# 

# Лекция 1 -ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВ

1.1. Понятие и сущность налога

1.2. Функции налогов. Принципы налогообложения

1.3. Классификация и элементы налогов

1.4.История развития налоговых реформ в отечественной и зарубежной практике

***1.1. Понятие и сущность налога***

Налоги — один из древнейших финансовых институтов. Их возникновение связано с возникновением и становлением государственности. Известно, что в VII—VI вв. до н. э. в Древней Греции уже были введены налоги на доходы в размере десятой или двадцатой части доходов.

В понятии «налог» переплелись не только экономический и философский смысл, но и конкретная форма правовых взаимо­отношений, закрепленных в законодательных актах.

Представления о налогах изменялись на протяжении веков. По мере развития и совершенствования теорий налогообложе­ния происходила эволюция взглядов на понимание термина «на­лог». Через его определение осознается и оценивается отноше­ние общества к налогообложению. Поэтому ученые и обществен­ные деятели постоянно предпринимали попытки дать определе­ние налога не только с экономических позиций, но и с юриди­ческой точки зрения.

А. Смит (1723—1790) определял налог как бремя, накладывае­мое государством в законодательном порядке, в котором преду­смотрен его размер и порядок уплаты. Он выдвигает тезис о непроизводительном характере государственных расходов, по­этому налог как бы вреден для общества. Одновременно налог понимается как осознанная необходимость, как потребность эко­номического и социального развития. Поэтому налоги для того, кто их уплачивает, — признак не рабства, а свободы. В этих взглядах явственно отражается двойственная природа налого­обложения.

Налог — жертва и в то же время благо, если услуги госу­дарства за счет этой жертвы приносят нам пользу.

Современные определения налога делают акцент, во-пер­вых, на принудительном характере налогообложения и, во-вто­рых, на отсутствии прямой связи между выгодой гражданина и налогами. Приведем некоторые определения налогов из различ­ных источников.

1. «Налоги — это установленные законом обязательные денежные взносы населения на удовлетворение государствен­ных нужд» (С. Ю. Витте, 1902).

1. «Налоги — принудительные сборы, взимаемые с населения на известной территории, на установленных законом основаниях, в целях покрытия общих потребностей государства» (Советская финансовая энциклопедия, 1924).
2. В учебнике «Экономикс» К. Макконнелл и С. Брю указывают, что «налог — принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товары или услуги...».
3. «Налоги — это наша плата за цивилизованность общества» (Стенли Фишер).
4. «Налог — обязательное и безвозмездное (в прямом смысле) изъятие средств, осуществляемое государством или местными органами власти для финансирования общественных расходов» (Толковый экономический и финансовый словарь, 1994).
5. «Налог - обязательный платеж, взимаемый в государственный (местный) бюджет с физических и юридических лиц» (Современная экономическая энциклопедия, 2002).

Таким образом, трудность понимания природы налога свя­зана с тем, что его следует рассматривать одновременно как экономическое, хозяйственное и политическое явление действи­тельности. Налог — это прежде всего финансовая, экономичес­кая категория, а по своей внутренней сущности — это обще­ственно необходимое явление. Поэтому по мере развития двух наук — экономики и политологии — открываются все новые и новые возможности для выяснения сущности налога.

Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) дает сле­дующее определение искомого понятия: *«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».*

Налоги — это обязательные, индивидуально безвозмезд­ные платежи, взимаемые с физических и юридических лиц, установленные органами законодательной власти с определени­ем размеров и сроков их уплаты, предназначенные для финан­сового обеспечения деятельности государства и органов местно­го самоуправления.

Налоги — основной источник формирования финансовых ре­сурсов страны, используемый на содержание государственного аппарата и предоставление определенных услуг населению в области пенсионного обеспечения, образования, здравоохране­ния, занятости и т. д. В развитых капиталистических странах налоги составляют 90% от всех поступлений в федеральные и более 70% — в местные бюджеты.

Наиболее значимыми характеристиками налогового платежа являются следующие.

1. Законодательная основа: налогом является только тот платеж, который устанавливается в рамках законодательства.
2. Обязательность: законом однозначно определяется обязанность граждан уплачивать налоги. Обязательность уплаты налогов основана на возможности принуждения со стороны государства. Так, согласно ст. 57 Конституции РФ, «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».
3. Индивидуальная безвозмездность налогового платежа означает, что факт уплаты налога налогоплательщиком не порождает встречной обязанности государства совершить какое-либо действие, предоставить товары или услуги конкретному налогоплательщику. В конечном счете, естественно, возмездность налоговых отношений возникает, поскольку государство предоставляет своим гражданам определенный круг государственных услуг. Однако в каждом конкретном случае уплаты налога такой возмездности нет.
4. Налоги взимаются в пользу субъектов публичной власти — в государственный бюджет, местные бюджеты (бюджеты муниципальных образований), государственные внебюджетные фонды. Таким образом, только тот платеж, который поступает в бюджет или государственный внебюджетный фонд (при со­блюдении остальных условий), может быть назван налогом. Если платеж, удовлетворяющий приведенным выше трем условиям, поступает не в пользу институтов публичной власти, то тако­вой считается не налогом, а парафискалитетом.

