

# О НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РОССИИ



АУДИТОР СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Владимир Георгиевич Пансков

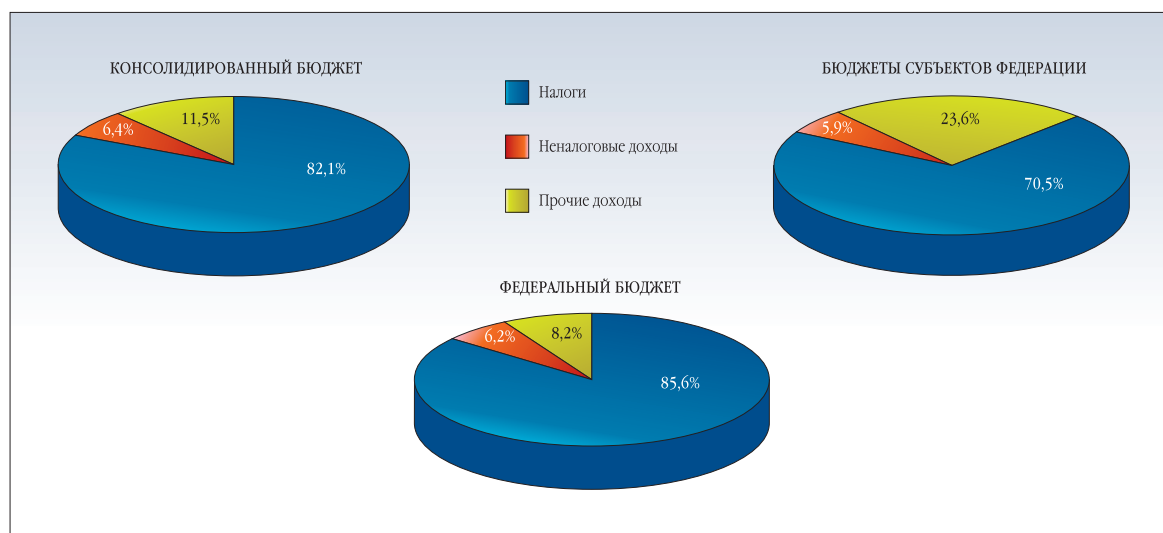
Основы существующей в настоящее время российской налоговой системы были заложены в конце 1991 г. принятием Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и соответствующих законов по конкретным видам налогов, которые вступили в действие с 1 января 1992 г.

На протяжении последних десяти лет налоговая система является системообразующей основой всех без исключения структурных, институциональных и других экономических преобразований, осуществляемых в нашей стране. Это объясняется как собственно статусом налоговой системы, так и ее положением в системе государственных финансов. Частью 3 статьи 75 Конституции определено – «Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом».

Формирование доходов федерального бюджета Российской Федерации, бюджетов субъектов Российской Федерации, а также местных бюджетов осуществляется за счет трех основных видов источников – налогов, неналоговых доходов и прочих доходов. При этом определяющим и главным доходным источником являются налоговые поступления, удельный вес которых в консолидированном бюджете России за все годы проводимых экономических реформ не был ниже 82–83% всех государственных доходов. Структура доходов бюджетов различного уровня представлена на рисунке 1.

Конечно, каждый вид бюджета имеет свою определенную структуру доходов. Особенно выделяются бюджеты субъектов Федерации, в структуре доходов которых достаточно большой удельный вес занимают так называемые прочие доходы. Это связано главным образом с тем, что в перечень доходов этих бюджетов включаются различные виды финансовой помощи, получаемой из бюджета вышестоящего уровня. В российской бюджетной системе, характеризующейся дотационностью большинства региональных и местных бюджетов, дотации, субвенции и другие

1



СТРУКТУРА ДОХОДОВ БЮДЖЕТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

формы финансовой помощи достигают значительных размеров. Несмотря на это, налоговые источники в Российской Федерации играют преобладающую роль в доходах бюджетов всех уровней.

Одновременно налоговая система влияет абсолютно на все сферы деятельности хозяйствующих субъектов и повседневной жизни широких слоев населения. Статья 57 Конституции устанавливает: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

Налоговая система представляет собой совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

До начала перестройки, в условиях жестко централизованной системы управления и преобладания в экономике государственного сектора в СССР фактически отсутствовала налоговая система, хотя и существовали отдельные ее элементы.

Налоги как таковые были установлены исключительно для кооперативного и частного секторов, доля которых в экономике была исключительно мала и не играла практически никакой роли, а также для личных доходов граждан.

