидуального характера в этой стране наделены президент и премьер-министр. Наряду с фиксацией этого права в законе следует длинный перечень тех случаев, когда даже они не имеют права предоставлять такие льготы. В отношении всех остальных должностных лиц действует однозначный и жесткий запрет на предоставление налоговых льгот индивидуального характера. Важно отметить, что сам факт предоставления подобной льготы является достаточным основанием для осуждения должностного лица на длительный срок по статье, предусматривающей получение взятки, при этом доказательств получения взятки не требуется»[[21]](#footnote-21).

В Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии в 1992 г. завершились многолетние дебаты относительно того, «должна ли платить подоходный налог королева – единственное лицо, прежде освобождавшееся от уплаты налогов. Одним из основных доводов в пользу привлечения главы государства к уплате налогов был тезис о том, что освобождение королевы от уплаты налогов является нарушением принципа равенства налогоплательщиков перед законом»[[22]](#footnote-22).

Принцип сведения к минимуму издержек по сбору налогов и контролю за соблюдением налогового законодательства, иначе называемый принципом рентабельности налоговых мероприятий, представляет собой вполне разумное выражение чаяний налогоплательщиков о том, чтобы не все поступления по налогам использовались для сбора налогов. Подобная ситуация нередко возникала в истории в сфере налогообложения отдельных видов недвижимого имущества, где «расходы государства на разработку и заполнение документации, обмеры, обсчеты, аэрофотосъемки, перерасчеты, в сочетании с многочисленными льготами для широкого круга категорий налогоплательщиков, приводили к тому, что сумма налоговых поступлений была меньше осуществленных затрат»[[23]](#footnote-23). Традиционно высокими издержками отличается система налогообложения доходов физических лиц, особенно в условиях относительно низкого уровня доходов среднего класса.

Принцип нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности не противоречит регулирующей функции налогов. Любые налоговые системы всегда влияют на принятие решений в экономике. Безусловно, является нормальной ситуация, когда налоги стимулируют приток капитала в передовые отрасли промышленности, создают барьеры для импорта, препятствуют перенаселению столиц или сверхкрупных городов, стимулируют снижение потребления одних видов продукции и в то же время выпуск и потребление других, становятся преградой для перемещения на территорию страны вредных производств и притока низкокачественных товаров. Но налоги не должны влиять на формы предпринимательской деятельности и поведение граждан в тех случаях, когда в таком влиянии нет смысла. Приобретать оборудование, сырье, материалы, иностранную валюту, брать кредиты, создавать новые предприятия, объединения, ассоциации и фонды, проводить научные исследования, сдавать имущество в аренду или продавать его – все это и многое другое предприниматели должны делать, руководствуясь собственными целями и задачами, уровнем своих представлений и прогнозов, оценкой своих возможностей, но не в силу каких-либо особенностей или требований налогового законодательства.

Одним из наиболее ярких свидетельств грубого нарушения принципа нейтральности налогов в отношении форм и методов экономической деятельности является быстрое распространение (как правило, в абсурдных количествах) предприятий со специфическими функциями, особенностями регистрации или сферами деятельности: банков, бирж, страховых компаний, инновационных фирм, предприятий с высокой долей инвалидов и пенсионеров, «предприятий с иностранными инвестициями».

К основным последствиям нарушения принципа нейтральности налогообложения в отношении форм и методов экономической деятельности относятся: искажение данных и материалов государственной статистики, большое число «бумажных предприятий», резкое увеличение доли мнимых сделок, массовое уклонение от уплаты налогов. Получая незначительные суммы от регистрации новых юридических лиц, государство теряет колоссальные налоговые поступления, а также возможности по эффективному регулированию предпринимательской деятельности в стране.

К числу основных принципов построения цивилизованной налоговой системы можно отнести также принцип доступности и открытости информации по налогообложению, а также информации о расходовании средств налогоплательщиков. Открытость и доступность информации по всем вопросам налогообложения представляет самый жесткий принцип, он должен выполняться неукоснительно. Суть его заключается в том, что не должно существовать ни одного документа по вопросам налогообложения, который был бы недоступен любому налогоплательщику. Применение этого принципа на практике означает обязанность налоговых органов предоставлять любую информацию по вопросам регламентации налоговой сферы любому лицу, пожелавшему ее получить. В развитых странах налоговые органы бесплатно показывают все источники права по налогам, дают разъяснения и необходимые консультации. Плата может взиматься лишь при предоставлении таких дополнительных услуг, как перевод информации на другой носитель, либо при составлении тематических подборок, однако и эти виды услуг, как правило, тоже бесплатны.

Принцип соблюдения налоговой тайны является обязательным для налоговых органов цивилизованной страны. В ряде стран действует категорический запрет на разглашение и публикацию сведений не только по отдельным налогоплательщикам, но и по ряду категорий налогоплательщиков, если число плательщиков определенной категории является ограниченным или каким-либо образом можно вычислить экономические показатели одного из них.

Доступность информации о расходовании средств налогоплательщиков – это такое требование, которое не только выполняется, но даже перевыполняется в тех странах, где «правительство ощущает ответственность перед своими гражданами»[[24]](#footnote-24). Хотя обеспечение доступа к информации о расходовании бюджетных средств, строго говоря, нельзя отнести к принципам построения собственно налоговой системы, информированность населения о государственных расходах в развитых странах всегда считалась одним из основных средств повышения эффективности работы исполнительной власти по сбору налогов.

## 2.2. Цели и задачи налоговых реформ

 История XX в. показывает, что ни одной стране мира не удается на длительный период сохранять систему налогообложения в неизменном виде. Налоговые реформы позволяют снимать наиболее острые противоречия, приспосабливать налоговый механизм к возникающим новым ситуациям, изменять структуру налоговых поступлений в отношении отдельных видов и групп налогов, перераспределять поступления по звеньям налоговой системы.

К основным недостаткам действующих налоговых систем в развитых странах, в том числе и России, можно отнести следующие:

* налоговые системы остаются сложными для понимания налогоплательщиков,

налоговое законодательство в целом ряде стран не систематизировано. Нормы, регулирующие одни виды налогообложения, могут отличаться от норм, регулирующих другие виды налогов. Заполнение налоговых деклараций представляет собой труд, требующий досконального знания не только норм налогового права, но и достаточно сложного технического оснащения. Постоянно возрастает число лиц, которые не могут заполнить декларацию самостоятельно, а обращаются за помощью к специалистам. В ряде стран профессия налогового адвоката стала не только самостоятельной, но и массовой.

* число налогов, парафискальных сборов, обязательных платежей в большинстве

стран измеряется десятками, а с учетом платежей обязательного характера на региональном и местном уровне, нередко, превышает сотни. Сочетание сложности норм налогового права и большого числа налогов и иных платежей обязательного характера становится фактором, снижающим эффективность управления налоговой сферой, и вызывают многочисленные нарекания налогоплательщиков;

* налогообложение доходов во многих странах характеризуется неравномерностью

распределения налогового бремени, выражающегося в том, что налогоплательщики примерно с одним уровнем доходов и одного социального статуса платят разные налоги;

* высокие предельные ставки налогов в налогообложе­нии доходов приводят к

потере стимулов к труду, росту оборотов теневой экономики, вывозу капитала и уходу производств в другие страны;

* несоблюдение принципов нейтральности налогообложения в отношении форм и

методов экономической деятельности обусловливает регистрацию значительного числа фиктивных компаний, усложнение экономических связей, создание специфических форм экономической деятельности, рост числа мнимых сделок;

* многочисленные льготы, предоставляемые действующим налоговым

законодательством, часто теряют свою эффективность, переставая быть стимулом для каких-то полезных изменений, и становятся просто формой снижения налоговых обязательств для предпринимателей, на высоком уровне владеющих технологиями налогового планирования;

* в целом ряде стран налоговые эксперты в качестве существенного недостатка

действующего налогового права выделяют проблемы терминологии. В странах, не относящихся к англоязычным, в последние десятилетия появилось огромное количество терминов либо не понятных населению страны, либо таких, применение которых порождает неоднозначность трактовок, путаницу и многократное расширение специального лексикона (профессионального сленга). Для преодоления этого явления в ряде стран предпринимаются активные меры, по масштабам и издержкам сопоставимые с коренными изменениями в налоговых системах;

* целую группу составляют недостатки налоговых систем, связанные с

несоответствием действующего налогового национального законодательства по организации приемов и методов работы налоговых служб уровню развития международных экономических отношений. Архаичные нормы и правила входят в противоречия с задачами унификации систем налогообложения в рамках международных экономических и политических сообществ, союзов, организаций;

* значительное число недостатков действующих налоговых систем, противоречий,

не состыковок и расхождений в трактовках связаны с мероприятиями, проводившимися в предыдущие годы и десятилетия, многие нормы налогового права теряют свое значение или становятся препятствиями для разрешения новых проблем, возникающих перед правительствами и экономическими субъектами.