Не все платежи, взимаемые с граждан и юридических лиц на основе обязательности и индивидуальной безвозмездности, являются налогами. Так, штраф, который взимается по реше­нию суда в пользу третьих лиц или даже государства, налогом не является.

Выделение четырех основных характеристик налогового платежа позволяет определить отличие налога от сбора и по­шлины. В случае пошлины или сбора всегда преследуется спе­циальная цель (за что конкретно уплачивается пошлина или сбор), которая достигается в результате уплаты, т. е. присут­ствует элемент индивидуальной возмездности. Определенная цель может преследоваться и при уплате некоторых налогов (целе­вые налоги), однако в этом случае, во-первых, цель формули­руется не налогоплательщиком, а государством, а во-вторых, не возникает элемента возмездности. Так, целевым налогом является сбор на воспроизводство минерально-сырьевой базы, но это не цель налогоплательщика. В случае же сбора (напри­мер, таможенного) налогоплательщик формулирует цель — ввоз тех или иных товаров на территорию страны. Именно налого­плательщик в первую очередь заинтересован во ввозе товара, государство же выдвигает условие ввоза — оформление доку­ментов и уплату таможенного сбора.

Исторически пошлины и сборы возникли как способ покры­тия издержек учреждений, в пользу которых они взимались, и представляли плату за оказание определенного круга услуг. Пошлинный принцип в данном случае представлял собой прин­цип компенсации фактически осуществленных расходов — по­крытие издержек и бесприбыльность. Однако на практике в современных условиях это положение не всегда соблюдается. Довольно часто плата за услуги оказывается выше их себесто­имости. Это зачастую касается как государственной, так и та­моженной пошлины (которая фактически только сохранила этот термин в названии, не являясь пошлиной по существу). Кроме того, зачастую сама пошлина или сбор вводится, чтобы получить доход, а не покрыть издержки. В российском налоговом законодательстве налог и сбор разграничены (ч. 1 ст. 8 Налого­вого кодекса РФ).

Сбор — *обязательный взнос организаций и физических лиц, уплата которого* — *одно из условий совершения государствен­ными органами или органами местного самоуправления и их должностными лицами юридически значимых действий в от­ношении плательщика.*

Понятие пошлины Налоговый кодекс РФ не выделяет как самостоятельное. В экономической литературе пошлина чаще всего определяется как денежный сбор, взимаемый соответству­ющими государственными органами при выполнении ими опре­деленных функций, предусмотренных законодательством дан­ной страны. Наиболее распространенными являются почтовые, судебные, наследственные и таможенные пошлины.

Факт наличия в названии налога или иного обязательного платежа слов «налог», «сбор», «пошлина» еще не определяет существо данного платежа.

В мировой экономической практике также не всегда четко подразделяются три указанные категории. Так, в Швейцарии плата (по существу, пошлина) за освобождение от воинской повинности названа налогом.

Пожалуй, наиболее четко сбор и пошлина разграничены во французском праве: пошлина взыскивается государством без установления определенного соотношения со стоимостью ока­занных услуг, а при установлении сбора фиксируется пропор­ция между его размером и стоимостью предоставляемых нало­гоплательщику услуг.

Вернемся к вопросу о парафискалитетах.

*Парафискалитет* — *обязательный сбор, устанавливаемый в пользу юридических лиц публичного или частного права, которые не являются органами государственной власти или пуб­личной администрации.*

Парафискалитеты роднит с налогами как законодательный режим их установления (хотя и не всегда), так и обязательность уплаты и индивидуальная безвозмездность. Однако парафискаль-ные платежи устанавливаются в пользу промышленных, ком­мерческих и социальных предприятий, технических или обра­зовательных, учреждений. Примером широкого распространения парафискалитетов является Франция, где подобным образом финансируются расходы торгово-промышленных палат, эконо­мических бюро, Центральная касса сельскохозяйственной взаи­мопомощи, многочисленные фонды социально-экономической ориентации, Национальное бюро навигации и многие другие организации.

Российское законодательство не выделяет парафискалитеты в относительно самостоятельную отрасль налогового права.

В экономической литературе сложилось два подхода к определению налогов — широкий и узкий. В рамках широкой трактовки налогов в данное понятие включаются не только соб­ственно налоги в рамках приведенного выше определения, но и сборы, пошлины, парафискалитеты, а также взносы на соци­альное страхование. В рамках более узкого подхода проводится различие между собственно налогами, сборами (и пошлинами) и парафискалитетами.

Российское налоговое законодательство проводит различие между налогами и сборами, одновременно рассматривая эти две категории как очень близкие по таким параметрам, как уста­новление, уплата, контроль за соблюдением законодательства, способы администрирования и др.

**Экономическая сущность** налогов сводится к изъятию государством части валового внутреннего продукта, создавае­мого в стране, с целью формирования единого фонда денежных средств для последующего финансирования за счет него предо­ставления государственных услуг.

