



В. Г. Пансков

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

**УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ
ДЛЯ ПРИКЛАДНОГО БАКАЛАВРИАТА**

6-е издание, переработанное и дополненное

*Рекомендовано Учебно-методическим отделом высшего образования
в качестве учебника для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по экономическим направлениям*

**Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru**



Москва ■ Юрайт ■ 2018

УДК 336.221(075.8)

ББК 65.261.4я73

П16

Автор:

Пансков Владимир Георгиевич — доктор экономических наук, профессор, заслуженный экономист Российской Федерации, академик РАЕН, профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Рецензенты:

Вылкова Е. С. — доктор экономических наук, профессор кафедры государственных и муниципальных финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета;

Майбуров И. А. — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б. Н. Ельцина.

Пансков, В. Г.

П16

Налоги и налогообложение : учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В. Г. Пансков. — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 436 с. — (Серия : Бакалавр. Прикладной курс).

ISBN 978-5-534-06064-5

В учебнике раскрываются экономическая сущность и функции налогов, приводится их классификация. Подробно излагаются актуальные вопросы организации налоговой системы и налогового администрирования в Российской Федерации. Углубленно рассматриваются вопросы организации налоговой службы, права и обязанности как налогоплательщиков, так и государства, система налогового контроля и ответственности за нарушения налогового законодательства. Подробно исследуется порядок исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов, действующих в налоговой системе Российской Федерации.

Содержание учебника соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования.

Для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим направлениям и специальностям.

УДК 336.221(075.8)

ББК 65.261.4я73

*Информационно-правовая поддержка
предоставлена компанией «Гарант»*



Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав. Правовую поддержку издательства обеспечивает юридическая компания «Дельфи».

ISBN 978-5-534-06064-5

© Пансков В. Г., 2016

© Пансков В. Г., 2018, с изменениями

© ООО «Издательство Юрайт», 2018

Оглавление

Об авторе.....	9
Предисловие к шестому изданию.....	10
Предисловие	11
Введение.....	13
Принятые сокращения.....	15
Глава 1. Основные положения теории налогообложения.....	17
1.1. Возникновение и развитие налогов и теории налогообложения	17
1.2. Основопологающие признаки налога	22
1.3. Элементы налогообложения	24
1.4. Функции налога.....	33
<i>Практикум</i>	35
Глава 2. Организация налоговой системы.....	38
2.1. Принципы налогообложения.....	38
2.2. Классификация налогов в российской налоговой системе	46
2.3. Налоговый кодекс — основной налоговый закон Российской Федерации.....	56
2.4. Налоговые системы зарубежных стран.....	62
<i>Практикум</i>	68
Глава 3. Налоговый контроль в Российской Федерации	72
3.1. Органы, осуществляющие налоговый контроль	73
3.2. Права и обязанности налоговых органов.....	76
3.2.1. Права налоговых органов в Российской Федерации	76
3.2.2. Основные обязанности налоговых органов.....	97
3.3. Обязанности, права и ответственность налогоплательщиков и налоговых агентов.....	102
3.3.1. Обязанности налогоплательщиков (налоговых агентов)	104
3.3.2. Особые обязанности налоговых агентов	115
3.3.3. Права налогоплательщиков (налоговых агентов).....	116
3.3.4. Особые права и обязанности консолидированной группы налогоплательщиков	124
3.4. Налоговый контроль в форме налогового мониторинга.....	126
3.4.1. Порядок представления и рассмотрения заявления о проведении налогового мониторинга	126
3.4.2. Порядок проведения налогового мониторинга.....	128
3.5. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение....	131

3.5.1. Понятие налогового правонарушения и порядок применения налоговых санкций.....	132
3.5.2. Виды налоговых правонарушений и размеры санкций	134
Практикум.....	139
Глава 4. Федеральные налоги	144
4.1. Налог на добавленную стоимость.....	145
4.1.1. Становление НДС и его значение	145
4.1.2. Плательщики НДС.....	147
4.1.3. Облагаемый оборот и объект налогообложения	149
4.1.4. Налоговая база	150
4.1.5. Момент определения налоговой базы.....	153
4.1.6. Налоговые ставки	154
4.1.7. Порядок исчисления сумм НДС	158
4.1.8. Налоговые льготы и преференции	161
4.1.9. Сроки уплаты НДС в бюджет	167
4.1.10. Порядок возмещения, зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога	168
4.2. Налог на прибыль организаций.....	172
4.2.1. Эволюция налога на прибыль и его значение	172
4.2.2. Плательщики налога на прибыль	174
4.2.3. Объект налогообложения.....	175
4.2.4. Налоговая база.....	187
4.2.5. Налоговые льготы	192
4.2.6. Ставки налога	192
4.2.7. Порядок исчисления и сроки уплаты налога	197
4.2.8. Порядок исчисления и уплаты налога иностранной организацией	201
4.2.9. Особенности налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.....	201
4.2.10. Налоговый учет	205
4.3. Налог на доходы физических лиц	206
4.3.1. История развития НДФЛ.....	206
4.3.2. Роль НДФЛ в финансовом обеспечении потребностей государства.....	207
4.3.3. Плательщики налога.....	208
4.3.4. Объект обложения	209
4.3.5. Доходы налогоплательщика, не подлежащие налогообложению	209
4.3.6. Налоговая база.....	214
4.3.7. Налоговые вычеты	216
4.3.8. Налоговые ставки	228
4.3.9. Порядок исчисления и удержания налога	229
4.3.10. Порядок исчисления и перечисления в бюджет налога индивидуальными предпринимателями и другими лицами	230
4.3.11. Устранение двойного налогообложения.....	232

4.4. Акцизы	233
4.4.1. Место акцизов в системе налогов и сборов	233
4.4.2. Понятие подакцизных товаров.....	234
4.4.3. Плательщики акцизов.....	235
4.4.4. Объект налогообложения.....	235
4.4.5. Налоговые ставки	237
4.4.6. Налоговая база.....	238
4.4.7. Исчисление сумм акциза	239
4.4.8. Исчисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет	241
4.4.9. Порядок и сроки уплаты акциза в бюджет	242
4.5. Налог на добычу полезных ископаемых.....	244
4.5.1. Эволюция налогообложения недропользования в налоговой системе Российской Федерации	244
4.5.2. Плательщики НДС и объект обложения	245
4.5.3. Налоговая база.....	245
4.5.4. Налоговые ставки	246
4.5.5. Порядок исчисления и уплаты налога.....	248
4.5.6. Особый порядок исчисления НДС по нефти	249
4.5.7. Особенности исчисления НДС по углю	256
4.6. Водный налог.....	257
4.6.1. Необходимость введения водного налога	257
4.6.2. Налогоплательщики и объект налогообложения.....	258
4.6.3. Налоговая база.....	258
4.6.4. Налоговые ставки водного налога	259
4.6.5. Порядок исчисления и уплаты водного налога.....	262
4.7. Государственная пошлина.....	262
4.7.1. Плательщики государственной пошлины	263
4.7.2. Объекты взимания пошлины	263
4.7.3. Ставки государственной пошлины.....	263
4.7.4. Налоговые льготы	266
4.7.5. Порядок уплаты пошлины в бюджет. Изменение срока уплаты..	266
4.7.6. Порядок возврата или зачета уплаченной пошлины	267
4.8. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами.....	267
4.8.1. Плательщики сбора и объекты обложения	268
4.8.2. Ставки сбора	269
4.8.3. Порядок исчисления и уплаты сборов в бюджет	272
4.9. Таможенная пошлина	273
4.9.1. Экономическое содержание таможенной пошлины	273
4.9.2. Виды таможенной пошлины	275
4.9.3. Плательщики таможенной пошлины, объект обложения, налоговая база	276
4.9.4. Ставки таможенной пошлины.....	276
4.9.5. Тарифные льготы и тарифные преференции	277
4.9.6. Порядок исчисления и уплаты таможенной пошлины.....	278
<i>Практикум</i>	280

Глава 5. Региональные налоги	299
5.1. Налог на имущество организаций.....	299
5.1.1. Налогоплательщики.....	299
5.1.2. Объект налогообложения.....	300
5.1.3. Налоговый и отчетный периоды.....	300
5.1.4. Налоговая база.....	301
5.1.5. Налоговая ставка.....	303
5.1.6. Налоговые льготы.....	304
5.1.7. Порядок исчисления и уплаты налога.....	305
5.2. Налог на игорный бизнес.....	306
5.2.1. Необходимость введения налога и принцип его построения.....	306
5.2.2. Плательщики налога, объект обложения, налоговая база.....	307
5.2.3. Ставки налога.....	307
5.2.4. Порядок исчисления и уплаты налога.....	308
5.3. Транспортный налог.....	309
5.3.1. Плательщики налога.....	309
5.3.2. Объект налогообложения и налоговая база.....	310
5.3.3. Налоговый и отчетный периоды.....	311
5.3.4. Налоговые ставки.....	311
5.3.5. Налоговые льготы.....	314
5.3.6. Порядок исчисления и уплаты налога.....	315
<i>Практикум</i>	317
Глава 6. Местные налоги	324
6.1. Налог на имущество физических лиц.....	324
6.1.1. Плательщики налога, объект обложения, налоговая база.....	324
6.1.2. Налоговые ставки.....	326
6.1.3. Льготы по налогу.....	327
6.1.4. Порядок исчисления и уплаты налога.....	328
6.2. Земельный налог.....	330
6.2.1. Необходимость введения земельного налога, его роль и значение.....	330
6.2.2. Плательщики налога, объект обложения.....	331
6.2.3. Налоговая база.....	331
6.2.4. Налоговые ставки, налоговый период.....	332
6.2.5. Налоговые льготы.....	333
6.2.6. Порядок исчисления и уплаты налога.....	334
6.3. Торговый сбор.....	336
6.3.1. Плательщики сбора.....	337
6.3.2. Объект обложения.....	337
6.3.3. Виды предпринимательской деятельности, в отношении которых устанавливается сбор.....	337
6.3.4. Ставки сбора.....	338
6.3.5. Учет плательщиков сбора.....	339
6.3.6. Порядок исчисления и уплаты сбора.....	340