В частности, поступления подоходного налога с населения составляли не более 5–6% доходов государственного бюджета страны. При этом основным предназначением указанного налога являлось перераспределение доходов лиц, не относящихся к категории рабочих и служащих. Это обеспечивалось тем, что для большинства физических лиц применялась налоговая ставка в размере 8,2–13 процентов. Одновременно колхозники, военнослужащие и некоторые другие категории трудящихся не платили подоходный налог. Тогда как налог с доходов лиц, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, взимался по значительным ставкам. Например, для кустарей и ремесленников ставка подоходного налога составляла 81 процент.

Все другие формы платежей государственных предприятий в бюджет, хотя нередко и имели налоговое звучание (налог с оборота, плата за фонды, плата за трудовые ресурсы и другие), налогами по своей экономической сути не являлись. Это связано с тем, что почти все предприятия, являясь государственной собственностью, не имели практически никакой финансовой самостоятельности и их взаимоотношения с государством носили сугубо индивидуальный характер. Иначе говоря, государство определяло все без исключения потребности таких предприятий в финансовых ресурсах и изымало на этой основе все оставшиеся свободные средства. В связи с отсутствием основополагающих принципов налогообложения неуместно говорить о наличии в СССР налоговой системы. Речь может идти исключительно о системе изъятия финансовых ресурсов, политика которой по отношению к конкретному предприятию менялась ежегодно.



Одновременно необходимо отметить, что в Советском Союзе налоги в идеологическом аспекте считались чуждым элементом для социалистического общества. И это естественно, поскольку в рамках единой социалистической собственности экономически абсурдными представлялись налоговые отчисления предприятий государству – доход, созданный предприятиями, фактически изначально полностью являлся государственным. Именно эти положения исторически предопределяют и до настоящего времени являются главными причинами отсутствия общепринятой налоговой культуры в Российской Федерации.

Первые ростки налоговой системы появились в конце 80-х годов, когда начали зарождаться другие формы собственности. Стали образовываться акционерные и совместные предприятия, а также предприятия с участием иностранного капитала. Именно зачаточные признаки рыночных отношений и неуклонная трансформация монопольного положения государственной собственности под воздействием иных форм собственности вызвали необходимость введения налоговой системы. Ведь в своей экономической первооснове налог – это смена собственности. В этих условиях был принят и с 1 января 1991 г. был введен в действие Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций», в соответствии с которым были установлены следующие общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт, налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направляемых на потребление, налог на доходы и некоторые другие. Следует отметить следующие характерные особенности реализации действовавшего налогового законодательства. На территории Российской Федерации была установлена «одноканальность» сбора налогов, т.е. суммы налоговых поступлений предварительно централизовывались в российском бюджете, а затем их часть предусматривалось перечислять в союзный бюджет на согласованные расходы. Одновременно для налогоплательщиков, перешедших в российское подчинение, устанавливались более льготные условия налогообложения. В частности, российская ставка налога на прибыль составляла 35%, тогда как союзная – 45 процентов.

В развитии налоговой системы Российской Федерации можно выделить несколько основных этапов. Прежде всего, это этап становления. С принятием в конце 1991 г. и вступлением в действие с 1 января 1992 г. Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и соответствующих законов по конкретным видам налогов в России впервые за многие десятилетия была создана налоговая система. Необходимость сведения действующих налогов в единую систему была вызвана тем, что проводившиеся экономические преобразования потребовали выработки принципиально иной современной финансовой политики, которая должна была стать одним из важнейших действенных инструментов регулирования развивающихся рыночных отношений. Налоговая система была призвана ограничить стихийность рыночных отношений, активно воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктуры, снизить инфляцию.

Сформированная и вступившая в действие с 1 января 1992 г. российская налоговая система была построена на отдельных, не увязанных в единое целое принципах, важнейшими из которых являлись следующие:

- равенство всех налогоплательщиков, включая предоставление налоговых льгот и защиту экономических интересов;
- разграничение прав по введению и взиманию налогов между различными уровнями власти;
- однократность налогообложения (один и тот же объект может быть обложен налогом одного вида только один раз за установленный период);
- приоритет норм, установленных налоговым законодательством, над иными законодательными и нормативными актами, не относящимися к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающими вопросы налогообложения;
- установление конкретных прав и обязанностей налогоплательщиков и государства, но с чрезмерным преобладанием прав налоговых органов.

В условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений в экономике в первые годы реформ российская налоговая система в определенной степени выполняла свою роль, обеспечивая минимальные потребности государства по поступлению в бюджеты всех уровней финан-



совых ресурсов. Вместе с тем по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований недостатки действующей налоговой системы становились все более и более заметными, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям все более и более очевидным.