***1.2. Функции налогов. Принципы налогообложения***

Социально-экономическая сущность и роль налогов проявля­ется в их функциях, т. е. в основных направлениях воздействия налогов на развитие общества и государства. Функции налогов являются способом выражения их различных свойств. Функции показывают, каким путем реализуется общественное назначе­ние налогов как инструмента распределения и перераспределе­ния государственных доходов.

Налоги используются всеми государствами с рыночной эконо­микой как метод прямого влияния на бюджетные отношения и опосредованного (через систему льгот и санкций) воздействия на производителей товаров, работ и услуг. Через налоги дости­гается относительное равновесие общественных потребностей и ресурсов, необходимых для их удовлетворения, через налоги обеспечивается рациональное использование природных бо­гатств, в частности путем введения штрафов и иных ограниче­ний на распространение вредных производств. Посредством на­логов государство решает экономические, социальные и многие другие общественные проблемы.

Функции налогов следуют из их экономического содержа­ния.

**Фискальная функция** реализует формирование единого фонда денежных средств государства. Именно фискальный потенциал налогов предопределяет возможность решения государ­ством задач обороны, правоохранительных, социальных задач, охраны природы и др. Данная функция налогов в известной сте­пени первична по отношению ко всем остальным.

Распределительная (или перераспределительная) функция предполагает, что в процессе формирования государственного бюджета (единого фонда денежных средств) часть созданного валового внутреннего продукта перераспределяется из одних отраслей экономики и регионов в другие в соответствии с целя­ми, которые в данный момент преследует общество и реализу­ет государство.

Стимулирующая (или дестимулирующая) функция заклю­чается в том, что в процессе налогообложения формируются относительно более благоприятные и относительно менее бла­гоприятные сферы и зоны экономической активности. Стимули­рующая функция налогообложения реализуется через систему налоговых льгот и преференций, создающих для некоторых ви­дов деятельности более льготный режим.

**Контрольная** (иногда выделяемая) функция налогообложе­ния, дающая возможность соизмерения расходов государства и потенциала экономики и общества по формированию доходной части бюджетной системы. Фактически в рамках данной функ­ции происходит оценка эффективности налоговой системы по обеспечению необходимых для общества расходов.

Функции налога тесно взаимосвязаны. Рациональность дей­ствующего законодательства определяется и степенью относи­тельного равновесия налоговых функций. Однако на практике фискальная функция налога всегда реальна, а регулирующая функция может существовать номинально или быть деформи­рована. Поэтому поиск оптимального соотношения налоговых функций ведется непрерывно, ибо их относительное равнове­сие позволяет сформировать бюджет, не ущемляя экономичес­ких интересов налогоплательщиков.

Принципы налогообложения — это базовые идеи и положе­ния, применяемые в налоговой сфере. В системе налогообложения можно выделить экономические, юридические и организа­ционные принципы (табл. 1).

*Таблица 1*

**Принципы налогообложения**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Экономические** | **Юридические** | **Организационные** |
|  | Принцип нейтральности (равного налогового бремени) |  |
| Принцип хозяйственной независимости | Принцип установления налогов законами | Принцип единства налоговой системы |
| Принцип справедливости | Принцип приоритета налогового закона над неналоговым | Принцип подвижности налогообложения |
| Принцип соразмерности | Принцип отрицания обратной силы налогового закона | Принцип стабильности налоговой системы |
| Принцип учета интересов | Принцип наличия в законе существенных элементов налога | Принцип множественности налогов |
| Принцип экономичности | Принцип сочетания интересов государства и субъектов налоговых отношений | Принцип исчерпывающего перечня налогов |

**Экономические принципы** впервые были сформулированы А. Смитом. Эти принципы присущи налогу как объективной эко­номической категории вне зависимости от конкретного государ­ства и времени, поэтому их иногда называют фундаментальны­ми принципами. В настоящее время экономические принципы претерпели некоторые изменения. Они именуются иначе и мо­гут быть кратко охарактеризованы следующим образом.

*Принцип хозяйственной независимости.* Данный принцип основан на праве частной собственности налогоплательщика, он занимает центральное положение по отношению ко всем ос­тальным принципам.

*Принцип справедливости (равенства налогообложения).* Со­гласно этому принципу каждый должен принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. Две центральные идеи: 1) сумма взимае­мых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов налогоплательщика; 2) кто получает больше благ от государства, тот должен больше платить в виде налогов.

*Принцип соразмерности* предусматривает сбалансирован­ность интересов налогоплательщика и государственного бюдже­та. Принцип соразмерности характеризуется кривой Лаффера, показывающей зависимость налоговой базы от изменения ставок налога, а также зависимость бюджетных доходов от налогового бремени. Эффект кривой состоит в росте поступлений в бюджет с ростом налогов, если ставка до 50%, и в падении поступле­ний, если ставка более 50%. Данная концепция получила при­знание в 70—80-е гг. XX в.

*Принцип учета интересов налогоплательщиков* рассмат­ривается через призму двух принципов А. Смита, а именно: прин­ципа *определенности* (сумма, способ и время платежа должны быть точно известны налогоплательщику) и принципа *удобства* (налог взимается в такое время и таким способом, которые пред­ставляют наибольшие удобства для плательщика). Проявлением этого принципа является также простота исчисления и уплаты налога.