6.3.7. Полномочия органов местного самоуправления и органов власти городов Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя	340
<i>Практикум</i>	341
Глава 7. Специальные налоговые режимы	346
7.1. Система налогообложения малого предпринимательства	347
7.1.1. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	349
7.1.2. Упрощенная система налогообложения	357
7.1.3. Патентная система налогообложения	364
7.2. Единый сельскохозяйственный налог	372
7.2.1. Эволюция ЕСХН и его общая характеристика	372
7.2.2. Плательщики ЕСХН	374
7.2.3. Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН	375
7.2.4. Объект обложения	377
7.2.5. Налоговая база. Налоговая ставка	378
7.2.6. Порядок исчисления и уплаты в бюджет	379
7.3. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	380
7.3.1. Необходимость введения специального режима налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	380
7.3.2. Основные положения соглашений о разделе продукции	380
7.3.3. Налогоплательщики	382
7.3.4. Налоги, уплачиваемые при СРП	382
7.3.5. Особенности исчисления отдельных налогов при СРП	384
7.3.6. Особенности налогового контроля при СРП	389
7.3.7. Гарантии инвесторов при реализации СРП	391
<i>Практикум</i>	392
Глава 8. Особый порядок налогообложения на отдельных территориях	402
8.1. Налогообложение при реализации региональных инвестиционных проектов	402
8.1.1. Понятие регионального инвестиционного проекта	402
8.1.2. Налогоплательщики	403
8.1.3. Контроль налоговых органов	405
8.1.4. Особенности налогообложения участников региональных инвестиционных проектов	406
8.2. Налогообложение на территориях опережающего социально-экономического развития и свободного порта Владивосток	408
<i>Практикум</i>	411
Глава 9. Страховые взносы	415
9.1. Эволюция страховых взносов	415
9.2. Плательщики страховых взносов	417
9.3. Объект и база обложения страховыми взносами	418

9.4. Расчетный период. Отчетный период	421
9.5. Тарифы страховых взносов	421
9.6. Пониженные тарифы страховых взносов	422
9.7. Дополнительные тарифы страховых взносов	426
9.8. Размеры страховых взносов для плательщиков, не производящих выплат физическим лицам	426
9.9. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов плательщиками, производящими выплаты физическим лицам	428
9.10. Порядок исчисления и уплаты страховых взносов плательщиками, не производящими выплат физическим лицам	429
<i>Практикум</i>	430
Нормативные правовые документы	433
Список рекомендуемой литературы	435

Об авторе

Пансков Владимир Георгиевич

Доктор экономических наук, профессор, действительный член Академии естественных наук, заслуженный экономист Российской Федерации. Известный ученый и практик. Более 25 лет проработал в финансовой системе, в 1987—1991 гг. — первый заместитель Министра финансов СССР. Под его непосредственным руководством в 1991—1994 гг. проходило формирование налоговой системы РФ. В сложный период экономической нестабильности руководил финансовой системой Российской Федерации, работая в 1994—1996 гг. на посту Министра финансов Российской Федерации. Более девяти лет работал на должности аудитора Счетной палаты РФ. Награжден орденами и медалями СССР и Российской Федерации. Более чем за 40 лет научной и педагогической деятельности В. Г. Пансковым опубликовано свыше 450 научных работ по налогам и финансам общим объемом более 600 печатных листов, в том числе свыше 50 учебников, учебных пособий и монографий. Более 25 лет занимается педагогической деятельностью в ведущих финансово-экономических вузах Москвы. Член редакционных коллегий журналов «Финансы», «Journal of Tax Reform» и «Вестник Уральского федерального университета. Серия “Экономика и управление”», член редакционного Совета журнала «Экономика. Налоги. Право» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. В настоящее время — профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, советник генерального директора ЗАО Международный центр финансово-экономического развития (ЗАО МЦФЭР).

Предисловие к шестому изданию

Уважаемый читатель!

Вы держите в руках шестое издание учебника по налогообложению, предназначенного для студентов прикладного бакалавриата. За время, прошедшее после выхода в свет пятого издания данного учебника, в российскую налоговую систему внесены очередные многочисленные изменения. Достаточно сказать, что за этот период было принято 78 федеральных законов, отдельные из которых носят принципиальный характер. И эти изменения не могли не быть учтены при подготовке данного издания. Самой большой новацией стало введение в налоговую систему дополнительного раздела, посвященного страховым взносам. Это связано с тем, что законодатель, не изменив правового статуса страховых взносов (они не установлены ни в качестве налога, ни в качестве сбора), возложил на налоговые органы дополнительную функцию администрирования данных обязательных платежей. В июле 2017 г. Налоговый кодекс дополнен новой ст. 54.1, в которой утверждены основные принципы получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. В частности, прописано, в каких случаях уменьшение налоговой базы или суммы налога к уплате могут быть признаны правомерными или неправомерными. Существенные поправки внесены также в порядок проведения налогового мониторинга, особенности налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, а также налогообложения при реализации региональных инвестиционных проектов. Законодателями внесены изменения в отдельные положения исчисления и уплаты НДС, налога на прибыль организаций, акцизов, налога на имущество организаций, транспортного налога, УСН и ЕСХН. Внесенными поправками законодатель расширил перечень сведений, не составляющих налоговую тайну, а также предоставил право иным лицам уплачивать налоги за налогоплательщика.

В конце издания приводится обновленный список рекомендуемой дополнительной литературы.

Надеюсь, что данное издание будет полезным не только для студентов и аспирантов, но и для преподавателей-налоговедов, а также для налоговых консультантов и людей, решивших самостоятельно изучить теорию и практику налогообложения, обучаясь заочно.

Предисловие

Владение особенностями теории и практики современной системы налогообложения в России, умение ориентироваться в сложном налоговом законодательстве является необходимым условием эффективной и качественной работы будущих ученых, экономистов, финансистов и бухгалтеров.

Налогообложение — это учебная дисциплина, которая входит в базовую часть профессионального цикла федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования (ФГОС ВПО) для бакалавров. Учебный курс «Налоги и налогообложение» в соответствии с указанным стандартом является обязательной дисциплиной для студентов высших учебных заведений по ряду экономических, социальных и юридических специальностей. Успешное освоение данного курса должно явиться важнейшим основополагающим теоретическим и методическим фундаментом формирования у студентов научного управленческого мышления, обеспечить инструментарий формирования профессиональных компетенций бакалавра.

В результате изучения дисциплины студент должен:

- **знать** экономическое содержание и функции налогов, их элементы и основополагающие принципы налогообложения; сущность, основные методы, правовую систему обеспечения налоговых отношений; современную российскую и зарубежную системы налогов и сборов; сущность налогового администрирования, его участников, их права и обязанности и меры ответственности за нарушение; порядок исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов;

- **уметь** разбираться в понятийном аппарате в области налогов и налогообложения; определять по конкретным видам федеральных, региональных и местных налогов объект налогообложения, налоговые ставки, порядок и сроки их уплаты в бюджет; рассчитывать налоговую базу и подлежащие уплате в бюджет суммы соответствующих налогов; использовать налоговые льготы и другие налоговые инструменты для минимизации налогообложения; ориентироваться в положениях законодательства в сфере налогообложения;

- **владеть** понятийным аппаратом и терминологией в области теории и практики налогов и налогообложения; научными теориями налогов и налогообложения; теоретическими и практическими знаниями в области взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов; методикой расчетов основных элементов налогов и сборов; основными технологиями исчисления конкретных видов налогов, порядка и сроков их уплаты.

Изучение дисциплины «Налоги и налогообложение» основывается на сумме знаний, полученных студентами в ходе освоения экономической теории, финансов и бюджета, статистики, бухгалтерского учета, финансового менеджмента.

Материалы данного издания могут быть использованы при изучении дисциплин «Теория и история налогообложения», «Налоговое администрирование в Российской Федерации», «Организация и методика налоговых проверок», «Федеральные налоги и сборы», «Региональные налоги», «Специальные налоговые режимы», «Налоговый менеджмент» и др., в высших экономических учебных заведениях России и стран СНГ.

Учебник включает девять глав.

В первой главе «Основные положения теории налогообложения» дается определение налога, анализируются развитие налогов и теории налогообложения, раскрываются признаки налога и его функции.

Вторая глава «Организация налоговой системы» посвящена классификации налогов российской налоговой системы, рассмотрению принципов налогообложения, освещению вопросов правового обеспечения налоговых отношений в Российской Федерации, а также анализу налоговых систем зарубежных стран.

В третьей главе «Налоговый контроль в Российской Федерации» исследуются функции и участники налогового контроля, организация налоговой службы и налогового контроля, взаимоотношения налогоплательщиков и государства, права, обязанности и ответственность участников налоговых отношений.

Четвертая глава «Федеральные налоги» характеризует федеральные налоги, рассматривает порядок их установления, исчисления и уплаты.

В пятой главе «Региональные налоги» подробно излагается порядок установления, исчисления и уплаты налога на имущество организаций, налога на игорный бизнес и транспортного налога.

Шестая глава «Местные налоги» содержит порядок установления, исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц и земельного налога.

В седьмой главе «Специальные налоговые режимы» исследуется экономическое содержание и цели введения каждого специального налогового режима, рассматривается эволюция данного вида налогообложения, излагается порядок установления, исчисления и уплаты соответствующих налогов.

Восьмая глава посвящена особому порядку налогообложения на отдельных территориях, в том числе — при реализации региональных инвестиционных проектов и на территориях опережающего социально-экономического развития.

Девятая глава освещает порядок исчисления и уплаты страховых взносов, введенных в российскую налоговую систему с 2017 г. с неопределенным правовым статусом — ни налог, ни сбор.