* пересмотры и реформы систем налогообложения, осуществлявшиеся в последние

десятилетия, «были ориентированы на следующие основные направления:

1. расширение базы налогообложения доходов физических лиц;
2. пересмотр системы налоговых ставок по подоходному налогообложению с целью снижения предельных ставок, уменьшения степени прогрессивности налогообложения и уменьшения числа действующих ставок;
3. резкое сокращение числа предоставляемых налоговых льгот и приведение действующих льгот в систему;
4. уменьшение различий при применении разных видов режимов налогообложения отдельных объектов;
5. сокращение числа действующих налогов, пара фискальных отчислений и иных платежей обязательного характера, объединение отдельных видов налогов и платежей, имеющих общую базу и методологию определения объема налоговых обязательств, в один налог;
6. уменьшение специфики налогообложения доходов и имущества по отраслям экономической деятельности;
7. устранение многократности налогообложения одних и тех же объектов на разных уровнях налоговых систем;
8. приведение норм действующего налогового законодательства в соответствие с международными двусторонними и многосторонними соглашениями, унификация налогообложения в рамках международных объединений»[[25]](#footnote-25).

В значительной мере направленность реформ определяется политическими факторами, целями и задачами политических партий, проводящих те или иные изменения в налоговой сфере. Для правых партий характерно стремление к снижению налогового бремени средних и высокооплачиваемых слоев населения, к созданию благоприятных условий налогообложения доходов физических лиц, к снижению степени прогрессивности подоходного налогообложения, минимизации льгот социального характера. Партии левой, социал-демократической и социалистической ориентации, как правило, выступают за усиление дирижизма в экономике, за повышение уровня подоходного налогообложения и усиление его прогрессивного характера, введение льгот для национальных производителей товаров и услуг, за создание преференций для национализированных предприятий, за повышение размера необлагаемого дохода, за расширение системы социального страхования. При чередовании у власти партий и движений правой и левой ориентации можно отметить лавирование в сфере налогообложения. Особенно ярко изменения в курсе налоговых реформ проявлялись «в Германии в 50–60–е гг., во Франции в конце 70–х и первой половине 80–х гг., в Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии в 60–е и 70–е гг., в Соединенных Штатах Америки в 80–е и 90–е гг»[[26]](#footnote-26).

В 60–е гг. в Германии правительство В. Брандта усилило социальный характер налогового реформирования. Во Франции подобные изменения были связаны с приходом президента Ф. Миттерана, а затем противоположное движение стало нарастать с усилением позиций блока правых партий «Объединение в поддержку Республики – Союз за французскую демократию». Наиболее яркое изменение курса социальной направленности налоговых преобразований в Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии было связано с приходом правительства во главе с М. Тэтчер. Даже поверхностный анализ тенденции в реформировании налогообложения в периоды правлений администраций Р. Рейгана и Б. Клинтона позволяет сделать вывод о противоположной направленности налоговых изменений, осуществлявшихся в США в 80–е и 90–е гг.

Подобная социальная ориентация налоговых реформ существует и в других странах ОЭСР. Однако в меньшей степени она была характерна для стран, имевших стабильный курс социальной политики: Швейцарской Конфедерации, Финляндии, Швеции (до середины 90–х гг.), Бельгии, Нидерландов, Люксембурга, Австралии, Канады и Новой Зеландии.

Налоговые реформы национальных налоговых систем, ориентированные на унификацию налогообложения в рамках международных политических и экономических объединений во второй половине XX в., в наибольшей степени были характерны для стран Западной Европы. Можно отметить в этой связи реформы в странах Северного договора, Бенилюкса, но особый характер и размах реформы этого типа приобрели в странах Европейского сообщества. В гораздо меньшей степени реформы, ориентированные на цели международных экономических и политических объединений, были характерны для США, Канады, Японии, Австралии, Новой Зеландии и ЮАР.

Реформирование взаимоотношений различных уровней государственной власти и органов местного самоуправления в налоговой сфере осуществлялось в целом ряде стран. Однако такие реформы часто имеют разную направленность: во Франции в 80–е гг. изменения в налоговой сфере проводились в рамках общей политики децентрализации государственного управления и государственных финансов, а в Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии изменения, осуществлявшиеся в 60–е и 70–е гг., были ориентированы на создание жесткой единой общегосударственной системы по сбору налогов. Взаимоотношения различных уровней государственного управления во второй половине XX в. оставались практически неизменными в Германии, США, Италии и других странах.

К наиболее существенным реформам, затрагивающим распределение налоговых поступлений по группам и отдельным видам налогов, следует отнести введение в подавляющем большинстве стран Западной Европы налога на добавленную стоимость. В этих странах унифицированный по принципам организации, методам взимания и контроля налог на добавленную стоимость заменил прежде существовавшие налоги с оборота, многочисленные налоги с продаж, а также отдельные виды индивидуальных акцизов. «Во второй половине 60–х гг. этот налог был введен в Дании, Франции, ФРГ, Нидерландах и Швеции. В 70–е гг. он получил распространение в Люксембурге, Бельгии, Норвегии, Ирландии, в Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии и в Италии. В 80–е гг. к вышеперечисленным странам присоединились Испания, Португалия, Греция, Турция, Исландия. К странам, не использующим налог на добавленную стоимость, относятся США и Швейцарская Конфедерация. В Японии, Канаде, Новой Зеландии этот налог существенно отличается от налога на добавленную стоимость, применяемого в странах Европейского сообщества»[[27]](#footnote-27).

Особую группу налоговых реформ составляют реформы, направленные на изменение систем подачи и обработки сведений налогового характера. К таким реформам относятся: унификация бланков налоговой отчетности, предназначенных для механизированной и электронной обработки; подача сведений на электронных носителях информации; разработка единых стандартов бухгалтерского учета для юридических лиц и заполнения отчетных документов; создание единых систем учета налогоплательщиков; унификация методов контроля за исполнением налоговых обязательств. Изменения этого типа производились во всех без исключения странах. Они либо имели характер самостоятельных мероприятий, либо объединялись с другими изменениями налогового законодательства. Организационно-технологические реформы в сфере налогообложения в странах Западной Европы были связаны с введением налога на добавленную стоимость.