*Принцип экономичности* базируется еще на одном прин­ципе А. Смита, согласно которому «каждый налог должен быть так устроен, чтобы он извлекал из кармана плательщика воз­можно меньше сверх того, что поступает в кассы государства». По своей сути принцип экономичности (эффективности) означа­ет, что суммы сборов по отдельному налогу должны превышать затраты на его обслуживание, причем в несколько раз.

**Юридические принципы** налогообложения — это общие и специальные принципы налогового права.

*Принцип равного налогового бремени (нейтральности)* предусматривает всеобщность уплаты налогов и равенство пла­тельщиков перед налоговым законом. При этом не допускается установление дополнительных, а также повышенных по став­кам налогов в зависимости от каких-либо дискриминационных оснований. Налоги и сборы не могут различно применяться исходя из политических, геологических, этнических, конфессио­нальных и иных различий между налогоплательщиками. При: установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа спра­ведливости (ст. 3 НК РФ).

*Принцип установления налогов законами* закреплен в Кон­ституции РФ. Среди положений ст. 3 НК РФ сказано, что каж­дое лицо обязано уплачивать законно установленные налоги. Это означает, что устанавливать налоги должны представитель­ные органы, принимая в обязательном порядке соответствую­щие законы. Федеральные налоги и сборы в соответствии с на­стоящей статьей устанавливаются, изменяются и отменяются только Налоговым кодексом РФ.

*Принцип отрицания обратной силы налоговых законов* — общеотраслевой принцип, согласно которому вновь принятый закон, приводящий к изменению размеров налоговых платежей, не распространяется на отношения, возникшие до его принятия.

*Принцип приоритета налогового закона над неналоговыми законами* является специальным. Он означает, что если в нена­логовых законах есть нормы, так или иначе касающиеся нало­говой сферы, то применять их можно только в том случае, если они подтверждены и соответствуют нормам налогового за­конодательства. В случае коллизии норм применяются положе­ния именно налогового законодательства.

*Принцип наличия всех элементов налога в налоговом зако­не* предполагает, что отсутствие хотя бы одного элемента по­зволяет налогоплательщику не уплачивать налог или уплачи­вать его удобным для себя образом. Совокупность правил в отно­шении установления обязательных элементов налога рассмат­ривается в ст. 17 НК РФ.

*Принцип сочетания интересов государства и обязанных субъектов* присущ любой системе налогового законодательства и предполагает неравенство сторон (государство, субъекты Фе­дерации, органы местного самоуправления, налогоплательщик) в правовом регулировании налоговых отношений и при приме­нении налогового закона. Это неравенство проявляется в нерав­ноправном положении плательщика налогов при взыскании не­доимок и штрафов и при возврате переплаченных налогов.

**Организационные принципы** — это положения, в соответ­ствии с которыми осуществляется построение, развитие и уп­равление налоговой системой. Налоговая система России руко­водствуется следующими организационными принципами. *Принцип единства налоговой системы.* Данный принцип зак­реплен в ст. 75 Конституции РФ, Основные начала российского законодательства о налогах и сборах не допускают установле­ния налогов, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или денежных средств (ст. 3 НК РФ). Не­допустимы налоги и сборы, препятствующие реализации граж­данами своих конституционных прав. Не допускается также вве­дение региональных налогов, позволяющих наполнять бюдже­ты одних территорий за счет других.

*Принцип подвижности (эластичности).* Суть данного прин­ципа в том, что налоговое бремя и налоговые отношения могут быть оперативно изменены в соответствии с объективными нуж­дами государства. Например, размер экспортных таможенных пошлин может меняться в зависимости от колебания мировых цен на нефть или газ. В ряде случаев эластичность налогообло­жения используется в качестве контрмеры государства против уклонения от уплаты налогов.

*Принцип стабильности.* Главная цель налоговой рефор­мы — это стабильное и более понятное, чем сегодня, налоговое законодательство. Налоговая система должна функционировать в течение многих лет до новой стадии реформирования. Реали­зация данного принципа обусловлена интересами всех субъек­тов налоговых отношений, поскольку устраняет существующие в законодательстве препятствия развитию бизнеса.

*Принцип множественности налогов.* Любая налоговая сис­тема эффективна только в том случае, если она предусматрива­ет множественность налогов. Во-первых, это обусловлено необ­ходимостью перераспределения налогового бремени по платель­щикам. Во-вторых, множественность налогов поддерживает прин­цип эластичности налоговой системы и, в-третьих, позволяет реализовать взаимную дополняемость налогов, поскольку мини­мизация одного налога обязательно вызовет рост другого,

*Принцип исчерпывающего перечня региональных и мест­ных налогов.* Согласно действующему законодательству феде­ральные налоги (сборы) устанавливаются, изменяются и отме­няются Налоговым кодексом РФ, а налоги субъектов Федерации и местные налоги — соответственно законами субъектов Феде­рации о налогах и сборах и нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления (п. 5 ст. 3 НК РФ). Запрещается также установление региональных и мест­ных налогов и сборов, не предусмотренных Налоговым кодек­сом РФ.