Настоящий учебник предназначен для подготовки бакалавров по теории и практике налогов и налогообложения.

Введение

Налоги во все времена — важнейший инструмент осуществления экономической политики государства. Вместе с тем государство только в том случае может реально использовать налоги через присущие им функции, если в обществе создана атмосфера уважения к налоговому обязательству, основанная на понимании как экономической необходимости существования налоговой системы, так и установленных государством правил взимания конкретных налогов.

Непременным условием формирования налоговой культуры у каждого члена общества является знание налогового законодательства, порядка и условий его функционирования. Налоговая грамотность — необходимое условие успешного осуществления экономических реформ.

В последние годы опубликовано немало научных и учебных изданий, посвященных проблемам налогов и налогообложения. И это не случайно. Российское налоговое законодательство достаточно сложно и в высшей степени непостоянно. Поэтому необходимо в доступной для понимания форме изложить сущность действующей в России налоговой системы и основ теории налогов и налогообложения. При этом учебник должен полностью соответствовать требованиям ФГОС ВПО.

Предлагаемый учебник разработан исходя из указанных положений, а также принципов необходимости и достаточности.

Цель настоящего издания — оказание помощи студентам вузов в освоении и систематизации знаний в области налогов и налогообложения. В учебнике раскрываются экономическая сущность и функции налогов, приводится их классификация. Подробно излагаются актуальные вопросы организации налоговой системы и налогового администрирования в Российской Федерации. Углубленно рассматриваются вопросы организации налоговой службы, права и обязанности налогоплательщиков и государства, система налогового контроля и ответственности за нарушения налогового законодательства. Подробно исследуются порядок исчисления и уплаты в бюджетную систему конкретных налогов и сборов, действующих в российской налоговой системе. Это позволяет читателю получить целостную картину устройства российской налоговой системы и каждого налога в отдельности. Для лучшего освоения изучаемого материала наиболее сложные положения учебника дополнены наглядным материалом.

Учебник подготовлен в соответствии с требованиями ФГОС ВПО по специальностям «Налоги и налогообложение», «Финансы и кредит»,

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит», программой курса «Основы налогов и налогообложения» и базируется на нормах действующего законодательства.

Учебник адресован студентам высших учебных заведений, но будет полезен и для преподавателей, работающих со студентами — будущими специалистами экономического профиля. Особый интерес данное издание представляет для тех, кто самостоятельно изучает теорию и практику налогообложения, обучаясь заочно.

Принятые сокращения

Нормативные правовые акты

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации, принята 12 декабря 1993 г., в ред. от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ и от 30 декабря 2008 г. № 7-ФЗ

БК РФ — Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ

ЗК РФ — Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ

НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ

ТК ТС — Таможенный кодекс Таможенного союза от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

Органы власти и управления

Банк России — Центральный банк Российской Федерации

МВД России — Министерство внутренних дел Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Минюст России — Министерство юстиции Российской Федерации

Росстат — Федеральная служба государственной статистики

ФНС России — Федеральная налоговая служба

ФТС России — Федеральная таможенная служба

Прочие сокращения

БТИ — Бюро технической инвентаризации

ВЭД — внешнеэкономическая деятельность

гл. — глава (-ы)

ЕТТ ЕАЭС — Единый таможенный тариф Евразийского экономического союза

ЕНВД — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

ЕС — Европейский союз

ЕАЭС — Евразийский экономический союз

ЕСН — единый социальный налог

ЕСХН — единый сельскохозяйственный налог
ЕЭС — Европейское Экономическое Сообщество
ИНН — идентификационный номер налогоплательщика
л.с. — лошадиные силы
НДПИ — налог на добычу полезных ископаемых
НДС — налог на добавленную стоимость
НДФЛ — налог на доходы физических лиц
НИО — налог на имущество организаций
НИФЛ — налог на имущество физических лиц
НПО — налог на прибыль организаций
ОЭСР — Организация экономического сотрудничества и развития
РФ — Российская Федерация
СНГ — Содружество Независимых Государств
СРП — соглашение о разделе продукции
СССР — Союз Советских Социалистических Республик
ст. — статья (-и)
ТН ВЭД ЕАЭС — Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза
УСН — упрощенная система налогообложения

Глава 1

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ТЕОРИИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В результате изучения главы 1 студент должен:

знать

- экономическое содержание налога;
- эволюцию представлений о сущности налогов;
- основополагающие функции налогов;
- отличительные признаки налога; элементы налогов;

уметь

• критически осмысливать теоретические воззрения на сущность налогов и действующий понятийный аппарат;

владеть

- понятийным аппаратом и терминологией в области теории налогов;
 - научными теориями налогов и налогообложения;
 - навыками научных подходов к анализу действующего понятийного аппарата.
-

1.1. Возникновение и развитие налогов и теории налогообложения

Налоги — один из древнейших финансовых институтов. Их возникновение и развитие неразрывно связано с возникновением и становлением государственности. Первые элементы государственного устройства начали возникать в период перехода человечества от кочевой к оседлой жизни и связанного с этим процесса разделения труда, что, в свою очередь, явилось основой для возникновения института частной собственности. В результате функции государства были значительно расширены. Появилась необходимость в защите прав собственности одних членов общества от посягательства других. С этой целью были образованы специальные государственные органы. Так как они не участвовали в материальном производстве, общество вынуждено было изыскивать денежные средства для их содержания. На разных этапах развития государства существовали различные источники формирования указанных средств, которые зависели от уровня развития общества, происходящих в нем процессов и т.д. В древнейшие времена финансирование государственных структур осуществлялось в основ-

ном в результате военных действий: награбленное имущество, эксплуатация рабов и т.д. Зачастую эти источники принимали организованные формы в виде установленной победителем дани, уплачиваемой побежденным народом правителю на постоянной основе и в определенные сроки. Дань, таким образом, можно в определенной мере назвать прообразом налогообложения. Основы налогообложения формировались также в виде жертвоприношений храмам, которые выполняли определенные функции в организации общественной жизни. Естественно, в современном понимании данной экономической категории их нельзя назвать налогами, но поскольку они носили систематический характер, то фактически превращались в определенную «выплату», «взнос». По мере развития государственности наряду с платежами в пользу духовенства формировалась система регулярных платежей в пользу правящей верхушки. История Древнего мира содержит упоминание о существовании, например, в Древней Греции в VII—VI вв. до н.э. налогов, устанавливаемых пропорционально доходу их субъектов. Вместе с тем уплата указанных платежей возлагалась на жителей побежденных территорий и иноземцев, а также других «неграждан». В Римской империи, например, жители провинций, являясь подданными Империи, но не гражданами, должны были платить налоги. Свободные граждане налогов не платили, поскольку наличие подобной обязанности считалось проявлением зависимости. Однако не возбранялось и даже поощрялось добровольное внесение свободными гражданами денежных средств на нужды государства.

Таким образом, можно выделить следующие две основные предпосылки возникновения налогообложения. Во-первых, это расслоение общества на имущих (собственников) и неимущих в результате процесса разделения труда. Во-вторых, объединение собственников и создание первых государственных образований в целях защиты их интересов, в том числе для усиления власти над неимущими слоями населения.

Становление и развитие государственности и, соответственно, системы налогообложения происходило в разных частях планеты по-разному. Отличался также и характер важнейших источников существования органов государственной власти. В европейской части планеты, где широкое распространение получили рабовладение и частная собственность на землю, основные доходы приносили взимание налогов и в большей мере эксплуатация рабского труда. На Востоке становление государственности осуществлялось путем узурпирования власти верховным правителем. Рабовладение в этой части планеты не получило широкого развития, поэтому основным доходом были поступления, носящие налоговый характер.

В зависимости от уровня развития товарно-денежных отношений, вида политического устройства государства и степени правовой урегулированности общественных процессов применялись различные формы уплаты налогов. Взимание налоговых платежей в денежном эквиваленте наиболее часто применялось в период со II в. до н.э. по III в. н.э. в тех

государствах, в которых широкое распространение получило денежное обращение. В других странах платежи осуществлялись в основном в натуральной форме. Так, в Древнем Египте одна часть собранного урожая поступала храмам, другая — в государственную казну. В Древней Индии во II в. до н.э. в обязанность крестьян вменялось поставлять воду из колодцев и прудов для орошения полей верховного правителя. Нередко исполнение налоговых обязательств осуществлялось в форме различного рода трудовых и иных повинностей. В VIII в. до н.э. население Ассирийской империи платило не только подоходно-поземельный и храмовый налоги, но и выполняло строительные, ирригационные и другие повинности.

Таким образом, можно сделать вывод, что первые признаки налогообложения появились еще в Древние века. Вместе с тем налоги не играли существенной роли в источниках покрытия общественных расходов. И вызвано это была определенными причинами: общественные расходы были невелики; использовались иные, неналоговые источники доходов.

С распадом рабовладельческого строя и развитием феодализма налоги стали играть более заметную роль в источниках финансирования государственной казны. В эпоху раннего феодализма товарно-денежные отношения не получили широкого развития в связи с господством в феодальной экономике натурального хозяйства, потому и налоговые платежи носили натуральный характер и выплачивались, главным образом, крестьянами в виде части собранного урожая государству, феодалу и церкви. Рост разделения труда, расширение торговли, развитие товарно-денежных отношений способствовали переходу к товарному, капиталистическому производству. В результате из всей массы товаров выделился один, ставший всеобщим эквивалентом, — золото. Это привело к замене натуральной формы отношений денежной. Вследствие этого и налоги стали уплачиваться в денежном выражении.

Развитие общественных отношений привело к существенному расширению функций государства, что потребовало увеличения денежных средств в его распоряжение. Это заставило государство изыскивать пути дополнительного привлечения финансовых ресурсов. В конце XVII — начале XVIII в. налоги становятся основным источником государственных доходов. При этом существенно увеличился и круг плательщиков налогов: ими становятся и наемные рабочие, и капиталисты.