Реформы и изменения в сфере налогообложения стран ОЭСР, наряду с целым рядом других экономических факторов, обусловили следующие основные общие тенденции в структурах налоговых поступлений:

* до середины 70-х гг. в большинстве развитых стран отмечался стабильный рост доли налогов на доходы и взносов в фонды социального назначения. Со второй половины 70-х гг. до настоящего времени продолжается тенденция к снижению поступлений по этой группе налогов. Одновременно усиливается проявление тенденций к росту поступлений по налогам на потребление, главным образом, за счет роста поступлений по налогу на добавленную стоимость;
* доля поступлений по индивидуальным акцизам постепенно снижается во всех странах;
* к середине 70-х гг. практически стабилизировалась доля поступлений по налогам на доходы юридических лиц, причем в 80-е и 90-е гг. в подавляющем большинстве стран отмечается снижение доли поступлений по этим налогам в общей структуре налоговых поступлений;
* структура налоговых поступлений по звеньям налоговых систем в XX в. имела две разнонаправленные тенденции. До 60-х гг. практически во всех развитых странах происходило возрастание доли налогов, взимаемых на уровне центрального правительства (поступлений в бюджеты федераций, конфедераций, центральные или общегосударственные бюджеты). С 60-х гг. доля налоговых поступлений в бюджеты регионов (штатов, земель, провинций, областей), а также органов местной власти и местного самоуправления начинает расти опережающими темпами;
* для подавляющего большинства развитых стран во второй половине XX в. характерно снижение доли поступлений по налогам на имущество в общей структуре налоговых поступлений;
* на рубеже 70-х и 80-х гг. сначала в США и Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии, а затем и во многих других развитых странах была остановлена тенденция к росту доли налоговых и пара фискальных изъятий в валовом внутреннем продукте и национальном доходе, прежде характерная для всех стран. Эти изменения были «связаны с действиями администрации Р. Рейгана и правительства М. Тэтчер по коренному реформированию национальных налоговых систем»[[28]](#footnote-28);
* возникновение такого феномена, как наднациональный уровень налогообложения, что обусловлено развитием взаимоотношений стран – членов Европейского сообщества.

##  2.3. Сравнительная характеристика налоговой системы России и зарубежных стран

 Научно доказано, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика (рост количества налогов и увеличение ставок налогов, отмена льгот и преференций) эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, но затем начинает резко снижаться. При этом потери бюджетной системы становятся невосполнимыми, так как определенная часть налогоплательщиков или разоряется, или сворачивает производство, другая часть находит как законные, так и незаконные пути минимизации установленных подлежащих к уплате налогов. При снижении налогового бремени в дальнейшем для восстановления нарушенного производства потребуются годы.

Кроме того, тот налогоплательщик, который нашел реальные пути ухода от налогообложения, даже при возврате к «старому» уровню налогового изъятия, уже не будет платить налогов в полном объеме. В этой связи проблема оптимальной налоговой нагрузки налогоплательщика играет особую роль в построении и совершенствовании налоговой системы любого государства – с развитой экономикой, так и находящегося в переходном периоде.

Зависимость между усилением налогового гнета и суммой тающих в государственную казну налогов еще в начале I-ой половины XX века вывел профессор А. Лаффер, построивший свою знаменитую «кривую Лаффера» (рис. 1)

 ДБ

 ДБ макс.

###### **Нормальная зона**

##### **Запретная зона**

 Ст Н

**ДБ** – доходы бюджета; **ДБ макс.** – максимальные доходы бюджета; **Ст Н** –налоговая ставка; **Ст Н макс**. – максимальная налоговая ставка.

Рис. 1*. Кривая Лаффера*

Согласно теории А. Лаффера, «увеличение налоговых ставок только до определенного предела способствует росту налоговых поступлений, при его достижении поступление налогов начинает постепенно замедляться, а затем при превышении этого предела произойдёт снижение доходов бюджета, или их падение»[[29]](#footnote-29). Необоснованное увеличение налогового бремени, согласно А. Лафферу, является первопричиной развития теневого сектора экономики. Именно А. Лаффер обосновал, что только снижение налоговой нагрузки стимулирует предпринимательскую деятельность, развивает инициативу и предприимчивость. Рост доходов в бюджет в этом случае осуществляется не за счет нагнетания налогового бремени на товаропроизводителей, а за счет увеличения производства и расширения на этой основе налогооблагаемой базы. Вместе с тем, «кривая А. Лаффера» лишь показывает указанную зависимость, но не дает четкого представления о предельно допустимой величине налоговых изъятий в бюджет страны. Эта величина не может быть постоянной и достаточно точной, в немаловажной степени ее уровень зависит от финансового состояния налогоплательщиков в конкретной стране, от состояния экономики этой страны в целом.

Многовековая практика построения налоговых систем в странах с развитой рыночной экономикой выработала определенные показатели, за пределами которых невозможна эффективная предпринимательская деятельность. Мировой опыт налогообложения показывает, что изъятие у налогоплательщика до 30-40 % дохода – та черта, за пределами которой начинается процесс сокращения сбережений и тем самым инвестиций в экономику. Если же ставки налогов и их число достигают такого уровня, что у налогоплательщика изымается более 40-50 % его доходов, то это полностью ликвидирует стимулы к предпринимательской инициативе и расширению производства.

Иными словами, эффективная налоговая система должна обеспечивать разумные потребности государства, изымая у налогоплательщика не более 30 % его доходов. Конечно, из этого правила есть исключения, которые только лишь подтверждают правильность установленного правила. «Налоговая система отдельных стран, в частности Швеции, построена таким образом, что налогоплательщик отдает в государственную казну 50 % и более своего дохода, и это не подавляет его стимулы к развитию производства. Парадокса в этом нет, поскольку в этих странах государство за счет налогов решает многие задачи экономического и социального характера, которые в большинстве других стран налогоплательщик вынужден решать за счет своих доходов, оставшихся у него после уплаты всех причитающихся налогов»[[30]](#footnote-30). Так что баланс интересов в данном случае все же сохраняется.

При этом необходимо также иметь в виду, что показатель налогового изъятия, определяемый в целом по налоговой системе, страдает весьма серьезным недостатком, заключающемся в том, что он определяет уровень налогового гнета среднего статистического налогоплательщика, не учитывая индивидуальных особенностей конкретного налогоплательщика. Но вместе с тем, этот показатель необходим, так как налоги устанавливает государство и оно должно учитывать этот средний показатель.

Действительно, в любом государстве функционируют десятки тысяч предприятий, различающихся между собой не только по видам деятельности, но и по ряду других признаков, которые неизбежно будут влиять на формирование их налогооблагаемой базы и, соответственно, на размер уплачиваемых налогов. Это и структура их издержек производства и обращения, связанных с получением дохода, и скорость оборота капитала, и различная фондоёмкость и наукоёмкость производства, и уровень их доходности и многое другое. Учитывать все это при формировании налоговой системы необходимо, но крайне сложно. Вот здесь-то и должен использоваться показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к валовому внутреннему продукту. Без него невозможно определить ту черту, за пределы которой государство, уточняя ли перечень налогов, изменяя ли налоговые ставки и отменяя налоговые льготы, не имеет право переступать. При этом оно должно постоянно корректировать этот показатель, приближая его к конкретному налогоплательщику.

Если при определении макроэкономического показателя налоговой нагрузки проблем в части определения сумм налогов практически не существует (берется вся совокупность поступающих в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды налогов и сборов), то на уровне предприятия такая проблема есть. Вопрос заключается, главным образом, в том, следует ли включать в сумму налогов ту ее часть, которая представляет собой уплачиваемый работниками предприятия налог на доходы физических лиц. Здесь среди российских ученых и практиков нет единой точки зрения.

Представляется более логичным при определении налогового бремени конкретного налогоплательщика все же не включать налоги и сборы, уплачиваемые населением. В данном случае предприятие выступает по поручению государства не в роли плательщика налогов, а только в роли их сборщика, удерживая эти налоги из доходов своих работников. И изменения условий указанного налогообложения ни в какой мере не отражаются на доходах, остающихся в распоряжении предприятия.

Предлагаем вашему вниманию обзор очередного сводного рейтинга стран по степени тяжести системы налогообложения и тяжести налогового бремени для частных лиц и организаций.

«Рейтинг представляет собой список государств, в которых налоговое бремя для обычных работящих граждан является наиболее тяжким – страны в списке расставлены по критерию, который демонстрирует, насколько велика часть заработной платы гражданина, которую тот вынужден отдавать государству в виде налогов и разного рода социальных поборов и выплат.

Одной из самых обременительных в плане налогообложения стран в мире является Венгрия – там самый высокий на планете уровень НДС (наряду с Данией и Швецией) – 25%, и, кроме того, Венгрия расположилась на втором месте по тяжести налогообложения для граждан – в среднем 52,6% зарабатываемых денег среднестатистический работающий венгр отдает государству в качестве налогов и социальных сборов.

По этому показателю выше Венгрии в списке стоит только Бельгия – там средний рабочий или служащий платит государству около 55,6% зарабатываемых средств.