***1.4. Классификация и элементы налогов***

Налоги можно классифицировать по различным признакам. Приведем наиболее распространенные варианты классифика­ции (табл. 2).

Рассмотрим более подробно классификацию налогов. По мере развития систем налогообложения постоянно изменялся характер классификации налогов, появлялись новые призна­ки, характеризующие налоговую систему.

При многочисленности и разнообразии налогов классифи­кация позволяет устанавливать их сходство и различия. Особен­ности отдельных групп налогов требуют особых условий обло­жения и взимания, специфических административно-финансо­вых мер. Этим объясняется как теоретическая, так и практичес­кая ценность классификации, т. е. разделения их на группы и подгруппы в соответствии с теми или иными признаками (осно­ваниями).

По методу установления налоги принято разделять на пря­мые и косвенные.

К прямым относят подоходно-поимущественные налоги, т. е. те, которые уплачиваются налогоплательщиком самостоя­тельно, исходя из знания величины объекта налогообложения, расчета налоговой базы и применения к ней налоговой ставки. Прямыми эти налоги названы потому, что налогоплательщик самостоятельно, прямо и непосредственно уплачивает налог в бюджет. Государство предъявляет требование уплатить эти на­логи именно тем налогоплательщикам, которых оно и собирает­ся обложить этим налогом. Это означает, что при введении пря­мых налогов государство не предполагает, что этот налог будет переложен налогоплательщиком на кого-то другого. Фактически при прямом налогообложении налогоплательщик и несет бремя этого налога.

*Таблица 2*

Классификация видов налогов

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Основа классификации | Виды налогов | Комментарий |
| 1 | Объект налого­обложения | Прямые и кос­венные | Прямые налоги взимаются с дохода или с имущества; косвенные включа­ются в цену товара (работ, услуг) и оплачиваются потребителем. Прямые налоги делятся на личные (удержива­ются с действительно получаемого дохода) и реальные (взимаются с предполагаемого дохода); косвенные налоги делятся на индивидуальные акцизы, универсальные акцизы и та­моженные пошлины |
| 2 | Субъект налого­обложения | Раскладочные и количественные | Раскладочные налоги распределя­ются между налогоплательщиками; количественные учитывают иму­щественное состояние налогоплательщика |
| 3 | Место поступления | Закрепленные и регулирующие |  |
| 4 | Уровень управления | Федеральные, региональные, местные |  |
| 5 | Цель использования | Общие и целевые |  |
| 6 | Сроки оплаты | Регулярные и разовые | Пример разового налога - налог с имущества, переходящего в поряд­ке наследования и дарения |
| 7 | Порядок введения налога | Общеобязатель­ные и факульта­тивные | Общеобязательные налоги устанавли­ваются законодательством Россий­ской Федерации и взимаются на всей ее территории. Факультативные нало­ги предусмотрены основами налого­вой системы, однако вводятся непо­средственно законодательными акта­ми республик, решениями органов государственной власти краев, облас­тей, автономной области, автономных округов, районов, городов и пр. |

Исторически сложилось деление прямых налогов на лич­ные и реальные, хотя еще в середине XIX в. это деление иног­да рассматривалось как устаревшее. Тем не менее даже в со­временной экономической литературе это деление еще встре­чается.

*Личные налоги* — подоходные налоги. К числу последних относятся подоходный налог с физических лиц («индивидуаль­ный/личный» подоходный налог) и налог на прибыль предприя­тий и организаций (налог на прибыль корпораций).

*Реальные налоги* — налоги на имущество. Фактически эти налоги предполагают обложение гипотетического дохода того или иного человека (или предприятия), исходя из оценки стоимости его имущества (от англ. real (realate) — «имущество», «недвижимость»).

Если прямое налогообложение в основном ориентируется на процесс получения дохода, то **косвенное** налогообложение более связано с процессом расходования полученных средств. Косвенные налоги — фактически налоги на потребление. Кос­венными эти налоги называются в силу того, что при их введе­нии государство заведомо исходит из того, что лицо, облагае­мое этими налогами, переложит их на кого-то еще, т. е. конеч­ным носителем бремени налогов данной группы будет не то лицо, которое является по законодательству налогоплательщиком. Косвенные налоги взимаются в виде надбавки к цене реализа­ции товара, работ, услуг.

К косвенным относят налог на добавленную стоимость, акци­зы, налоги с продаж, таможенные пошлины и некоторые дру­гие налоги на товары и услуги (на потребление). Разделение налогов на прямые и косвенные, казалось бы однозначное, в некоторых странах трактуется весьма своеобразно. Так, напри­мер, в Канаде налог с продаж (в розницу) отнесен к категории прямых налогов в соответствии с решением ее Верховного суда.

В зависимости от наличия или отсутствия целевого режима расходования средств, полученных с помощью налогов, приня­то различать общие и целевые налоги,

**К общим** относятся налоги, которые в соответствии с действующим законодательством зачисляются в бюджет для покрытия общих расходов бюджета, т. е. налоги указанной груп­пы не имеют целевого назначения. Подавляющее большинство действующих в России налогов (на прибыль предприятий и орга­низаций, на добавленную стоимость, на доходы физических лиц, на имущество предприятий, таможенные пошлины и многие другие) относится именно к этой группе.