В большинстве стран вплоть до XVII в. налоги не представляли собой единой, целостной системы, так как существовала так называемая система откупов. Налоги собирались откупщиками, которые не полностью передавали их в казну, а частично, нередко менее половины. Необходима была стройная, рациональная и обоснованная система налогообложения.

В конце XVII — начале XVIII в. в Европе начался процесс демократизации общества. Решения по многим общегосударственным вопросам стали приниматься выборными органами власти. Теперь нужно было

не просто объяснять, но и доказывать установление соответствующих налогов и их существование. Именно в этих исторических условиях начался активный процесс теоретического осмысления природы налогов, который материализовался в первые теории налогообложения. Основоположниками данных теорий явились А. Смит и Д. Рикардо, которые практически одинаково обосновали необходимость налогообложения как добровольного подаяния во благо развития нации. В основе их теории лежит определение налогов как цены за оказанные государством услуги населению. Эта идея стала исходным положением для появления и развития других теорий налогообложения.

В XVII—XVIII вв. Ш. Монтескьё, Ф. Вольтером, В. Р. Мирабо и другими экономистами была разработана теория «общественного договора». Согласно данной теории налог представляет собой *договорную плату* граждан государству за обеспечение их личной и имущественной безопасности. В частности, в такой интерпретации определял смысл и назначение налога Монтескьё. Мирабо в основу своей теории положил определение налога как предварительную плату за предоставление защиты общественного порядка. Суть теории общественного договора, по мнению Вольтера, состоит в том, что уплата части имущества в виде налога обеспечивает сохранение гражданину остального имущества.

Позднее (XVIII—XIX вв.) на базе аналогичных представлений о сущности налогов появилась «теория обмена», в соответствии с которой *посредством налогов граждане покупают государственные услуги* по военной и правовой защите. В начале XIX в. экономист Ж. Сисмонди разработал «теорию наслаждения». Согласно этой теории налог представляет собой *аванс части состояния граждан для пользования услугами государства в перспективе*.

А. Тьера и Дж. Р. Мак-Куллоха полагали, что налог по своей сути — это *страховой платеж граждан государству*.

По мнению Н. И. Тургенева — основоположника теоретических представлений сущности налогов в России, налоги представляют собой *добровольные взносы граждан для государственных целей*. С. Ю. Витте, Ю. А. Гегемейстер, Е. Г. Осокин, В. А. Лебедев и другие российские экономисты рассматривали налоги преимущественно как *средство обеспечения расходов государства*.

Таким образом, несмотря на наличие в XVII — начале XIX в. различных теоретических представлений о сущности и необходимости налогов, основной смысл практически всех их сводился к тому, что налоги платятся государству добровольно, на принципах эквивалентности как плата за оказываемые населению услуги.

Представление о налоге как о *юридической обязанности* граждан перед государством окончательно сформировалось только в XIX в. При этом теория налогообложения в этот период рассматривала налоги не только как источник пополнения государственной казны, но и анализировала их роль и место в экономике. Другое дело, что представители различных теоретических школ по-своему оценивали степень

воздействия налогов на экономические процессы в обществе. Одни теоретики (представители так называемой маржиналистской школы) рассматривали налоги как *средство уравнивания доходов*. Они выступали за установление принципа прогрессивности в налогообложении, считая, что с ростом доходов должна расти и ставка налогообложения, и обосновывали необходимость установления необлагаемого налогами минимального уровня доходов. В *конце XIX — начале XX в.* появились экономические теории, обосновывающие необходимость использования налогов для стимулирования экономической деятельности. А. Маршалл считал, что налоги являются *регуляторами экономических процессов*, а Дж. Кейнс определял их как *встроенные стабилизаторы рыночной экономики*. В своих работах Кейнс подчеркивал особую роль налогов в регулировании пропорций общественного воспроизводства. Последователи Кейнса развили его учение в направлении, получившем название «некейнсианское». Они полагали, что налоги призваны обеспечивать устойчивый рост экономики, способствовать устранению диспропорций в ней.

Противники этого учения выступали против использования налогов в качестве инструмента управления экономикой. Автор теории монетаризма Д. Фридмен рассматривал налоги только как регулятор денежного обращения, считая, что экономика может развиваться и регулироваться самостоятельно без активного вмешательства государства, государство должно снижать налоги и сокращать свои расходы. Снижение налоговой нагрузки с соответствующим увеличением средств у предпринимателей будет способствовать, по его мнению, повышению деловой активности, росту инвестиций и укреплению экономики. Наиболее полное представление об эволюции теории налогов и налогообложения дает рис. 1.1.



Рис. 1.1. Эволюция теории налогов и налогообложения

Таким образом, на протяжении столетий многие видные ученые-экономисты, авторы теорий налогообложения, ставили на одно из первых мест определение понятия «налог».

1.2. основополагающие признаки налога

В любом современном государстве существует множество различного рода платежей, взносов, сборов и других подобных отчислений граждан и организаций в государственную казну. Например, штрафы за различного рода административные правонарушения; сборы за уборку территорий; платежи муниципалитетам за парковку автомобилей и т.п. Но не все эти отчисления являются налогами. Отличительная черта налога как экономической категории заключается в наличии в нем совокупности определенных признаков, которые отличают его от любого установленного государством платежа. Указанные признаки представлены на рис. 1.2.

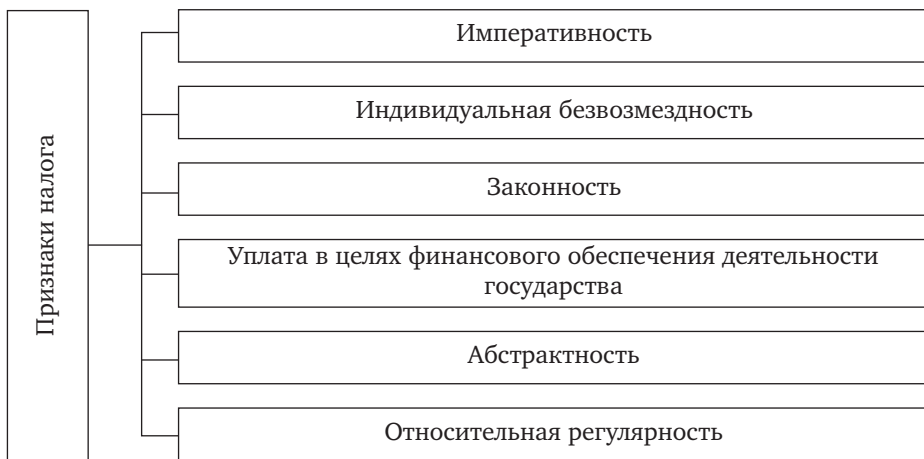


Рис. 1.2. Признаки, отличающие налог от других платежей

Рассмотрим их подробнее.

Признак **императивности** налога предполагает обязанность безусловной, полной и своевременной уплаты налогов государству налогоплательщиком. Иными словами, налог представляет собой обязательный платеж. Таким образом, налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения возложенной на него обязанности — платить налог в бюджет государства. В то же время налогоплательщик не вправе распоряжаться той частью стоимости, которая подлежит перечислению в государственный бюджет. Справедливости ради следует отметить, что в мировой налоговой истории допускалось право налогоплательщика не платить налоги, но с весьма печальными последствиями. Так, граждане Римской империи должны были сооб-

щать цензору (государственному сборщику налогов) о размерах своего имущества для уплаты трибута (общепеимущественный налог со всех граждан Римской империи). Если гражданин не предоставлял данной информации, то он не уплачивал налог, одновременно утрачивая все права и становясь банкротом.

Лаконично неизбежность налогов определил известный политический деятель США Б. Франклин: «Платить налоги и умереть должен каждый...»

Индивидуальная безвозмездность налогов означает, что, уплатив налог, плательщик не может и не должен рассчитывать на получение эквивалентной выгоды от государства. Например, оплачивая парковку автомобиля в городе, плательщик имеет право рассчитывать на получение от муниципалитета соответствующей этой плате услуги. Можно возразить, что, платя налоги, граждане получают от государства соответствующие услуги в виде бесплатного медицинского обеспечения, образования и т.д. Однако не всякий налогоплательщик имеет желание или возможность получать эти услуги. Это отличает налоги от некоторых других платежей и сборов, взимаемых государством с населения и юридических лиц возмездно, и поэтому не являющихся налогами.

В связи с этим к налогам не относятся различного рода взносы, вклады, а также штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключенными договорами. Не являются налогами и штрафные санкции за нарушение налогового и другого законодательства. При этом налоговые платежи являются индивидуальными, что исключает возможность абсолютного перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц.

Законность налогов означает, что их установление, начисление и взимание осуществляются в порядке, определенном исключительно законом. Как правило, обязанность платить налоги закрепляется в государственных законодательных актах. В частности, в ст. 57 Конституции РФ определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Налоги взимаются только с законных операций, т.е. налоги характеризуются легитимностью.

Налог **уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства**. Налоги всегда были и остаются базовой составляющей государственных доходов. Именно за счет налогов в преобладающей степени формируется централизованный фонд денежных средств, который является финансовой основой обеспечения деятельности государства: содержания государственного аппарата, армии и решения всего комплекса социально-политических, экономических, экологических и целого ряда других задач общенационального значения.

Признак абстрактности налогов предполагает их поступление на нужды всего государства, а затем распределение по видам расходов. За счет уплаты налогов образуется централизованный фонд денежных средств — бюджетный фонд. При этом только само государство определяет направления и масштабы использования этого фонда. В зависимо-

сти от состояния и перспектив развития общества государство отдает предпочтение тому или иному направлению в использовании бюджетного фонда.

Относительная регулярность налога выражается в периодической его уплате в установленные законом сроки.