На третьем месте – Германия – 50,7%. Во всех остальных странах уровень тяжести налогового бремени для гражданина – ниже уровня в 50%.

Высокий уровень налоговых поборов со стороны государства (выше 40%) наблюдается также в Австрии, Швеции, Франции, Италии, Финляндии, Дании, Турции, Чехии, Польше, Нидерландах и Словакии.

А вот один из самых низких уровней по рассматриваемому показателю наблюдается в Японии и Австралии. Там государство забирает из кармана налогоплательщика лишь около 24,2% и 23,1% от зарабатываемого им. При этом уровень жизни и социальной защиты в этих странах в разных аспектах не ниже, а то и выше, чем в государствах-лидерах списка. Ряд аналитиков делают на этой основе вывод, что не столь важно, сколько забирать у граждан на общегосударственные нужды, а важно то, насколько эффективно эти забираемые средства распределяются.

Один из самых же низких уровней вмешательства «руки государства» в лице налоговиков в кошельки граждан наблюдается в Мексике – там власть забирает в виде налогов примерно 15,6% от зарабатываемого средним мексиканцем. Налог на добавленную стоимость (НДС) взимается со стоимости, добавленной на стадии производства и обращения товара или услуг, включая обмен и перепродажу. Добавленная стоимость включает: заработную плату, амортизацию, расходы на рекламу, транспорт и многое другое. Ставка налога может быть единой, а может варьироваться в зависимости от вида продукции или услуг. Что касается уровня НДС (в ряде рассматриваемых стран – налога с продаж), то здесь, наряду с Венгрией он самый высокий – в Дании и Швеции (25%).

Высокая ставка налога обеспечивает «стране победившего социализма» один из самых высоких уровней жизни в мире. Немногим ниже ставка НДС в Исландии – 24,5%. На третьем месте – страна с самым высоким уровнем жизни в мире Норвегия – 24%. Примечательно, что четвертое место по уровню НДС в мире занимает южноамериканский Уругвай – 23%.

Пятую строчку рейтинга с уровнем налога в 22% разделяют Хорватия, Финляндия и Польша. Россия с недавно сокращенным до 18% уровнем налога на добавленную стоимость занимает двенадцатое место – точно такой же ставка НДС или налога с продаж является еще в 18 странах – Латвии, Литве, Эстонии, Греции, Азербайджане, Боснии и Герцеговине, Бенине, Буркина-Фасо, Чаде, Габоне, Израиле, Кот-д’Ивуаре, Македонии, Сенегале, Того, Тунисе, Турции и на Мальте. Ставка НДС в размере от 15% до 20% является самой распространенной в мире – она применяется не менее чем в 82 странах планеты. Одна из самых низких ставок налога – в Японии (5%), правда там он применяется в виде так называемого налога на потребление»[[31]](#footnote-31).

Здесь же неизбежно возникает и активно обсуждается вторая часть данной проблемы, относящаяся к косвенным налогам: надо ли их учитывать при определении налоговой нагрузки предприятий, имея в виду особенности их формирования и уплаты. Деление налогов на прямые и косвенные носит не абсолютный, а относительный характер в той части, которая относится на переложение уплаты косвенных налогов на конечного потребителя. Дело в том, что все налоги в результате уплачивает конечный потребитель.

Вопрос заключается в том, допускают ли спрос и предложение, а также сложившийся уровень цен на продукцию, выпускаемую данным предприятием, возможность переложить дополнительный налог, будь то прямой или косвенный, на плечи потребителя. И если такая возможность есть, то любой налогоплательщик ею воспользуется, вне зависимости от того, прямые или косвенные налоги он при этом платит.

Взять, к примеру, такой косвенный налог, как налог на добавленную стоимость. Общеизвестно, что ставка этого налога в нашей стране неоднократно изменялась в сторону ее снижения. За годы реформ она уменьшилась с 28 до 20 %, или более чем на четверть. Но к снижению цен, в том числе и розничных, это не привело.

При прочих равных условиях возросли доходы предприятий, но налоговая нагрузка на население осталась прежней. И если возрастет ставка налога на прибыль или будут отменены льготы по данному прямому налогу, любой товаропроизводитель попытается переложить этот дополнительный налог в цену, что непременно вызовет цепочку роста цен и тяжесть роста налога опять же отразится на конечном потребителе.

Нет также единого подхода к определению понятия дохода предприятия применительно к расчету налогового бремени. Нередко сумму уплачиваемых налогов относят к размеру балансовой прибыли предприятия. В результате такого расчета может получиться, что у отдельных налогоплательщиков в качестве налогов будет изыматься больше, чем предприятие заработало прибыли за налоговый период. Подобный подход принципиально неверен, поскольку прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов.

Отдельные экономисты при расчете налоговой нагрузки конкретного предприятия предлагают брать за основу или добавленную стоимость, или же вновь созданную стоимость. Все эти показатели, с которыми соизмеряется величина уплаченных предприятием налогов, используются в практике налогового планирования, анализа и подготовки предложений по совершенствованию налоговой системы. Вместе с тем, думается, что для сопоставимости налоговой нагрузки предприятий различных отраслей, для анализа динамики налогового гнета должен быть выбран один показатель, который отражал бы действительный и притом единый источник уплаты всех налогов, вносимых предприятием в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды.

Показатели выручки от реализации продукции, работ и услуг, а также добавленной стоимости таким универсальным источником служить не могут, так как из них предприятие должно возместить в первую очередь, соответственно, стоимость израсходованных на производство продукции товаров, работ и услуг сырья, материалов, топлива, а также амортизацию, как часть стоимости использованных при производстве основных фондов. Кроме того, при использовании показателя выручки от реализации сопоставление налоговой нагрузки по различным предприятиям не дает достаточно точного результата. Это связано с тем, что предприятия разных отраслей имеют неодинаковую структуру затрат на производство и, соответственно, несопоставимую экономическую базу для определения уровня налогового бремени. Только вновь созданная стоимость представляет собой величину истинного дохода предприятия, который после уплаты всех причитающихся налогов может быть использован на расширение и развитие производства, на решение социальных и иных потребностей предприятия.

Естественно, что по тем организациям, специфика деятельности которых не позволяет определить показатель вновь созданной стоимости, применяются иные показатели. В частности, по банкам при расчете налогового бремени сумма уплаченных налогов соотносится с суммой разницы между полученными операционными доходами и уплаченными по привлеченным средствам процентами. Имеется специфика и по ряду других видов деятельности, в частности по страхованию.

Одновременно с использованием этих показателей налоговой нагрузки государственные органы, отвечающие в стране за формирование налоговой политики, а также контролирующие исполнение налогоплательщиками налогового законодательства, в целях изучения влияния налогового процесса на финансовые результаты деятельности предприятий и организаций, проводят дополнительные обследования широкого круга налогоплательщиков.

При таком обследовании предприятия и организации - налогоплательщики группируются по однородным признакам, характеризующим их отношение к налогообложению. В частности, наиболее характерная группировка – по видам деятельности. Действительно, отношение к налогообложению, например, банковской, страховой и промышленной деятельности далеко от однотипности, и поэтому эти налогоплательщики, как правило, объединяются в разные исследуемые группы. То же относится и к другим видам деятельности, например научной, инновационной. Внутри таких групп также могут быть подгруппы, которые отличаются друг от друга составом производимой ими продукции. Это отличает, в первую очередь, промышленные предприятия. Группируются налогоплательщики и по признаку отношения их к сфере материального производства: заняты или не заняты они в этой сфере.

На основе такого обследования определяется степень налоговой нагрузки на налогоплательщиков различных групп, и делаются выводы о целесообразности или нецелесообразности внесения изменений в налоговую систему страны.

В мировой налоговой практике в качестве показателя налоговой нагрузки на макро уровне служит отношение суммы всех взысканных с налогоплательщиков налогов, вне зависимости от того, в бюджет какого уровня или в какой внебюджетный фонд они поступают, к объему полученного валового внутреннего продукта (ВВП).