**Целевые налоги,** в отличие от общих, вводятся для финансирования конкретной категории расходов и зачисляют­ся, как правило, не в бюджет (общий фонд финансовых средств государства или муниципалитета), а во внебюджетные фонды или целевые бюджетные фонды. Только такой режим позволя­ет контролировать целевое использование указанных средств.

В Российской Федерации к целевым относятся, в частно­сти, налоги, вводимые для финансирования дорожного фонда.

Дорожный фонд формируется за счет дорожного налога, транспортного налога и акцизов на легковые автомобили. Два налога, которые также формировали дорожные фонды в 90-х гг. XX в., — на реализацию горюче-смазочных материалов и на приобретение транспортных средств — были отменены с 1 января 2001 г., а третий налог — на пользователей автомобильных дорог — был отменен с 1 января 2003 г.

К целевым, или специальным, налогам российской налого­вой системы следует также отнести отчисления на воспроизвод­ство минерально-сырьевой базы. На федеральном уровне они поступают в специальный бюджетный фонд воспроизводства минерально-сырьевой базы. В некоторых субъектах РФ эти пла­тежи зачисляются также в бюджетные фонды, в некоторых эти фонды имеют статус внебюджетных.

По характеру властной компетенции налоги подразделяют на государственные и местные. Государственные налоги вводятся законодательными актами высшего представительного органа государства. Однако не все эти налоги поступают в государственный бюджет. Часть из них может зачисляться и в доход, местных бюджетов.

В Российской Федерации можно выделить две составляющих государственного устройства — федеральную и субфедеральную (субъекты Федерации). Соответственно, к государственным налогам относятся как федеральные налоги, так и налоги субъектов Федерации.

Местные налоги устанавливаются на основании решений органов местного самоуправления и зачисляются, как правило] только в доход местных бюджетов.

Введение в действие указанных ст. 13—15 НК РФ отложено до введения в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации в полном объеме. До этого момента фактически действующий на территории России перечень налогов регулируется Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 с учетом последующих изменений и дополнений.

Иные виды классификаций налогов и сборов. В зависимос­ти от характера определения ставок налоги могут распределять­ся на раскладочные и квонтитивные.

Если в основе определения налоговой ставки (или ставок) лежит задача получения конкретной суммы средств для финансирования определенных расходов и далее эта сумма на основе какого-то принципа «раскладывается» на налогоплатель­щиков, то такие налоги принято называть раскладочными. *Рас­кладочные налоги* достаточно широко применялись в ранние периоды развития налоговых систем.

Так, в России подобный принцип налогообложения в отно­шении купечества и промышленников в значительной мере дей­ствовал на протяжении всего XIX в. В современных налоговых системах раскладочные налоги встречаются значительно реже. Ото в основном местные налоги. Так, например, в значительной части муниципалитетов в Канаде ежегодно ставка налога на имущество для формирований местных бюджетов определяется делением необходимой плановой суммы расходов на стоимость имущества на территории муниципалитета. Таким образом, не­обходимая муниципалитету сумма средств «раскладывается» пропорционально стоимости имущества.

*Квонтитивными* (количественными, долевыми) называют­ся те налоги, которые в противоположность раскладочным ис­ходят не из необходимости покрыть определенные расходы, а из необходимости сформировать некоторый фонд денежных средств. Предполагается, что эти налоги учитывают возмож­ность налогоплательщика уплатить налог.

В Российской Федерации достаточно широко используется еще один критерий классификации имеющихся налогов и сбо­ров — в зависимости от принципа, положенного в основу при определении адресата — получателя средств от данного налога (конкретного бюджета). Исходя из этого принципа налоги раз­деляются на собственные (закрепленные) и регулирующие.

*Собственные (закрепленные) налоги* — это те налоги, кото­рые на длительный срок полностью или частично закрепляются за тем или иным бюджетом в качестве источников его финанси­рования. Так, налог на имущество предприятий является за­крепленным налогом субъектов Федерации. Средства от данного налога закреплены за бюджетами субъектов РФ. Это их собственные налоги и собственные источники доходов. Субъекты РФ обязаны оставлять часть поступлений от данного налога в тех муниципалитетах, на территории которых расположены со­ответствующие имущественные объекты. Собственным налогом является и таможенная пошлина для федерального бюджета, поскольку поступления от данного налога формируют доход федерального бюджета.