Возникает естественный вопрос: а зачем вообще нужно выделять налог из всех других платежей, взносов, сборов, устанавливаемых государством? Это нужно не только с точки зрения финансовой теории, но и с позиций практического взимания того или иного платежа. Дело в том, что обязательные для граждан страны платежи могут вводиться не только законодательными органами власти и принимать в силу этого форму закона. Решения о таких платежах могут быть приняты и исполнительными органами власти (правительством, муниципалитетами, министерствами и т.д.). Вместе с тем, если обнаружится, что какой-либо обязательный платеж обладает всеми признаками налога, но при этом он не включен в перечень налогов, установленных в данной стране, то он признается незаконным. И граждане вправе его не платить.

Таким образом, исходя из всего вышеизложенного, можно дать следующее определение налога. **Налог** — это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством взнос, уплачиваемый лицами, признанными налогоплательщиками, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

1.3. Элементы налогообложения

Объединяющим началом всех налогов являются элементы налогообложения, способствующие наиболее полному раскрытию сущности налога. Именно эти элементы наиболее полно характеризуют конкретный вид налога. Посредством элементов в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура. В частности, в налоговом законодательстве прописываются порядок и условия исчисления налоговой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и порядок уплаты и другие условия налогообложения. Следует подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всех стран мира. При этом законодательное определение ряда элементов налогообложения является неременным условием, определяющим легитимность, т.е. законность, соответствующего налога. В частности, в НК РФ прямо указывается, что налог может быть установлен только в том случае, если определены соответствующие элементы налогообложения.

Важно при этом подчеркнуть, что при всем многообразии элементов налогообложения НК РФ выделяет лишь некоторые из них, определяя их как *обязательные* элементы. Кроме того, имеются и так называемые *необязательные* элементы налогообложения. Перечень основных элементов налогообложения представлен на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Основные элементы налогообложения

Итак, НК РФ к категории обязательных элементов налогообложения отнесены: субъект налогообложения, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Обязанность уплачивать тот или иной налог возникает у налогоплательщика только в том случае, если в законе определены все без исключения указанные обязательные элементы налогообложения.

Кроме перечисленных выше, содержание налога может дополнительно характеризоваться также целым рядом других элементов налогообложения. Их отличительной особенностью является то, что применительно к тому или иному налогу они могут устанавливаться или не устанавливаться законом. В связи с этим их следует отнести к категории необязательных элементов налогообложения. В нее включаются: налоговая льгота, источник налога, единица обложения (масштаб налога), налоговый оклад, отчетный период.

Следует отличать понятия «субъект налога» и «носитель налога». **Субъект налога** — это налогоплательщик, физическое или юридическое лицо, на которое по закону возложена обязанность уплатить налог из собственных средств.

В некоторых случаях налог может быть переложено субъектом налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком, или носителем налога. Необходимо отметить, что **носитель налога** формально не несет юридической ответственности за уплату налога,

хотя и является фактически плательщиком через систему переложения налога. Это бывает в основном при взимании косвенных налогов. В данном случае субъектом налога (налогоплательщиком) выступает производитель или продавец товара, а носителем налога является покупатель товара. Владелец товара, исполнитель работы или услуги при их продаже получает с покупателя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление. Ярким примером такого налогообложения являются акцизы, налог с продаж. Рассмотрим указанное положение на примере уплаты акциза.

Гражданин А купил в фирме «В» легковой автомобиль мощностью 200 л.с. За указанный автомобиль А уплатил 1,4 млн руб., включая акциз в сумме 47 тыс. руб. В данном конкретном случае по закону плательщиком акцизного налога и, соответственно, субъектом налога является фирма «В». Фактически же данный налог уплатил покупатель — гражданин А, который в данном случае является носителем налога.

Таким образом, указанные налоги на потребление предназначаются для перенесения реального налогового бремени на конечного потребителя.

Объект налогообложения — это предмет, подлежащий налогообложению.

В этом качестве выступают различные виды доходов: прибыль, добавленная стоимость, стоимость реализованных товаров (работ или услуг); сделки по купле-продаже товаров (работ или услуг), различные формы накопленного богатства или имущества. Нередко вид налога вытекает из объекта налогообложения, например налог на прибыль, налог на имущество, земельный налог 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 полученная в налоговом периоде прибыль, а лишь так называемая налогооблагаемая прибыль, которая может быть или больше, или меньше суммы полученной предприятием прибыли. В частности, полученная прибыль для целей налогообложения в соответствии с российским законодательством должна быть увеличена на сумму сверхнормативных расходов на представительские цели, на служебные командировки и др. Одновременно с этим сумма полученной прибыли может быть уменьшена на произведенные предприятием какие-либо расходы, например, на благотворительные цели.

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. Например, ставка акциза на дизельное топливо: 4150 руб. за 1 т. Процентные ставки устанавливаются к стоимости объекта обложения. Например, ставка налога на добычу полезных ископаемых установлена в размере 4,8% от стоимости добытой руды черных металлов. Процентные ставки могут быть *пропорциональными*, *прогрессивными* и *регрессивными*.

Пропорциональная ставка налогообложения действует в одинаковом проценте к объекту обложения, т.е. без учета изменений его величины. Например, применяемая в России ставка налога на доходы физических лиц составляет 13% от облагаемого дохода налогоплательщика. При применении прогрессивной шкалы налогообложения ставки налога увеличиваются в зависимости от роста величины объекта налогообложения. При этом существует два вида прогрессии: простая (ступенчатая) и сложная (скользящая). При применении простой прогрессии ставка налога увеличивается по мере роста размера объекта обложения и применяется ко всей величине объекта.

В российской налоговой системе простая прогрессия применяется, например, при налогообложении имущества физических лиц. Ставка налога при стоимости принадлежащего гражданам недвижимого имущества до 300 тыс. руб. составляет не более 0,1% его стоимости, а при стоимости имущества свыше 300 тыс. руб. колеблется от 0,1 до 2,0%. Сложная прогрессия отличается от простой тем, что при ее применении объект обложения делится на части и каждая последующая часть облагается по более высокой ставке налога. Примером сложной прогрессии может служить действовавшая до 2001 г. шкала налогообложения доходов физических лиц. Обложение доходов населения этим налогом, например, в 2000 г. строилось на основе следующей сложной прогрессии ставок (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Налогообложение доходов физических лиц до 2001 г.

Размер облагаемого совокупного дохода	Налоговая ставка
до 50 тыс. руб.	12%
от 50,001 тыс. руб. до 150 тыс. руб.	6 тыс. руб. + 20% с суммы, превышающей 50 тыс. руб.
от 150,001 тыс. руб. и выше	26 тыс. руб. + 30% с суммы, превышающей 150 тыс. руб.

В соответствии с данной шкалой налогоплательщик, заработавший в 2000 г. 200 тыс. руб., должен был уплатить налог в сумме 41 тыс. руб. исходя из следующего расчета:

12% от 50 тыс. руб. = 6 тыс. руб.

20% от 100 тыс. руб. (150 тыс. – 50 тыс.) = 20 тыс. руб.

30% от 50 тыс. руб. (200 тыс. – 150 тыс.) = 15 тыс. руб.

Итого: 41 тыс. руб.

Если бы в данном случае применялась не сложная, а простая прогрессия, то сумма налога была бы несравненно больше. Она составила бы 60 тыс. руб., т.е. 30% от 200 тыс. руб.

Таким образом, сложная прогрессия обеспечивает плавное, постепенное нарастание размеров обложения.

В отличие от прогрессивных ставок, регрессивные ставки уменьшаются по мере увеличения величины объекта налогообложения. Регрессивные ставки налогов применяются в мировой практике достаточно редко. Также как при прогрессивной шкале, регрессивная ставка может быть простой или сложной. При этом в мировой практике применяется, как правило, сложная регрессия. В российской налоговой системе регрессивная шкала налогообложения действовала в период с 2001 по 2010 г. только в отношении ЕСН.

По содержанию налоговые ставки согласно теории налогов подразделяются на четыре вида: маргинальные (законодательные), фактические (средние), экономические и предельные.

Маргинальные налоговые ставки приведены в налоговом законодательстве.

Фактические налоговые ставки представляют собой отношение суммы уплаченного налога к величине облагаемого дохода (налоговой базы).

Экономические налоговые ставки определяются как отношение суммы уплаченного налога к размеру всего полученного дохода.

Предельные налоговые ставки — это установленные вышестоящим органом законодательной власти пределы ставки по тем видам налогов, по которым конкретный размер ставок устанавливается нижестоящим органом. Примером предельной ставки в российской налоговой системе является, например, установленная НК РФ ставка налога на имущество организаций в размере 2,2%. При введении данного налога законодательные органы субъектов РФ не могут утвердить ставку налога выше ее предельного уровня, т.е. не более 2,2%.

Порядок исчисления налога представляет собой методику определения суммы налога, причитающегося к уплате налогоплательщиком с соответствующего объекта налогообложения. В мировой практике налогообложения применяются два способа исчисления налогов.

1. **Кумулятивный способ.** При его применении исчисление налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода. Причитающаяся к уплате в бюджет сумма налога также определяется нарастающим итогом, но уменьшается на сумму налога, удержанного

ранее. Указанный метод применяется при исчислении причитающихся платежей по прямым налогам, в частности по налогу на прибыль.

2. Некумулятивный способ. В соответствии с ним налоговая база облагается по частям за каждый налоговый период, вне зависимости от суммы налога, исчисленного в предыдущем налоговом периоде. В российской налоговой системе по такому методу рассчитываются косвенные налоги, в частности НДС.

Порядок и сроки уплаты налога представляют собой законодательно установленные способы перечисления налога получателю. Порядок и сроки уплаты налога в мировой практике, в том числе и в российском налоговом законодательстве, устанавливаются применительно к каждому налогу при соблюдении общих правил, установленных в законе.

При установлении **порядка уплаты налога** допускаются **два варианта их уплаты**. Первый вариант позволяет уплачивать налог единовременно. Второй — в течение налогового периода, т.е. налогоплательщик уплачивает предварительные, или авансовые, платежи по результатам отчетных периодов с окончательным перерасчетом по итогам налогового периода.