Поэтому следующий этап развития налоговой системы можно характеризовать как этап неустойчивого налогообложения. Не случайно на протяжении последующих лет экономических реформ в законодательство о налогах ежегодно, а нередко и по нескольку раз в год, вносились многочисленные поправки. Но они решали лишь отдельные узкие вопросы, не затрагивая основополагающих положений построения налоговой системы. К сожалению, не всегда вносимые законодательные изменения были обоснованными. Так, в декабре 1993 г. предоставлением права региональным и местным органам вводить неограниченное число новых налогов был нарушен один из важнейших принципов построения налоговой системы – принцип ее единства. В результате сложившаяся к концу 90-х годов в Российской Федерации налоговая система во все большей степени из-за несовершенства ее отдельных элементов препятствовала экономическому развитию страны.

Огромная налоговая нагрузка на законопослушных налогоплательщиков, наличие большого числа налоговых льгот, а также многочисленных лазеек для сокрытия доходов и налогов создали в стране атмосферу отсутствия честной конкуренции между законопослушными и закононепослушными налогоплательщиками, а также способствовали развитию теневой экономики. Все более четко проявлялась фискальная функция налогов при одновременном сокращении темпов роста налоговых поступлений и увеличении бюджетного дефицита. Налоги все в меньшей степени стали выполнять функцию регулятора производства. Назрела необходимость существенного изменения налоговой политики.

Дальнейшее развитие налоговой системы представляло собой этап подготовки налоговой реформы. Начиная с 1996 г. последовательно сокращалось число многочисленных налоговых льгот исключительного и индивидуального характера, отменялись отдельные налоги, которые искажали суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению новых налогов. Одновременно осуществлялась разработка и подготовка к принятию Налогового кодекса.

Современный этап развития налоговой системы – это этап реформирования. В 1998 г. была принята и с 1 января 1999 г. вступила в действие первая, или так называемая общая часть Налогового кодекса Российской Федерации, которая регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами.

С 1 января 2001 г. вступила в действие специальная часть Кодекса, которая регламентирует вопросы конкретного применения основополагающих налогов. В 2002 г. должна завершиться работа по принятию оставшихся глав Налогового кодекса, и в 2003 г. российская экономика вступит с полностью обновленной налоговой системой.

Налоговый кодекс – это единый, взаимосвязанный и комплексный документ, учитывающий всю систему налоговых отношений в Российской Федерации. С его принятием в целом в России будет окончательно сформирована единая налоговая система.

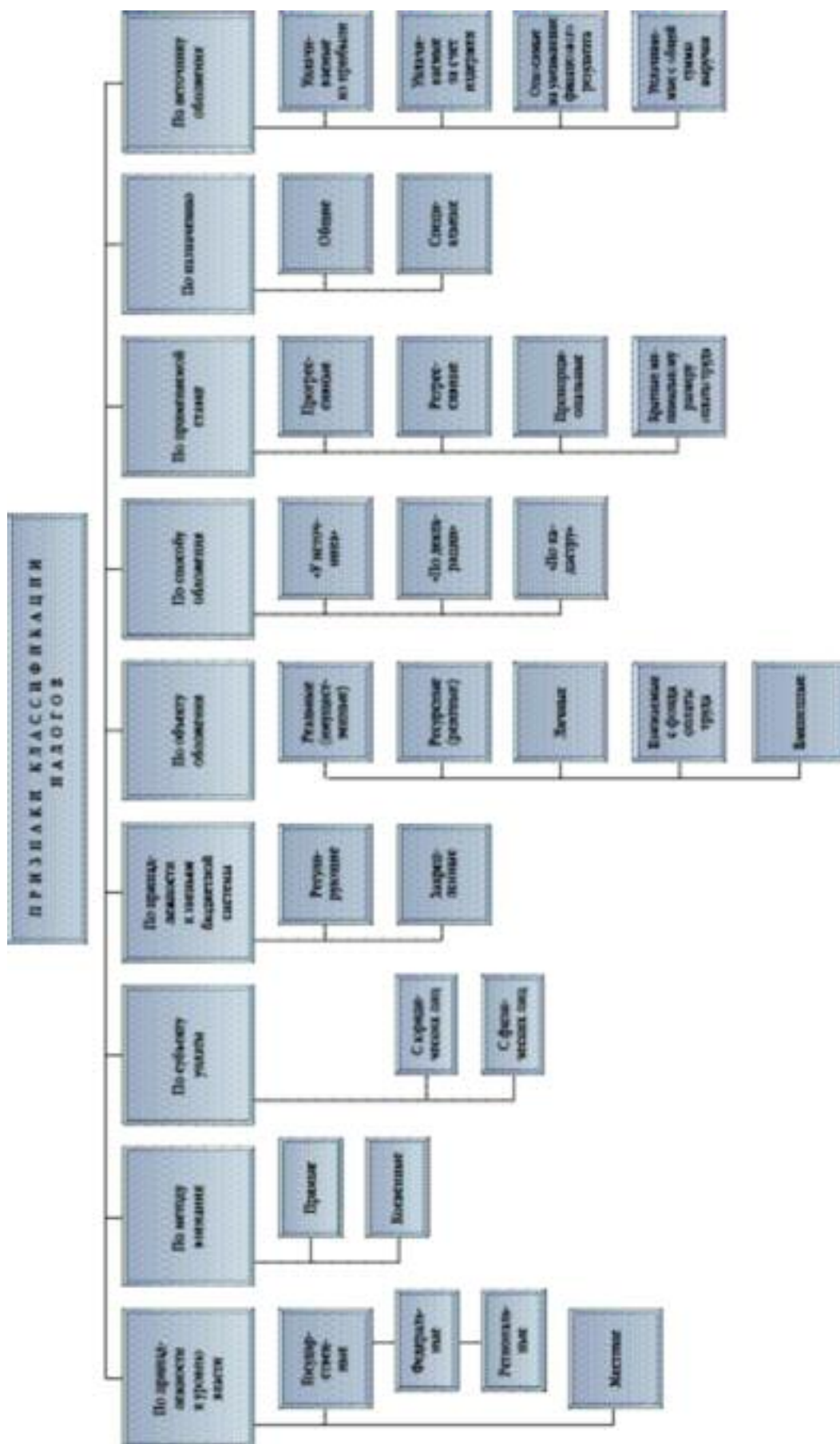
Действующая в настоящее время российская налоговая система по своей общей структуре, принципам построения и перечню налоговых платежей в основном соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, применяемым в странах с рыночной экономикой.