*Регулирующие налоги* — те налоги, отчисления (нормати­вы, иной механизм распределения) от которых могут пересмат­риваться ежегодно в процессе формирования бюджета соответ­ствующего уровня на будущий год. К числу регулирующих на­логов относятся: НДС, по которому фактически ежегодно уста­навливается норматив зачисления средств в доход бюджетов субъектов Федерации; акцизы; налог на доходы физических лиц. Эти налоги являются регулирующими в отношениях между федеральным и субфедеральными (региональными) бюджетами. Но можно назвать и регулирующие налоги для субфедерально­го и местного уровней. Так, во многих субъектах Федерации налоги на прибыль, на доходы физических лиц, равно как и налог на имущество предприятий, выступают регулирующими в отношениях между региональным (субъекта Федерации) и ме­стными бюджетами. Нормативы, в соответствии с которыми по­ступления этих налогов «расщепляются» между региональным и местными бюджетами, устанавливаются в ежегодных фактах о бюджете соответствующего субъекта Федерации. Бюджетный кодекс РФ (ст. 47, 48) выделяет собственные доходы бюджетов и регулирующие доходы бюджетов. К первым он относит виды доходов, закрепленные законодательством Российской Федера­ции на постоянной основе, полностью или частично, за соответ­ствующими бюджетами. К регулирующим доходам относятся фе­деральные и региональные налоги и иные платежи, по кото­рым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в бюд­жеты субъектов РФ или местные бюджеты на очередной финансовый год, а также на долговременной основе (не менее чем на три года) по разным видам таких доходов. Налоги можно классифицировать также:

♦ по статусу налогоплательщика — налоги с физических лиц и налоги с юридических лиц;

♦ по степени периодичности уплаты — периодические (оп­ределяется налоговый период) налоги и непериодические (еди­новременные) налоги (уплачиваются в случае совершения ка­ких-либо действий или возникновения явлений и фактов). На­пример, налог на имущество физических лиц является перио­дическим и подлежит уплате ежегодно. Налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, уплачивается только тогда, когда имеет место факт получения наследства или дара.

Известны и другие виды классификаций, но приведенные наиболее широко распространены в мировой практике налого­обложения.

Понятие налогов считается достаточно сложным и харак­теризуется через элементы. Основными элементами налогов и одновременно общими условиями установления налогов (ст. 17 НК РФ) являются:

* налогоплательщики;
* объект налогообложения;
* налоговая база;
* налоговый период;
* налоговая ставка;
* порядок исчисления налога;
* порядок и срок уплаты налога;
* налоговые льготы.

Дадим определение каждому элементу налогов.

Налогоплательщики — это организации, индивидуальные предприниматели и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать законно установленные налоги.

К организациям относятся:

* юридические лица, созданные в соответствии с российским законодательством;
* иностранные юридические лица, компании и прочие корпоративные образования, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;
* международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Физические лица — это граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Индивидуальные предприниматели — это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляю­щие предпринимательскую деятельность без образования юри­дического лица.

Объект налогообложения — это то, что облагается нало­гом: имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных то­варов (работ, услуг) и т. д.

Налоговая база — это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговый период — календарный год или иной период вре­мени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога.

Налоговая ставка — величина налоговых начислений на еди­ницу измерения налоговой базы. Ставки бывают твердыми и про­центными.

Порядок исчисления налога показывает, кто исчисляет сум­му налога: сам налогоплательщик, налоговый орган, третье ли­цо — налоговый агент. Налог может начисляться по частям либо нарастающим итогом. Уплачивается налог либо по декларации, либо у источника дохода, либо по кадастру.

Порядок уплаты налога — это технические приемы внесе­ния конкретного налога в бюджет соответствующего уровня. Это часто авансовые платежи в течение налогового периода с окон­чательным расчетом общей суммы налога по окончании налого­вого периода либо разовая уплата полной суммы налога. Уплата налогов производится наличным или безналичным путем через кредитные организации в российской валюте. Днем уплаты на­лога считается день поступления налога на бюджетный счет, а при ввозе товаров на территорию Российской Федерации — день принятия таможенной декларации таможенным органом.

Сроки уплаты налогов устанавливаются применительно к каждому конкретному налогу и определяются календарной да­той (15-е, 20-е, 28-е число месяца) или периодом (месяц, квар­тал, год).

Налоговые льготы — возможности, предоставляемые от­дельным категориям налогоплательщиков при наличии соответ­ствующих оснований, уплачивать налог в меньшем размере по сравнению с другими категориями налогоплательщиков (скид­ки, вычеты) или не уплачивать вообще (освобождение).

***1.4. История развития налоговых реформ в отечественной и зарубежной практике***

Древний мир и Средние века характеризуются неразвито­стью налоговых систем и случайным характером государствен­ных изъятий преимущественно в натуральной форме. По мере укрепления товарно-денежных отношений взносы в казну государства принимают в основном денежную форму. Принудитель­ное изъятие средств в казну становится налогом тогда, когда часть стоимости в денежном выражении переходит из индиви­дуальной собственности в общественное (государственное) пользо­вание. Процесс формирования цивилизованных налоговых отно­шений напрямую связан с государственным регулированием.

Хронологию возникновения и развития налогообложения в Европе можно проследить следующим образом.

1. в. — зарождение финансовой науки. Неаполитанский финансист Д. Карафа считает, что основой бюджета должны быть принадлежащие государству домены (земля, леса, вещные права, капиталы).
2. в. — появление новых видов платежей в государственный бюджет, так называемых регалий (железные дороги, почтовая регалия, горная, монетная, соляная), пошлин и налогов.

XVII в. — определение роли налогов как основного источника, доходной части бюджета многих государств. Налогообложение понимается как обобществление некоторой части индивидуальных доходов или богатства для выполнения обществен­но значимых работ и затрат.