Налоговое законодательство предусматривает возможность уплаты налогов как в наличной, так и в безналичной форме. Кроме того, порядок уплаты налога должен предусматривать возможность или невозможность уплаты в иностранной валюте.

Существует **три основных способа исчисления и уплаты налога**.

Первый способ предполагает самостоятельный расчет и уплату в бюджет причитающейся суммы налога налогоплательщиком. Для этого последним производятся соответствующие расчеты, заполняется и представляется в налоговый орган налоговая декларация. В связи с этим данный способ уплаты налога называется «по декларации».

Второй способ предусматривает осуществление исчисления, удержания и уплаты налога в бюджет так называемым налоговым агентом, а не самим налогоплательщиком. Налоговые агенты — это лица, на которые законом возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет причитающейся суммы налога. В качестве налогового агента может выступать организация, физические лица, индивидуальные предприниматели. Примером налогового агента может служить любая организация, выплачивающая заработную плату своим работникам. При выплате зарплаты она обязана рассчитать сумму налога на доходы физических лиц по каждому своему работнику, удержать ее и перечислить в бюджет.

Третий способ закрепляет за налоговым органом обязанность исчисления на основе кадастра и установленной налоговой ставки суммы налога, подготовку соответствующего уведомления налогоплательщику. На основании этого уведомления налогоплательщик уплачивает налог в бюджет. Данный способ исчисления и уплаты налога называют или «кадастровым», или «по уведомлению».

Сроки уплаты налога устанавливаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Они могут быть привязаны, например, к фиксированным (конкретным) календарным датам или к истечению определенных периодов времени, исчисляемых годами, кварталами, месяцами, днями. В частности, уплата в России налога на добычу полезных ископаемых должна быть произведена не позднее 25-го числа каждого месяца. В налоговом законодательстве могут и не предусматриваться конкретные сроки уплаты отдельных налогов. В частности, в НК РФ это имеет место в части налогов, по которым налоговая база рассчитывается не налогоплательщиком, а налоговым органом. В этом случае предусмотрено, что срок уплаты налога наступает для конкретного налогоплательщика не ранее даты получения им от налогового органа налогового уведомления.

Налоговые льготы — полное или частичное освобождение от налогов субъекта в соответствии с действующим законодательством. В конечном счете, налоговые льготы ведут к уменьшению облагаемого объекта. Одновременно налоговые льготы могут реализовываться в различных формах отдельно для каждого налога в соответствии с целями национальной налоговой политики. Систематизация налоговых льгот, применяемых в мировой практике налогообложения, представляет собой достаточно сложную задачу. Это связано с тем, что налоговые льготы могут быть установлены в любых случаях, когда есть заинтересованность государства в развитии предпринимательской деятельности и оно готово стимулировать или, наоборот, не стимулировать определенные отрасли экономики, регионы, виды предпринимательской деятельности. При этом формы и способы предоставления льгот в любом государстве постоянно развиваются. Вместе с тем можно выделить следующие используемые формы налоговых льгот:

- полное или частичное освобождение прибыли, дохода или другого объекта от налогообложения;
- отнесение убытков на доходы будущих периодов;
- применение уменьшенной налоговой ставки;
- полное или частичное освобождение от налога определенного вида предпринимательской деятельности или дохода от такой деятельности; освобождение от налога отдельных социальных групп;
- отсрочка или рассрочка платежа и некоторые другие.

Использование налоговых льгот или преференций является характерным примером прямого воздействия на процессы регулирования и стимулирования. Полное освобождение от уплаты отдельных налогов, базой которых служит доход или прибыль, используется государствами, как правило, для развития новых отраслей экономики или сфер деятельности, стимулирования инвестиций в малоосвоенные или неблагоприятные регионы страны. Подобные налоговые освобождения практикуются в основном сроком от трех до пяти лет.

Инвестиционная деятельность является наиболее частым объектом налогового стимулирования. Во многих государствах полностью

или частично освобождается от налогообложения прибыль, направляемая на эти цели. Нередко для стимулирования инвестиционной активности освобождаются от НДС технологическое оборудование и запасные части к нему.

С помощью налоговых льгот во многих странах поощряются создание и развитие малых предприятий, привлечение иностранного капитала, научно-технические разработки, экологические проекты, стимулируется создание новых высокотехнологичных импортозамещающих производств.

Отдельные налоговые льготы преследуют цель смягчения последствий экономических и финансовых кризисов. Для поощрения концентрации капитала, обновления производственных фондов, стимулирования внешнеэкономической деятельности государство использует такой вид налоговой льготы, как отсрочка платежа или освобождение от уплаты налога. При взимании налога на доходы или прибыль часто практикуется отнесение убытков текущего года на прибыль либо доходы будущего года или следующих лет. В некоторых странах, в том числе и в России, осуществляется налогообложение консолидированных налогоплательщиков, что позволяет в рамках их баланса проводить взаимозачет убытков и прибылей. Нередко используются налоговые скидки в виде возврата корпорациям налогов, ранее уплаченных государству, налоговые льготы первым покупателям новых выпусков акций компаний и др.

В ряде стран предоставляются различные виды льгот в зависимости от формы собственности. Например, объекты, находящиеся в государственной собственности, освобождаются от уплаты земельного налога или устанавливается льготное налогообложение прибыли государственной корпорации и др.

Вместе с тем резкий рост бюджетных расходов во многих странах со всей остротой поставил вопрос об упорядочении предоставления различных налоговых льгот. Это связано с тем, что установление широкого перечня налоговых льгот зачастую приводит к уменьшению налоговой базы, вследствие чего для сохранения необходимого государству уровня налоговых поступлений оно прибегает к установлению более высоких налоговых ставок. Кроме того, льготное регулирование нарушает основной принцип равенства обложения всех налогоплательщиков независимо от вида их деятельности и создает неравные условия для предприятий в различных сферах экономики.

Одним из видов налоговой льготы является необлагаемый минимум — наименьшая часть объекта налогообложения, освобожденная от налога. Необходимо отметить, что налоговым законодательством, как правило, не разрешается предоставление индивидуальных налоговых льгот. Иными словами, они не должны предоставляться отдельным хозяйствующим субъектам и гражданам. Налоговые льготы могут лишь дифференцироваться по региональным, отраслевым, социальным и другим категориям налогоплательщиков.

Экономический показатель, за счет которого налогоплательщик должен в соответствии с действующим законодательством уплатить соответствующую сумму налога, характеризует **источник налога**, т.е. резерв, используемый для уплаты налога. Существуют только два источника, за счет которых может быть уплачен налог, — доход и капитал налогоплательщика.

Законодательством большинства стран, как правило, в качестве источника уплаты налога предусматриваются различные формы доходов, в том числе прибыль, заработная плата и т.д. Практически не используется в качестве источника капитал налогоплательщика. И это не случайно, поскольку в этом случае возникает угроза утраты налогоплательщиком возможности в дальнейшем уплачивать налог. Поэтому уплата налога за счет капитала производится по решению суда, когда отсутствуют другие источники погашения возникшей у налогоплательщика задолженности по налогам. Источник налога в отдельных случаях по некоторым налогам может совпадать с объектом обложения. В частности, подобное положение имеет место по налогу на прибыль.

Законодательством Российской Федерации установлены следующие источники уплаты налогов.

1. *Общая сумма выручки.* За счет данного источника уплачиваются, в частности, НДС, акцизы.

2. *Прибыль.* За счет этого источника уплачиваются налог на прибыль, государственная пошлина.

3. *Издержки производства и обращения.* За счет данного источника уплачиваются НДС, земельный налог.

4. *Финансовые результаты деятельности организации.* За счет этого источника уплачивается налог на имущество организаций.

Установление конкретного источника уплаты налога имеет существенное значение. Это связано с тем, что уплата одного налога может изменить налоговую базу, и соответственно, сумму другого налога. В частности, все налоги, уплачиваемые за счет увеличения издержек производства, или относимые на результаты финансовой деятельности уменьшают налоговую базу и причитающуюся уплате в бюджет сумму налога на прибыль.

Единица обложения (масштаб налога) представляет собой установленную законом количественную меру измерения объекта обложения. Она зависит от объекта обложения и может выступать в натуральной или денежной форме, например, стоимость, площадь, масса, объем и пр. Единицей обложения, в частности, по уплате НДС является объем добытого природного газа, по земельному налогу — сотая часть гектара, гектар; по налогу на доходы физических лиц — рубль.

Налоговый оклад представляет собой сумму налога, уплачиваемую налогоплательщиком с одного объекта обложения.

Отчетный период — это установленный законодательством срок, по истечении которого налогоплательщик обязан уплатить авансовые платежи по соответствующему налогу и представить контролирующему

органу предусмотренную законодательством отчетность по данному налогу. По отдельным видам налогов налоговый и отчетный период могут совпадать. В частности, в российской налоговой системе это положение имеет место по НДС и НДСП.

1.4. Функции налога

Экономическая сущность налогов проявляется через их **функции** (от лат. *functio* — исполнение, совершение). Они реализуются непосредственно в процессе налогообложения. Каждая из функций налога реализует то или иное назначение налога, во взаимодействии образуя систему. Экономическая наука различает четыре функции налога. Схематично функции налога показаны на рис. 1.4.

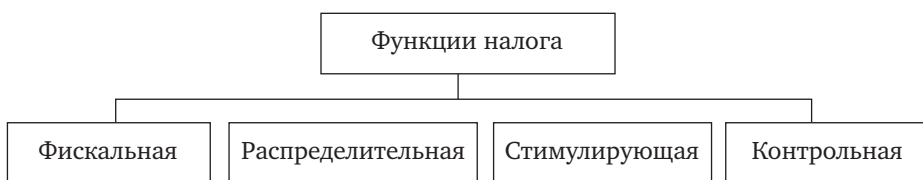


Рис. 1.4. Функции налога

Рассмотрим суть и механизмы налоговых функций.