Данные о степени налоговых изъятий по отношению к ВВП в различных странах приведены в табл. 2

Таблица 2

Удельный вес налоговых поступлений в различных странах по отношению к ВВП (в процентах) [[32]](#footnote-32).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Страна** | **Доля налогов и обязательных платежей** | **Доля налогов без обязательных платежей** |
| Австрия | 45,5 | 29,9 |
| Бельгия | 46,4 | 31,1 |
| Великобритания | 33,9 | 27,7 |
| Германия | 42,9 | 23,1 |
| Дания | 52,8 | 49,7 |
| Испания | 35,5 | 21,7 |
| Италия | 42,9 | 27,4 |
| Канада | 36,3 | 31,0 |
| Нидерланды | 44,8 | 26,6 |
| США | 31,8 | 22,7 |
| Франция | 46,3 | 24,9 |
| Швеция | 54,2 | 38,1 |
| Япония | 28,6 | 18,2 |
| Россия | 30,7 | 22,1 |

Из этих данных можно сделать несколько важных выводов.

Во-первых, большинство экономически развитых стран мира к настоящему времени практически достигли максимально возможного уровня перераспределения через налоговую систему ВВП и национального дохода. Поэтому обеспечение дальнейшего роста поступлений доходов в бюджеты этих стран возможно в основном за счет изменения структуры налоговых изъятий и обеспечения на этой основе прямой зависимости роста налогов от роста ВВП. Увеличение же ставок налогов, равно как и отмена льгот по ним чреваты для этих стран как экономическими, так и негативными социальными последствиями.

Во-вторых, напрашивается вывод о том, что налоговое бремя для российских налогоплательщиков не столь велико, как это постоянно трактуется в экономической литературе. Действительно, уровень налогового изъятия в России в последние годы не превышал 34% ВВП. Между тем, те положения, которые абсолютно ясны и понятны для других стран, в отношении российской налоговой системы и ее нагрузки на налогоплательщиков должны рассматриваться через призму чрезвычайных особенностей развития российской экономики на современном этапе. Анализ этого положения показывает, что приведенные данные нуждаются в серьезной корректировке, в результате которой становится очевидным, что первоначальный вывод является весьма поспешным и в значительной степени неверным.

Дело в том, что определение показателя величины налоговой нагрузки в российской экономике через удельный вес налоговых поступлений в ВВП сродни показателю «средней температуры по больнице», где в целом все хорошо, а одна половина больных страдает от предельно высокой температуры, а другая – от недопустимо низкой. То же самое и с показателем налоговых поступлений в ВВП – в среднем по России. В среднем все вроде бы нормально, налоговая нагрузка находится вроде бы в пределах допустимой нормы, а также показателей многих других стран. И только непосредственный анализ указанного показателя в России показывает, что положение значительно сложнее, чем это представляется на первый взгляд.

Рассмотрим, какие же факторы оказывают благоприятное влияние на показатель изъятия налогов в российской налоговой системе.

Во–первых, необходимо иметь в виду, что данный показатель в России складывается в условиях практически полного отсутствия налоговой дисциплины. По данным МНС России примерно 20–24 % налогоплательщиков исправно, и в полном объеме платят в бюджет причитающиеся налоги. Примерно половина налогоплательщиков платит налоги, но всеми доступными им законными, а чаще незаконными способами минимизируют свои налоговые обязательства. Остальные налогоплательщики вообще не платят налоги, одни показывая так называемые нулевые балансы, а другие вообще не становятся на учет в налоговых органах.

По различным оценкам в российской экономике от 25 до 40 % ВВП создается в теневом секторе экономики, подавляющая часть которого не охватывается налогами. По данным Минфина России из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет страны недопоступает ежегодно от 30 до 50 % налогов. В результате этого законопослушные налогоплательщики, а это в основном легальные товаропроизводители, производят отчисления в государственную казну в виде налогов, составляющих около половины произведенного ВВП. В среднем же получается, что в бюджет отчисляется около одной трети ВВП.

Во-вторых, на показатель налогового изъятия ВВП в России влияет еще и так называемый кризис платежей. Дело в том, что доля изъятия через налоги ВВП рассчитана исходя из фактически уплаченных в бюджет налогов или же запланированных к поступлению в бюджет на очередной финансовый год. Между тем, налоговые обязательства и их фактическое выполнение налогоплательщиком в российской экономике не одно и то же.

Таким же образом, т.е.: исходя не из положений налоговых законов, а возможностей, осуществляется и планирование поступления налогов в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды. Минфин России, финансовые органы в субъектах Федерации и органах местного самоуправления при составлении проектов соответствующих бюджетов определяют суммы налогов с учетом коэффициента собираемости налогов, составляющего по разным видам налогов от 70 до 90 % суммы налогов, вытекающих из проектируемой налогооблагаемой базы. О фактической собираемости налогов и проектируемой в бюджете можно судить по данным табл. 3[[33]](#footnote-33).

Таблица 3

Уровень собираемости отдельных видов налогов,

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Вид налога** | **2001** | **2002** | **2003** | **2004** | **2005** | **2006** |
| НДС на товары, производимые на территории РФ | 75,5 | 63,6 | 69,0 | 68,9 | 65,0 | 82,5 |
| НДС на товары, ввозимые на территорию РФ | 90,0 | 90,0 | 80,5 | 80,4 | 71,0 | 88,0 |
| Налог на доход/(прибыль) предприятий | 87,1 | 83,4 | 75,0 | 74,3 | 82,0 | 82,5 |
| Акциз на нефть | 81,2 | 90,3 | 90,0 | 81,2 | 90,0 | 100,0 |
| Акциз бензин | - | 98,0 | 60,0 | 92,3 | 60,0 | 93,5 |
| Акциз на газ | 69,4 | 87,1 | 62,8 | 88,1 | 73,2 | 92,0 |
| Акциз на спирт и ликероводочные изделия | 60,4 | 73,6 | 86,7 | 87,8 | 86,2 | 90,0 |
| Налог на пользование недрами | 83,5 | 96,3 | 70,0 | 83,6 | 70,0 | 78,3 |

Таким образом, общий показатель совокупной налоговой нагрузки налогоплательщиков должен быть скорректирован с учетом указанного коэффициента собираемости, или, проще говоря, на сумму ежегодного прироста недоимки по платежам во все виды бюджетов и внебюджетные фонды.

В-третьих, совокупный показатель налоговой нагрузки в России является несовершенным еще и потому, что имеются существенные погрешности измерения самого ВВП. При этом невозможно определить количественное влияние этой погрешности на размер перераспределяемого через систему налогов ВВП. Это связано с тем, что при оценке ВВП Госкомстат России производит досчет своих официальных данных на сумму произведенного ВВП в так называемой теневой экономике.

Как уже отмечалось, по разным оценкам, в теневом секторе производится от 25 до 40 % ВВП. Госкомстат делает свой расчет исходя из наименьшей из этих цифр – 25 %.

В-четвертых, немаловажное значение имеет и та экономическая среда, в которой приходится осуществлять финансово-хозяйственную деятельность и платить налоги российским налогоплательщикам. Неразвитость рыночных отношений, экономическая и социальная нестабильность, несовершенство и постоянные изменения налоговой системы страны, разрушение экономических связей между предприятиями, непрекращающийся спад производства и ряд других немаловажных факторов, не влияя на абсолютный размер показателя налоговой нагрузки, относительно увеличивают налоговое бремя российского налогоплательщика. Действительно, в этих условиях налоговая нагрузка ощущается значительно острее, чем это было бы при отсутствии дестабилизирующих экономику факторов. Российские предприятия и организации вынуждены нести высокое налоговое бремя в условиях убыточной деятельности каждого второго предприятия и острой недостаточности финансовых ресурсов. Преобладание в российской налоговой системе косвенных налогов и налогов с выручки еще более отягощает это положение, вынуждая предприятия в условиях низкой рентабельности, а зачастую убыточности, платить налоги за счет сокращения собственных оборотных средств.