Созданные в различных странах налоговые системы включают различные виды налогов, которые группируют по разным признакам. Группировка налогов по методам их установления и взимания, характеру применяемых ставок и объектов обложения и ряду других признаков представляет собой классификацию налогов. Классификация налогов в Российской Федерации приведена на рисунке 2.

В первую очередь налоги классифицируются в зависимости от того, какой уровень власти устанавливает важнейшие элементы налога и вводит его в действие. По этому признаку налоги подразделяются на государственные и местные. Исходя из федерального устройства



2



КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ





Российской Федерации, государственные налоги подразделяются на федеральные и региональные (налоги субъектов Федерации). В связи с этим систему налогов Российской Федерации необходимо характеризовать как совокупность федеральных, региональных и местных налогов.

Указанные налоги отличаются не тем, в бюджет какого уровня они поступают, а по тому, какой уровень власти устанавливает непосредственно сам налог. Федеральные налоги в Российской Федерации установлены Налоговым кодексом и являются обязательными к уплате на всей территории страны. Региональные налоги вводятся в действие законами субъектов Федерации и являются обязательными к уплате на территории соответствующего субъекта Федерации. При этом перечень указанных налогов также установлен Налоговым кодексом. Устанавливая региональные налоги, представительные (законодательные) органы власти субъектов Федерации определяют налоговые ставки по соответствующим видам налогов, но в пределах, установленных Налоговым кодексом, налоговые льготы, порядок и сроки уплаты налогов. Все остальные элементы региональных налогов установлены соответствующей главой Налогового кодекса. Таков же порядок введения в действие местных налогов с той лишь разницей, что они устанавливаются представительными органами местного самоуправления.

При этом важно отметить, что разделение налогов на федеральные, региональные и местные не означает, что они жестко закреплены и должны полностью перечисляться исключительно в соответствующий бюджет. Распределение большинства налогов между бюджетами разных уровней в Российской Федерации осуществляется бюджетным законодательством, и происходит это, как правило, ежегодно при утверждении соответствующих бюджетов. Именно в ходе бюджетного планирования в Российской Федерации устанавливаются доли каждого налога, поступившего на данной территории, в соответствующих бюджетах с целью осуществления регулирования доходной базы всех бюджетов.

Первой частью Налогового кодекса России установлено в целом 26 налогов и сборов, в том числе 14 федеральных, 7 региональных и 5 местных налогов. Классификация налогов Российской Федерации по принадлежности к уровню власти представлена на рисунке 3.