Фискальная функция (от лат. *fiscus* — фиск, т.е. государственная казна) является основной функцией налога. Фиском в Древнем Риме называлась военная касса, где хранились предназначенные к выдаче деньги. В конце I в. до н.э. фиском стала называться частная казна императора, находившаяся в ведении чиновников и пополнявшаяся доходами с императорских провинций. С IV в. н.э. фиск — это единый общегосударственный центр Римской империи, куда стекались все виды доходов, налогов и сборов, производились государственные расходы и т.д. Отсюда, собственно, и пошло обозначение государственной казны термином «фиск». Фискальная функция носит всеобъемлющий характер, распространяется на всех физических и юридических лиц, обязанных, согласно действующему налоговому законодательству, платить налоги. Данная функция изначально характерна для любого налога, любой налоговой системы любого государства. И это естественно, ведь главное предназначение налога — образование государственного денежного фонда путем изъятия части доходов организаций и граждан для создания материальных условий функционирования государства и выполнения им собственных функций — обороны страны и защиты правопорядка, решения социальных, природоохранных и ряда других вопросов, а также финансирование государственных расходов.

Распределительная функция налога наиболее тесно связана с фискальной функцией. Ее суть заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и внебюджетные фонды, установленные законом,

осуществляется перераспределение финансовых ресурсов из производственной сферы в социальную (здравоохранение, просвещение, наука, культура и пр.), а также государство финансирует крупные межотраслевых целевые программы, имеющих общегосударственное значение. Особо важным представляется перераспределение финансовых ресурсов для инвестирования в капиталоемкие и фондоемкие секторы экономики с длительными сроками окупаемости затрат, т.е. переложение повышенных рисков с экономических субъектов на государство. Итак, через данную функцию осуществляется государственное регулирование экономики.

Система налоговых ставок, права органов государственной власти субъектов РФ и местного самоуправления по их установлению, а также бюджетная система позволяют перераспределять финансовые ресурсы и по территории страны. Именно за счет данного перераспределения обеспечивается социальная стабильность в стране. Поскольку распределительная функция выражается в перераспределении доходов в масштабах всего общества, ее достаточно часто называют еще и социальной.

Социальное предназначение данной функции заключается в установлении системы налогов с физических лиц и осуществлении государством перераспределения доходов граждан с направлением части финансовых ресурсов наиболее обеспеченных членов общества на содержание наименее обеспеченных граждан. Данная функция обеспечивает поддержание социального равновесия в обществе путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними.

Как активный участник процессов распределения и перераспределения, налоги не могут не оказывать существенного воздействия на процесс производства. Здесь находит свое проявление **стимулирующая** функция налогов. Ее практическая реализация осуществляется через систему налоговых ставок и льгот, налоговых вычетов и налоговых кредитов, финансовых санкций и налоговых преференций. Немаловажное значение в реализации этой функции имеет и налоговая система сама по себе: вводя одни налоги и отменяя другие, государство стимулирует развитие определенных производств, регионов и отраслей, одновременно сдерживая развитие других.

Налоги в существенной мере влияют на уровень и структуру потребительского спроса, который в свою очередь может содействовать как развитию производства, так и его сдерживанию. От уровня налогов во многом зависит соотношение между издержками производства и ценой продукции, которое является определяющим для производства. Влияние налогов на совокупный спрос осуществляется также через налоговое регулирование оплаты труда.

С помощью налогов государство целенаправленно влияет на развитие экономики в целом и ее отдельных отраслей, структуру и пропорции общественного воспроизводства, накопление капитала, ресурсосбе-

режение, платежеспособный спрос населения и др. В этом проявляется тесная связь стимулирующей функции налогов с распределительной функцией.

С распределительной и фискальной функциями тесно связана **контрольная** функция налогов. В условиях острой конкуренции, свойственной рыночной экономике, налоги становятся одним из важнейших инструментов независимого контроля за финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов. При прочих равных условиях из конкурентной борьбы выбывает в первую очередь тот, кто не способен рассчитаться с государством.

Поэтому контрольная функция проявляется, во-первых, через проверки эффективности хозяйствования, а во-вторых, через контроль за эффективностью проводимой экономической политики государства и за налогоплательщиками.

Действительно, развитая контрольная функция позволяет осуществлять всесторонний контроль за полнотой и своевременностью поступления налогов в государственный бюджет, препятствует уклонению от уплаты налогов и подрывает основу теневой экономики. Уплата налогов с доходов означает признание их законности, и, напротив, сокрытие доходов от налогообложения в силу их нелегального характера преследуется государством. Недостача в бюджете финансовых ресурсов сигнализирует государству о необходимости внесения изменений или непосредственно в налоговую систему, или в социальную сферу, или в бюджетную политику.

Практикум

Контрольные вопросы и задания

1. С чем связано появление налогов? Почему поступления от налоговых платежей постепенно стали основным источником доходов государства?
2. Какие виды доходов явились предшественниками налогов?
3. Всегда ли налоги носили денежную форму?
4. В связи с чем появилась потребность в выработке научных теорий налогообложения?
5. Какие основные теории налогообложения вы знаете? Охарактеризуйте их кратко.
6. Чем налог отличается от других видов платежей?
7. Назовите основные признаки налога. Охарактеризуйте их.
8. Что означает признак императивности налога?
9. В чем состоит суть индивидуальной безвозмездности налога?
10. Назовите и охарактеризуйте элементы налогообложения.
11. Перечислите виды налоговых ставок и дайте им характеристику.
12. Какие существуют методы исчисления налога?
13. Какие способы исчисления и уплаты налога применяются в практике налогообложения?
14. Перечислите источники уплаты налога.
15. Назовите наиболее часто применяемые формы налоговых льгот. В каких целях они предоставляются?

16. Какие функции присущи налогам?
17. Раскройте содержание фискальной функции налогов.
18. В чем состоит содержание распределительной функции налогов?
19. В чем суть стимулирующей функции налогов?
20. Раскройте содержание контрольной функции налогов.

Тесты

1. Налоги возникли вследствие:
 - а) появления государств;
 - б) появления мануфактур;
 - в) возникновения и развития торговли;
 - г) перехода экономики к капиталистическому способу производства.

2. Налоги — это:
 - а) юридическая обязанность граждан перед государством;
 - б) общественный договор между гражданами и государством;
 - в) покупка гражданами государственных услуг;
 - г) добровольные взносы граждан для государственных целей.

3. Развитие теории налогообложения относится:
 - а) к XVI в.;
 - б) к XVII в.;
 - в) к XVIII в.;
 - г) к XIX в.;
 - д) к началу XX в.

4. Основоположителем теории налогообложения считается:
 - а) Ад. Вагнер;
 - б) У. Петти;
 - в) А. Смит;
 - г) Д. Рикардо;
 - д) Ж. Сэй.

5. Не является обязательным элементом налога (возможно несколько правильных ответов):
 - а) налоговый период;
 - б) субъект налога;
 - в) налоговая льгота;
 - г) срок уплаты налога;
 - д) налоговая ставка;
 - е) отчетный период.

6. Субъект и носитель налога совпадают по налогу (возможно несколько правильных ответов):
 - а) НДС;
 - б) налог на прибыль организаций;
 - в) акциз;
 - г) НДСПИ;
 - д) водный налог.

7. В соответствии с НК РФ в российскую налоговую систему не включены (возможно несколько правильных ответов):

- а) налог на имущество организаций;
- б) налог на добычу полезных ископаемых;
- в) налог на наследование и дарение;
- г) транспортный налог;
- д) таможенная пошлина;
- е) налог с продаж.

8. Основополагающая функция налога:

- а) стимулирующая;
- б) фискальная;
- в) контрольная;
- г) социальная;
- д) регулирующая.

Глава 2

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

В результате изучения главы 2 студент должен:

знать

- принципы налогообложения, положенные в основу действующих современных налоговых систем;

- научную классификацию налогов, ее значение и причины необходимости;

уметь

- различать экономические, организационные и юридические принципы налогообложения;

- классифицировать налоги по соответствующим критериям и признакам;

владеть

- научными подходами к теоретическому обоснованию принципов налогообложения;

- теоретическими основами использования принципов налогообложения при формировании государствами с рыночной экономикой современных систем налогообложения;

- навыками научных подходов к анализу систем налогообложения в различных странах.

2.1. Принципы налогообложения

Налоговые системы разных стран отличаются друг от друга по видам и структуре налогов, налоговым ставкам, способам взимания, фискальными полномочиями органов власти, по уровню, масштабам и количеству предоставляемых льгот и по ряду других важнейших признаков. Вместе с тем существует нечто, объединяющее все эти системы: они построены с соблюдением определенных правил и положений, т.е. принципов налогообложения. И это не случайно, поскольку без соблюдения общих, единых для всех фундаментальных требований, сформированных на основе положений теории, невозможно построение оптимальной, справедливой и эффективной системы налогообложения.

Разработанные еще в XVIII—XIX вв. и уточненные в XX в. с учетом реалий экономической и финансовой теории и практики принципы налогообложения в настоящее время сформированы в определенную систему. Указанную систему принципов можно объединить в три направления налогообложения (рис. 2.1).

Рассмотрим подробнее экономические принципы налогообложения (рис. 2.2).

В ряду экономических принципов следует выделить принцип **равенства и справедливости**. Согласно этому принципу распределение налогового бремени должно быть всеобщим и равным, т.е. каждый налогоплательщик обязан вносить справедливую долю в государственную казну. Всем юридическим и физическим лицам необходимо принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства.