Таким образом, перед российской налоговой системой стоит задача постепенного ограничения доли косвенного налогообложения, что должно, с одной стороны, уменьшить относительное налоговое давление на законопослушных налогоплательщиков, а с другой стороны, снизить ограничение спроса и способствовать тем самым подъему российской экономики.

Налоговый кодекс России «несколько улучшает структуру налоговой системы в пользу налогоплательщика, признавая в целом отмену налогов, уплачиваемых с выручки. Вместе с тем налог на пользователей автомобильных дорог, дорожный налог будут еще функционировать не менее двух лет, хотя и с уменьшенной ставкой обложения»[[34]](#footnote-34).

И, пожалуй, последний фактор, в немалой степени искажающий сводный показатель налоговой нагрузки в российской налоговой системе, – неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики России, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов. При этом налоговая система России «предусматривает возможность предоставления значительного числа налоговых льгот и преференций в виде инвестиционного налогового кредита, налоговых отсрочек и рассрочек и других форм вне зависимости от уровня получаемых доходов»[[35]](#footnote-35). Зачастую подобные преференции получают как раз те предприятия и организации, которые имеют относительно больший доход. С точки зрения экономической политики в условиях необходимости государственной поддержки это правильно, но с позиции налоговой нагрузки ее распределение осуществляется неравномерно, и сводный показатель налогового бремени подлежит корректировке с учетом этих условий.

Немаловажное значение имеет и то обстоятельство, что в нашей стране установлен различный налоговый режим для предприятий разных отраслей экономики. В частности, освобождены от большинства видов налогов предприятия, производящие сельскохозяйственную продукцию, а также предприятия, осуществляющие ее переработку.

Из сказанного можно сделать вывод, что российская налоговая система построена таким образом, что реальное налоговое давление на предприятия в значительной мере выше, чем в странах с развитой рыночной экономикой.

В связи с этим, при анализе воздействия налогов на предпринимательскую деятельность в нашей стране необходимо учитывать особенности российской экономики, обязывающие сопоставлять не уровень среднего налогового бремени, не величину налоговых ставок важнейших видов налогов, а распределение налогов между категориями плательщиков и специфику формирования налогооблагаемой базы.

В принципе налоговая система России построена таким образом, что «перед нею все равны»[[36]](#footnote-36). Не существует какой-либо «дискриминации» налогоплательщиков, скажем, по формам собственности или территориальному расположению. Но вместе с тем, в российской налоговой системе налоговое бремя перекладывается на определенный круг налогоплательщиков, вследствие чего они испытывают чрезмерное налоговое давление. Одновременно негативное влияние на сбор налогов и формирование показателя среднего налогового бремени во все большей степени оказывает теневой сектор экономики. Поэтому проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы в результате вовлечения в сферу уплаты налогов теневого бизнеса, «расчистки» неплатежей в экономике, укрепления налоговой и финансовой дисциплины. Создание благоприятных налоговых условий для функционирования легальной экономики, законопослушных налогоплательщиков целиком и полностью зависит от решения этих проблем.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Одним из принципиально важных направлений совершенствования любой системы вообще и системы налогообложения в частности является ее содержательный анализ, который направлен на выявление сильных и слабых сторон системы во всех аспектах ее изучения: функциональном, элементном и организационном. При проведении такого анализа целесообразно, на наш взгляд, использовать метод сравнения данной системы с ее аналогами для сопоставления отдельных системных характеристик и определения их соответствия целям и задачам анализируемого объекта.

Важным положением предлагаемого подхода к сравнительному анализу систем налогообложения федеративных (по существу) государств является то, что возможность применения в российской налоговой практике тех или иных элементов, методов, структурных решений в обязательном порядке должна оцениваться с учетом реально сложившегося уровня социально-экономического развития конкретных стран, особенностей протекания социально-экономических процессов, а также (что, по нашему мнению, особенно важно) целей и задач (причем не только экономических, но и политических), которые стоят перед данным государством.

Совокупность вышеперечисленных характеристик определяет адекватность применяемой системы налогообложения исходя как из принципов, положенных в ее основу, так и из конкретных способов ее реализации. При этом следует иметь в виду, что сложная социально-экономическая система, элементом которой является система налогообложения, обладает достаточно высокой динамикой изменений (которые на отдельных периодах ее развития могут носить не только прогрессивный, но и регрессивный характер, о чем свидетельствует опыт проведения экономических реформ в России), что требует соответствующего регулирования налогового процесса в оперативно, стратегическом и тактическом режимах.

В соответствии с нашими представлениями исходным методологическим положением сравнительного анализа систем налогообложения является выделение наиболее существенных, качественно важных характеристик, которыми выступают функции налоговой системы. Наиболее распространенно объединение всего многообразия различных проявлений налоговой системе в две группы, которые выполняют две комплексные функции: фискальную и экономическую (регулирующую).

Экономическая (регулирующая) функция налоговой системы заключается в том, что эта система представляет собой механизм влияния на экономические и, опосредованно, на социальные процессы, происходящие в государстве, позволяющий при его правильном использовании формировать его количественные и качественные характеристики этих процессов.

Для целей сравнительного анализа налоговой системы следует конкретизировать ее особенности в методическом отношении. На наш взгляд, наиболее правильным является введения понятия «экономический (регулирующий) потенциал налоговой системы», которое подразумевает возможности влияния на ход и тенденции развития национальной экономики. Внутреннее содержание этого понятия следует формировать, исходя из конкретных направлений указанного влияния, и соответственно целесообразно выделить следующие составляющие экономического (регулирующего) потенциала системы налогообложения:

1. Инвестиционный потенциал налоговой системы, который определяется теми ее структурными элементами, которые позволяют изменять (повышать или снижать) темпы и объемы инвестиций в национальную экономику в целом;
2. Региональный потенциал налоговой системы, представляющий собой совокупность возможностей влияния на экономическое развитие отдельных регионов страны, распределяя и перераспределяя между ними финансовые ресурсы, полученные в виде налоговых платежей;
3. Отраслевой потенциал налоговой системы, представляющий собой комплекс возможных воздействий на отраслевую структуру национальной экономики согласно установленным и задачам ее развития и позволяющих обеспечить необходимые объемы производства наиболее важных видов товаров и услуг;

Конкурентный потенциал налоговой системы, заключающийся в тех ее положениях и нормативах, которые обеспечивают равные условия справедливой конкуренции для всех хозяйствующих субъектов и эффективное функционирование всех базовых законов рыночной экономики.

Исторически первая (и основная) фискальная функция налоговой системы предполагает ее использование в качестве механизма, обеспечивающего поступление в распоряжение органов государственной власти необходимых объемов финансовых ресурсов, для реализации функций государства в соответствии с его законодательно установленными правами и обязанностями. Конкретизация фискальной функции налоговой системы для целей сравнительного анализа должна, на наш взгляд, осуществляться путем определения структуры распределения налогового бремени между главными группами налогоплательщиков и объемов налоговых платежей между важнейшими объектами налогообложения. В соответствии с этим положением можно предположить следующие составляющие реализации фискальной функции:

* Налогообложение доходов физических лиц (населения), рассматриваемое с точки зрения их значимости для формирования государственных финансовых ресурсов, а также состава соответствующих налогов и сборов;
* Налогообложение доходов физических лиц (хозяйствующих субъектов), рассматриваемое в целом аналогично первой составляющей;
* Налогообложение собственности (имущества), которое при анализе должно учитывать различные подходы к формированию системы соответствующих налогов в отношении физических и юридических лиц, а также структуру этой части общей налоговой системы.
* Акцизное налогообложение, которое следует рассматривать как элемент фискальной политики в отношении физических лиц, поскольку акцизы включаются в цену товаров и услуг.

Противоречие, заложенное в реализации экономической функции налоговой системы, выражается в следующем: высокий удельный вес отдельной фискальной составляющей объективно должен сопровождаться снижением удельного веса другой; нарушение этого условия приведет к реализации эффекта, описанного кривой Лэффера, то есть к снижению общего реального объема налоговых поступлений.