Последняя треть **XVIII** в. — начало исследования проблем теории и практики налогообложения в Европе. Французский уче­ный Ф. Кене впервые обосновал связь налогообложения и народно-хозяйственного процесса.

**1776 г.** — издание шотландским экономистом и финансис­том А. Смитом книги «Исследование о природе и причинах бо­гатства народов». Идеи А. Смита как основоположника теории налогообложения начинают оказывать кардинальное влияние на финансовую и хозяйственную жизнь государств.

**XIX** в. — заметное развитие финансовой науки, особенно за счет вклада немецких ученых. Этот период связан с именами К. Pay, Ж. Сисмонди, К. Маркса, Ф. Энгельса, А. Вагнера, Э. Селигмана и др.

После Первой мировой войны в ряде стран были проведены научно обоснованные налоговые реформы и зарождалась совре­менная налоговая система.

**Мировой кризис 1929—1933 гг.** заставил рассматривать государственные доходы как инструмент макроэкономической стабилизации.

80-е годы **XX** в. — создание бюджетной концепции американ­ским экономистом А. Лаффером. В 80—90-е гг. страны с разви­той рыночной экономикой провели налоговые реформы, направленные на совершенствование систем прямых и косвен­ных налогов, стимулирование деловой активности, инвестици­онной политики.

Формирование налоговой системы в России во многом сходно с аналогичными общеевропейскими процессами, но как и в лю­бом отдельно взятом государстве она имеет свой национальный характер.

**Древний мир** — существование жертвоприношения как фор­мы изъятия материальных ценностей у людей, обусловленной религиозными требованиями.

**Конец IX в.** — изменение характера платежей. Основными видами изъятий того времени были контрибуции и дань с угне­тенных народов (полюдье, повоз). Косвенные платежи — тамо­женные и судебные пошлины.

Эпоха **Ивана III (XV** в.) — возобновление процесса форми­рования финансов Руси. Введены «данные», «пищальные» деньги и прочие платежи. Цель таких изъятий — формирование русского войска и укрепление государственных границ. Косвен­ные платежи носили название откупов (винные, таможенные

и др.).

**XV**—**XVII вв.** — существование системы «сошного» налого­обложения, при которой подати или прямые налоги падали либо на целые общества («тягло»), либо на отдельные лица. Основа­нием податного обложения служило «сошное письмо», а за еди­ницу обложения принималась условная податная единица — «соха», измеряемая количеством рабочей силы.

**Начало XVII в.** — сделана первая попытка определения налогового потенциала в Московском государстве: в 1620 г. была проведена общая перепись тяглового населения в государстве с «целью привести в известность и устроить его податные силы».

**Эпоха Петра I (конец XVII —** начало **XVIII** вв.) — изобре­тение многочисленных налогов, обусловленное крупными государственными преобразованиями. Вводятся налоги с найма домов, продажи съестного, арбузов, печей, религиозных веро­ваний, гербовый сбор и прочие платежи.

**Конец XVIII** в. — преобладание косвенного обложения над прямым налогообложением. Начинается формирование городс­ких бюджетов, основывавшихся на собственных доходах (налоги с перевозов, с подвижных лодок и пр.).

**XIX** в. — введены подушная подать, оброк (плата казенных крестьян за пользование землей), гильдейская подать с купече­ства, а также надбавки по прямым налогам, служившие для строительства государственных дорог, устройства водных сооб­щений, для уплаты долгов России, "

**Начало XX в.** — усиливается приоритет косвенных налогов (табачная, питейная, нефтяная, спичечная и таможенная по­шлины); прямое обложение выступает в форме налогов и сбо­ров с недвижимого имущества, налогов с торговли и промыш­ленности (промысловый налог), налогов с денежных капиталов, податей и личных налогов.

**Первые годы Советской власти** — перенесение тяжести налогового бремени на буржуазию (подоходный и единовремен­ный налоги, налог на прирост прибылей). К 1920 г. налоги пере­стали играть существенную роль в доходах бюджета, их место заняла эмиссия денежных знаков. Сформирована система нату­ральных налогов: для крестьян — продразверстка, для жителей города — всеобщая трудовая повинность.

**1921—1928 гг. (НЭП)** — введение денежных налогов, как прямых (промыслового налога, налога с наследства, подоходно-поимущественного, продналога с крестьян), так и косвенных (на­лога на виноградные вина, таможенных сборов, пошлин).

30-е годы XX в. — проведение финансовой реформы с це­лью упразднения множественности налогов. Введены два основ­ных платежа — налог с оборота и отчисления от прибыли. Фак­тически Россия на десятки лет лишилась реальной налоговой системы.

**Начало 90-х** гг. — период возрождения и формирования нало­говой системы России. Налоги заменили существовавшую систе­му планового распределения прибыли предприятий. Государство стало влиять на развитие процессов в обществе посредством налогообложения.

Однако до настоящего времени нигде нет идеальных нало­говых систем. Во всех странах ведутся теоретические поиски научного обоснования налоговой политики и практические изыс­кания в отношении эффективной и справедливой методики налогообложения. Этим целям служит в первую очередь знание налоговых теорий.