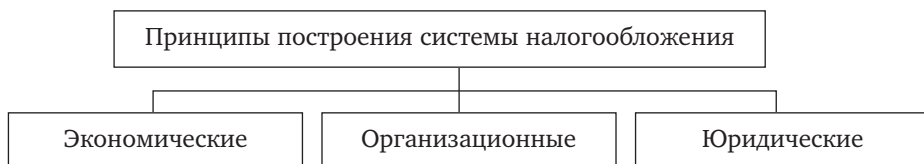


Рис. 2.1. **Функции налога**

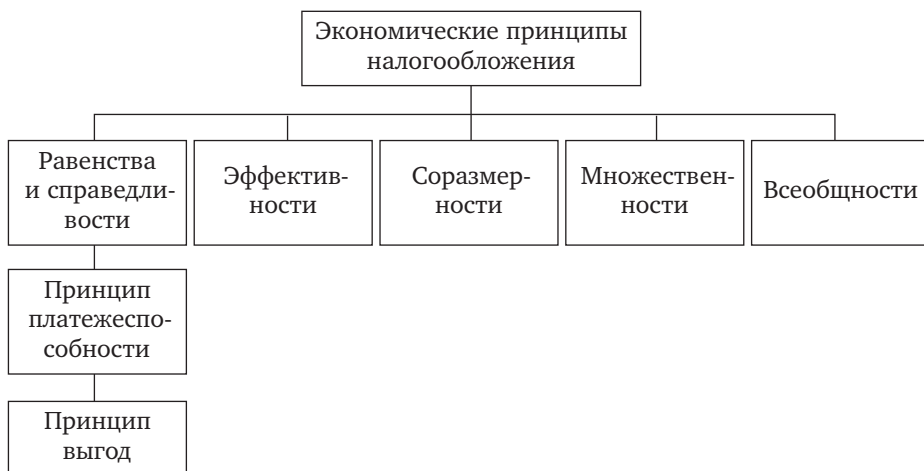


Рис. 2.2. **Экономические принципы налогообложения**

Налоги должны взиматься в строгом соответствии с материальными возможностями конкретного налогоплательщика. Современные налоговые системы строятся в основном на прогрессивном налогообложении доходов, а зачастую — и капитала. Прогрессивное налогообложение более справедливо, поскольку обеспечивает большее равенство плательщиков. Те налогоплательщики, которые получают от государства больше материальных или иных благ, должны больше платить налогов.

Одновременно с этим, налогоплательщики, находящиеся в равном положении, должны рассматриваться налоговым законодательством одинаково, т.е. плательщики с одинаковыми доходами облагаются налогом по одинаковой ставке.

В мировой практике существует два подхода к реализации принципа равенства и справедливости.

Первый подход состоит в обеспечении **выгоды налогоплательщика**. Согласно этому подходу уплачиваемые налоги в определенной мере должны соответствовать тем выгодам, которые налогоплательщик получает от услуг государства. Иными словами, налогоплательщику должна возвращаться часть уплаченных налогов путем выплат из бюджета, получения различного рода компенсаций, финансирования образования, здравоохранения и других социальных затрат. 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**. В данном случае этот подход не связан со структурой расходов бюджета. Каждый платит свою долю в зависимости от платежеспособности.

В построении мировых налоговых систем эти два подхода, как правило, сочетаются, что обеспечивает наиболее благоприятные условия для реализации этого важнейшего принципа построения налоговой системы.

С принципом равенства и справедливости также тесно связан принцип **всеобщности налогообложения**. Согласно этому принципу каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги, участвуя таким образом в финансировании общегосударственных расходов.

Это означает, что налоговое законодательство не должно делать исключений для отдельных категорий налогоплательщиков, как это практиковалось в первые годы формирования российской налоговой системы, когда военнослужащие, работники прокуратуры и работники некоторых других профессий освобождались от уплаты налога на доходы физических лиц. Вместе с тем указанный принцип не носит абсолютного характера. Принцип всеобщности налогообложения не означает, что все без исключения граждане обязаны платить налоги вне зависимости от того, имеют они доход или владеют имуществом. Он распространяется не на всех лиц без исключения, а лишь на тех, кто подпадает под понятие «налогоплательщик».

Среди экономических принципов налогообложения принципиальное значение имеет принцип **эффективности**. Этот принцип фактически состоит из двух самостоятельных принципов, объединенных общей идеологией эффективности.

Первый принцип эффективности состоит в следующем. Налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений или, по крайней мере, это влияние должно быть минимальным. Иными словами, налоги не должны мешать развитию производства, одновременно содействуя проведению политики стабилизации и развитию экономики страны.

Эффективная налоговая система подразумевает наличие в ней инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную активность граждан и организаций.

Суть **второго принципа эффективности** состоит в необходимости обеспечения низких издержек государства при сборе налогов и на содержание налогового аппарата. Иными словами, административные расходы по управлению налоговой системой и соблюдению налогового законодательства должны быть минимальными. Соблюдение этого принципа в современных условиях осложняется в связи с ростом затрат на содержание налоговых и других контролирующих органов, вызванных необходимостью борьбы с теневой экономикой и уклонением от уплаты налогов. Финансовые издержки государства растут также в связи с усложнением налогового законодательства и необходимостью укрепления материально-технической базы контролирующих органов.

Следует отдельно выделить принцип **соразмерности** налогов, который заключается в необходимости соблюдения обоснованного соотношения наполняемости бюджета и последствий налогообложения для налогоплательщиков. Данный принцип также можно сформулировать как **принцип экономической сбалансированности** интересов налогоплательщиков и государственной казны. Согласно этому принципу при установлении налогов и их основных элементов необходимо учитывать экономические последствия для бюджета, развития экономики в целом, а также для конкретных налогоплательщиков в части усиления налогового бремени.

Принцип **множественности** налогов состоит в том, что налоговая система государства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения. Комбинация различных налогов и облагаемых объектов должна образовывать такую систему, которая бы отвечала требованию оптимального перераспределения налогов по плательщикам.

Множественность налогов позволяет создать предпосылки для проведения государством гибкой налоговой политики. Только при соблюдении этого принципа можно в большей мере уловить платежеспособность налогоплательщиков, выровнять и ослабить общее налоговое бремя.

Кроме того, принцип множественности налогов позволяет обеспечить взаимодополняемость налогов, поскольку искусственное занижение налогоплательщиком платежей по одному налогу неизменно влечет за собой рост платежей по другому. Соблюдение принципа множественности налогов усложняет для недобросовестных налогоплательщиков возможность укрывательства от налогообложения.

Использование данного принципа важно также для стабильности государственных финансов, особенно в период обострения кризисной ситуации в экономике. Это связано с тем, что экономически более обоснованно иметь много источников пополнения бюджета со сравнительно низкими ставками и широкой налогооблагаемой базой, чем ограниченное число видов налоговых поступлений с высокими ставками налогообложения.

Проанализируем организационные принципы налогообложения (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Организационные принципы налогообложения

Исключительное значение при формировании налоговой системы имеет принцип **универсализации** налогообложения. Суть его можно выразить двумя взаимосвязанными требованиями.

Во-первых, налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования конкретного налогоплательщика вне зависимости от форм собственности, от его отраслевой или иной принадлежности. Иными словами, не должны устанавливаться дополнительные налоги, повышенные ставки налогов или налоговые льготы в зависимости от форм собственности, организационно-правовой формы предприятия, гражданства физического лица и т.д. Кроме того, налоги не могут устанавливаться либо различно применяться исходя из политических, экономических, этнических, конфессиональных или иных подобных критериев.

Во-вторых, должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов вне зависимости от источника или места образования дохода или объекта обложения.

Одним из важнейших принципов является принцип **удобства и времени взимания** налога для налогоплательщиков. Исходя из этого принципа, каждый налог должен взиматься в такое время и такими способами, которые предоставляют наибольшие удобства для налогоплательщиков. Иными словами, процедуру уплаты налога необходимо максимально упростить. Следуя данному принципу, наилучшими являются налоги на потребление, когда уплата налога осуществляется одновременно с покупкой товара или оплатой работ или услуг.

В условиях федеративного государства важную роль играет принцип **разделения налогов по уровням власти**. Данный принцип в обязательном порядке должен быть закреплен в законе. Он устанавливает, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется конкретными полномочиями в области введения, отмены

налогов, установления льгот, ставок налогов и других элементов налогообложения. В то же время зачисление налогов в бюджеты разных уровней должно регулироваться соответствующим бюджетным законодательством. В частности, это может быть отражено в базовом федеральном законе (в России это БК РФ) или же в принимаемых ежегодно законах о федеральном и региональных бюджетах.

Из единства финансовой политики, включая налоговую политику, вытекает еще один важный принцип — принцип **единства налоговой системы**. Согласно ему не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. Поэтому недопустимо введение налогов, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ или услуг) или финансовых средств либо как-то иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических и юридических лиц. Не должны, в частности, устанавливаться налоги, ограничивающие перемещение физических лиц, товаров (работ или услуг) между разными территориями или муниципальными образованиями в пределах территории страны.

Вместе с тем налоговая система должна исключать возможность «экспорта налогов». Поэтому не могут устанавливаться региональные или местные налоги, если их уплата переносится на налогоплательщиков других внутригосударственных территориальных образований.

Важное значение имеет также организационный принцип **эффективности налогообложения**, суть которого заключается в том, что система администрирования в налогообложении должна быть простой и одновременно обеспечивать эффективный контроль за выполнением налогоплательщиками требований налогового законодательства. Государство обязано информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, давать разъяснения и консультации о порядке исчисления и уплаты налогов. Через эту функцию государства проявляется принцип **гласности**, означающий требование официального опубликования налоговых законов, других нормативных актов, затрагивающих налоговые обязанности налогоплательщика.

Рациональная и устойчивая налоговая система невозможна без соблюдения принципа **определенности**. Данный принцип означает, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Налог не может считаться установленным, если не определены плательщики данного налога, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к произволу со стороны государственных органов и должностных лиц в отношениях с налогоплательщиками, нарушению прав граждан и организаций. «Ubi jus incertum, ibi nullum» — когда закон не определен, он не существует — гласит одна из аксиом древнеримского права. Данный принцип требует от зако-