Кроме этого, необходимо иметь в виду тесную (прямую и обратную) связь между реализацией экономической и фискальной функций налоговой системы, природа которой заключается в том, что если для обеспечения необходимых темпов экономического развития, как правило, необходима мобилизация налогового режима, то это означает ослабление фискальной позиции государства. однако, на наш взгляд справедливо и обратное утверждение.

Налоговая система Российской Федерации проходит в настоящее время стадию становления, что существенно затрудняет ее анализ. На практике заметно очевидное несоответствие между высоким качеством нормативно – законодательного обеспечения системы налогообложения на его высшем уровне (НК РФ), более низким уровнем руководящих методических материалов (особенно в части определения налогооблагаемой базы основных налогов) и критически низкой налоговой дисциплиной, которая фактически дезавуирует всю систему в целом. В этой ситуации следует точно определить, что должно являться объектом анализа: реальное положение дел или формальная сторона функционирования налоговой системы. По нашему мнению, именно первый объект позволяет наиболее адекватно оценить действующую налоговую систему как важнейший элемент национальной экономики, но вместе с тем это ставит под сомнение абсолютную корректность использования в ходе анализа количественных характеристик, поскольку уровень налоговых ставок не определяет в полной мере фискальную и экономическую значимость того или иного вида налога, а размер и доля налоговых платежей в структуре налоговых доходов обусловлены не только начисленными суммами.

Экономическая (регулирующая) функция налоговой системы России в целом реализуется весьма слабо, механизм налогового регулирования экономики на практике почти не используется, хотя определенные возможности для этого, определенно, имеются.

Инвестиционный потенциал налоговой системы России включает такие элементы, как ускоренная амортизация, льготы по налогу на прибыль, идущую на развитие хозяйствующего субъекта, и возможность получения инвестиционного налогового кредита. Однако использование этих рычагов стимулирования инвестиций на практике затруднено, во-первых, излишне сложной административной процедурой их задействования и, во-вторых, общей тенденцией завышения издержек для уклонения от уплаты налогов.

Региональный потенциал системы налогообложения Росси следует оценивать с двух точек зрения: во-первых, требования НК РФ оставляют весьма ограниченные возможности для проведения хотя бы в узких пределах самостоятельной региональной налоговой политики, а во-вторых, отдельные автономные территории получают значительные налоговые льготы, которые оформляются вне рамок налогового законодательства. Последнее обстоятельство означает, что наличие возможностей регионального стимулирования является не сильной, а слабой стороной налоговой системы.

Отраслевой потенциал как элемент российской системы налогообложения представлен фактически только практикой ее функционирования, которая свидетельствует о том, что предоставление отраслевых налоговых льгот имеет бессистемный характер и часто лишено экономического смысла, что позволяет предложить их лоббистский характер.

Конкурентный потенциал данной системы следует признать весьма низким (отсутствует даже такой его механизм, как прогрессивное налогообложение доходов предприятий), о чем свидетельствует, например, чрезмерно высокий общий уровень монополизации в экономике.

Фискальная функция системы налогообложения России представлена более существенно, чем экономическая, однако, как показывает положение дел с собираемостью налогов (разница между ожидаемыми, начисленными и уплаченными объемами налоговых платежей), и здесь, на наш взгляд, положение нельзя признать благополучным.

Доходы физических лиц, в отличие от других стран (кроме Франции), не являются в России первым и даже вторым по значению источником налоговых поступлений, составляя 13,2% к общему объему поступлений налогов и сборов в консолидированный бюджет (при этом следует учитывать массовую практику использования наличных расчетов при формировании доходов населения).

Для получения реальных денежных (хотя и не всегда, особенно на региональном уровне) доходов государства больше значение не имеет налогообложение доходов хозяйствующих субъектов, занимая больше 25% в структуре налоговых доходов консолидированного бюджета, что фактически задает определенные ограничения в использовании регулирующего (стимулирующего) потенциала налогов.

Налогообложение собственности, которое в условиях тотальной приватизации могло бы быть полноценной формой мобилизации финансовых ресурсов, не стало таковым в силу существенно заниженной стоимости имущества и отсутствия объективной системы оценки стоимости земельных участков.

Главным источником государственных доходов в России в настоящий момент по-прежнему являются косвенные налоги, среди которых первостепенное значение имеет НДС, занимающий 25,6% в структуре консолидированного бюджета и 44,6% в структуре федерального бюджета. Такое положение определяется простотой взимания и администрирования этого вида налогов и возможностью переложить тяжесть его уплаты на население.

Степень реализации той или иной функции или ее отдельных составляющих должна быть адекватна, во-первых, реальной экономической ситуации и, во-вторых, поставленным целям и задачам социально-экономического развития. Это означает, что «узким местом» налоговой системы может являться, например, ее высокий региональный потенциал, если поставлена цель совершенствования отраслевой структуры экономики в направлении создания высокотехнологических производств. Еще более очевидной является трактовка уровня реализации фискальной функции, где значимость каждого элемента определяется не тем, какую долю налоговых поступлений он обеспечивает, а тем, насколько эта доля соответствует его возможностям и на сколько она влияет на объективное противоречие, заложенное между фискальной и экономической функциями.

Таблица 4

Уровни реализации экономической функции налоговых систем разных стран.[[37]](#footnote-37)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Название страны** | **Инвестиционный потенциал** | **Региональный потенциал** | **Отраслевой потенциал** | **Конкурентный потенциал** |
| США | средний | средний | низкий | высокий |
| Канада | средний | высокий | низкий | средний |
| Германия | высокий | высокий | низкий | высокий |
| Франция | средний | низкий | низкий | высокий |
| Испания | средний | высокий | средний | низкий |
| Россия | низкий | средний | средний | средний |

Таблица 5

Уровни реализации фискальных функций налоговых систем различных стран[[38]](#footnote-38).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Название страны** | **Доходы физ. лиц** | **Доходы юр. лиц** | **Собственность** | **Акцизные платежи** |
| США | высокий | средний | средний | низкий |
| Канада | высокий | низкий | низкий | средний |
| Германия | высокий | средний | высокий | высокий |
| Франция | средний | высокий | средний | высокий |
| Испания | высокий | средний | средний | высокий |
| Россия | низкий | высокий | низкий | высокий |

 Таким образом, очевидно, что у нашей страны имеются значительные резервы в повышении инвестиционного, отраслевого и конкурентного потенциала налоговой системы, а также повышения её фискальной функции в части доходов физических лиц и налогообложения собственности. Эти задачи, возможно, будут решаться в процессе дальнейшего развития и совершенствования налоговой системы Российской Федерации.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. «Конституция Российской Федерации». Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года. (ред. От 10 февраля 1996 года).

2. «Бюджетный Кодекс Российской Федерации» Принят Государственной Думой 17 июля 1998 года. (в ред. Федерального закона от 05.08.2000 N 116-ФЗ).

3. «Гражданский Кодекс Российской Федерации». Часть первая. – Принят Государственной Думой 30 ноября 1994 года № 51-ФЗ (ред. От 8 июня 1999 года).

4. «Гражданский Кодекс Российской Федерации». Часть вторая. – Принят Государственной Думой 26 января 1996 года (ред. От 17 декабря 1999 года).

5. «Налоговый Кодекс Российской Федерации». Часть первая. – Принят Государственной Думой 16 июня 1998 г. (в ред. Федеральных Законов от 09.07.1999 № 154-ФЗ, от 02.01.2000 № 13-ФЗ).

6. «Налоговый Кодекс Российской Федерации». Часть вторая. – Принят Государственной Думой 19 июля 2000 г. (в ред. Федеральных Законов от 29.12.2000 № 166-ФЗ).

7. Комментарий к Налоговому Кодексу РФ части I, (постатейный). Сост. С.Д. Шаталов. Учебное пособие. М.: МЦФЭР, 1999.

8. Закон РФ от 27.12.1991 г., «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»

10. Балабин В.И. «Налоговое право: теория, практика, споры». М., 2000.

11. Витрянский В.В., Герасименко С.А. «Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс». – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1995.

12. Вильчур Н.Р., Каретникова А.А. «Налоговый Кодекс Российской Федерации с постатейными материалами и комментариями», М. 2005.

13. Грейсон Д. Мл., О`Делл К. «Американский менеджмент на пороге XXI века» – М.: «Экономика», 1991.

14. Гуреев В.И. «Российское налоговое право». – М.: ОАО «Издательство «Экономика», 2000.

15. Дернберг Р.Л. «Международное налогообложение» – М.: ЮНИТИ; Будапешт:COLPI.

16. Кашин В.А. «Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий». – М.: Финансы, ЮНИТИ, 2002.

17. Козырин А.Н. «Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики». М.: Изд-во «Манускрипт», 2000.

18. Козырин А.Н. «Правовое регулирование налогообложения в зарубежных странах» – Финансы – 2004 – №5.

19. Мартинез Вагез Хорхе, Мак` Наб Роберт. «Налоговые системы стран, осуществляющих переход от плановой экономики к рынку». – Атланта: Университет штата Джорджия, март 1997.

20. Мещерякова О. «Налоговые системы развитых стран мира». Справочник – М.: Фонд «правовая культура»,1995.

21. Пушкарёва В.М. «История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие». М.: ИНФРА-М, 1996.

22. Сутыркин С.Ф., Погорлецкий А.И. «Налоги и налоговое планирование в мировой экономике». – М.: ДС «Экспресс ИНК», 2005.

23. «Налоговая система во Франции». 2–е. изд.// Российско-французская серия «Информационные и учебные материалы» – 2003 – №2.

24. «Налоговые системы зарубежных стран». 2–е. издание – М.: Закон и право, ЮНИТИ,2006.

25. «Основы налогового права» Учебно-методическое пособие. Под ред. С.Г. Пепеляева, М.: ИНФРА-М – НОРМА, 2004;

26. «Основы налоговой системы» (второе издание) Д.Г. Черник, А.П. Починок, В.П. Морозов. Москва 2005 г., изд. – во ЮНИТИ.;

27. «Реформы глазами американских и российских ученых» / под общ. Ред. Акад. О.Т. Богомолова – М.: «Российский академический журнал», фонд «За экономическую грамотность» – 2006;

1. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки. Изд. «Пролетарий», 1929, с.17. [↑](#footnote-ref-1)
2. К. Маркс, Ф. Энгельс. Соч. 2-е изд., 7, с.83 [↑](#footnote-ref-2)
3. Витте С.Ю. Конспект лекций о государственном хозяйстве. СПб., 1914, с.35. [↑](#footnote-ref-3)
4. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904. [↑](#footnote-ref-4)
5. Пансков В. Российские налоги. Нужна научная основа. - Российский экономический журнал, 1993, с. 12. [↑](#footnote-ref-5)
6. «Экономика». Под ред. А. Архипова; М., Проспект, 2005, с.304. [↑](#footnote-ref-6)
7. «Налоговый кодекс Российской Федерации» М., 1999, с.1.

 [↑](#footnote-ref-7)
8. «Налоговый кодекс Российской Федерации». М., 1999, с. 2-3. [↑](#footnote-ref-8)
9. Балабин В.И. «Налоговое право: теория, практика, споры». М., 2000, с. 10. [↑](#footnote-ref-9)
10. Витрянский В.В., Герасименко С.А. «Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс». М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1995, с. 124. [↑](#footnote-ref-10)
11. Дернберг Р.Л. «Международное налогообложение». М.: ЮНИТИ; Будапешт: COLPI, с. 55. [↑](#footnote-ref-11)
12. Кашин В.А. «Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий». М.: Финансы, ЮНИТИ, 2002, с. 47. [↑](#footnote-ref-12)
13. Кашин В.А. «Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий». М.: Финансы, ЮНИТИ, 2002, с. 69. [↑](#footnote-ref-13)
14. Мартинез Вагез Хорхе, Мак Наб Роберт «Налоговые системы стран, осуществляющих переход от плановой экономики к рынку». Атланта: Университет штата Джорджия, март 1997. [↑](#footnote-ref-14)
15. Черник Д.Г., Починок А.П. Морозов В.П. «Основы налоговой системы» (второе издание). Москва 2005, изд. ЮНИТИ, с. 79. [↑](#footnote-ref-15)
16. «Налоговые системы зарубежных стран». 2-ое изд., М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2006, с.64. [↑](#footnote-ref-16)
17. «Налоговые системы зарубежных стран» 2-ое изд., М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2006, с.133. [↑](#footnote-ref-17)
18. Мартинез Вагез Хорхе, Мак Наб Роберт «Налоговые системы стран, осуществляющих переход от плановой экономики к рынку». Атланта: Университет штата Джорджия, март 1997. [↑](#footnote-ref-18)
19. Черник Д.Г., Починок А.П. Морозов В.П. «Основы налоговой системы» (второе издание). Москва 2005, изд. ЮНИТИ, с.114. [↑](#footnote-ref-19)
20. Черник Д.Г., Починок А.П. Морозов В.П. «Основы налоговой системы» (второе издание). Москва 2005, изд. ЮНИТИ, с.132.

 [↑](#footnote-ref-20)
21. «Налоговая система во Франции». 2-ое изд.// Российско-французкая серия «Информационные и учебные материалы», 2003, №2. [↑](#footnote-ref-21)
22. Мещерекова О. «Налоговые системы развитых стран мира». Справочник. М.: Фонд «правовая культура», 1995, с. 231. [↑](#footnote-ref-22)
23. Дернберг Р.Л. «Международное налогообложение». М.: ЮНИТИ; Будапешт: COLPI, с. 44. [↑](#footnote-ref-23)
24. Козырин А.Н. «Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики». М.: Изд-во «Манускрипт», 2000, с. 404. [↑](#footnote-ref-24)
25. Козырин А.Н. «Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики». М.: Изд-во «Манускрипт», 2000, с. 380. [↑](#footnote-ref-25)
26. «Налоговые системы зарубежных стран» 2-ое изд. М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2006, с.65. [↑](#footnote-ref-26)
27. «Реформы глазами американских и российских ученых»/ под общ. Ред. Акад. О.Т. Богомолова. М.: «Российский академический журнал», фонд «За экономическую грамотность», 2006. [↑](#footnote-ref-27)
28. Грейсон Д., Мл. О’Делл К. «Американский менеджмент на пороге XXI века», М.: «Экономика», 2000, с.48. [↑](#footnote-ref-28)
29. «Основы налогового права» Учебно-методическое пособие. Под ред. Пепеляева С.Г., М.: ИНФРА-М – НОРМА, 2004, с.34. [↑](#footnote-ref-29)
30. «Основы налогового права» Учебно-методическое пособие. Под ред. Пепеляева С.Г., М.: ИНФРА-М – НОРМА, 2004, с.45. [↑](#footnote-ref-30)
31. Черник Д.Г., Починок А.П. Морозов В.П. «Основы налоговой системы» (второе издание). Москва 2005, изд. ЮНИТИ, с.154. [↑](#footnote-ref-31)
32. «Налоговые системы зарубежных стран» 2-ое изд., М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2006. [↑](#footnote-ref-32)
33. Сайт «nalog. RF.ru» в Интернет сети (данные 2001 -2006 гг.) [↑](#footnote-ref-33)
34. Вильчур Н.Р., Каретникова А.А. «Налоговый кодекс Российской Федерации с постатейными материалами и комментариями», М., 2005, с.76. [↑](#footnote-ref-34)
35. Гуреев В.И. «Российское налоговое право», М.: ОАО «Издательство «Экономика», 2000, с.67. [↑](#footnote-ref-35)
36. Гуреев В.И. «Российское налоговое право», М.: ОАО «Издательство «Экономика», 2000, с.69. [↑](#footnote-ref-36)
37. «Налоговые системы зарубежных стран» 2-ое издание, М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2006 (данные уточнены согласно предоставленной информации Интернет ресурсов. [↑](#footnote-ref-37)
38. «Налоговые системы зарубежных стран» 2-ое издание, М.: Закон и право, ЮНИТИ, 2006 (данные уточнены согласно предоставленной информации Интернет ресурсов. [↑](#footnote-ref-38)