При этом для конкретного налогоплательщика количество уплачиваемых налогов несравненно меньше, чем это предусмотрено в Кодексе, поскольку в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число предприятий. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, лесной налог и ряд других. Кроме того, значительное число включенных в налоговую систему России налогов уплачивается физическими лицами. Одновременно с этим установленный в Кодексе перечень налогов содержит для организаций-налогоплательщиков и альтернативные виды налогов. В частности, добывающие предприятия получают возможность вместо акцизов на природный газ уплачивать по новым скважинам налог на дополнительные доходы от добычи углеводородов, который возникает при достижении определенного уровня окупаемости затрат в добычу газа и прогрессивно возрастает по мере увеличения добычи.

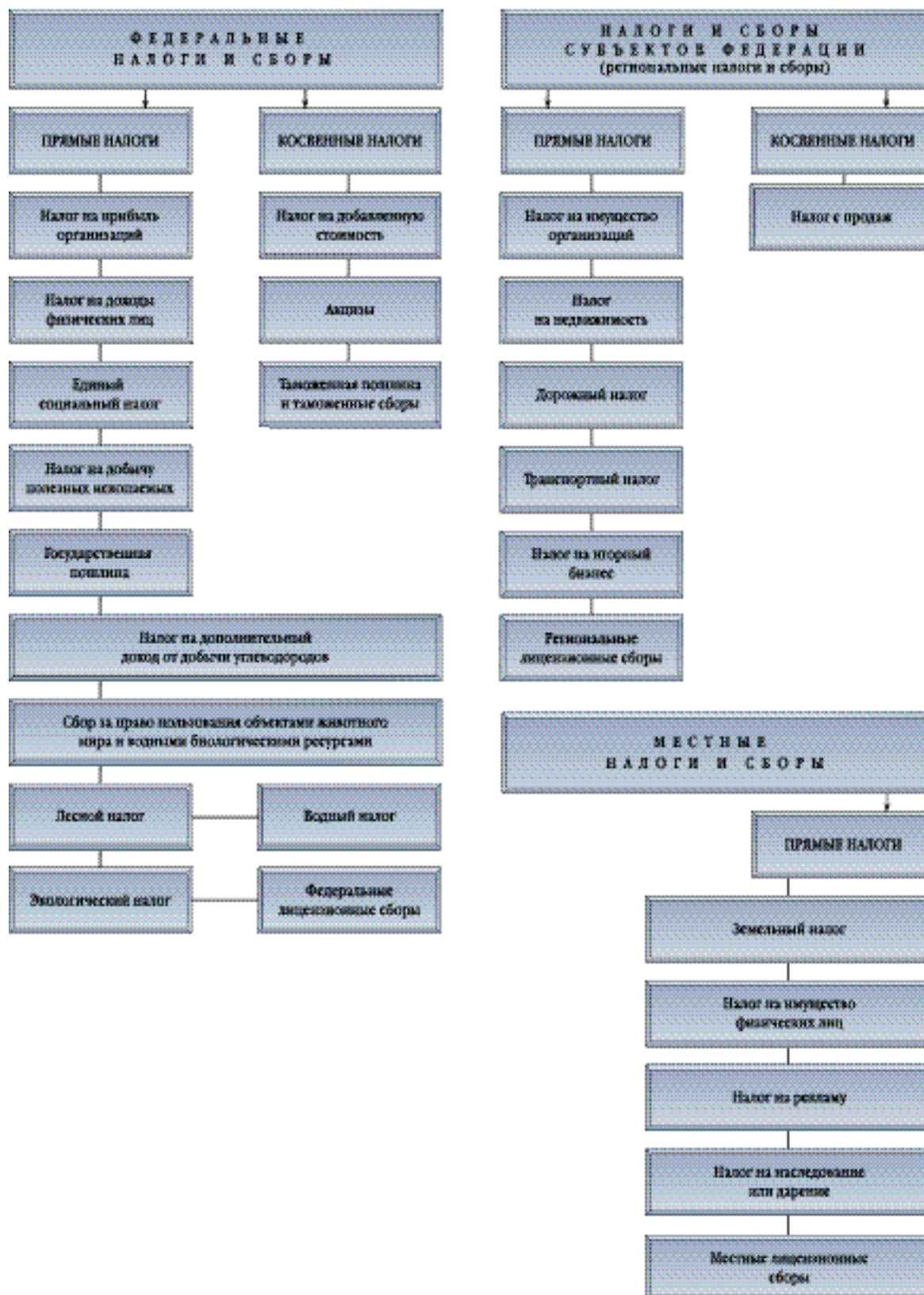
Налог с продаж, а также акцизы на отдельные виды товаров, плательщиками которых формально являются юридические лица, фактически (а не номинально, как другие косвенные налоги) платят непосредственные потребители, т.е. физические лица. При этом согласно Налоговому кодексу налог с продаж прекращает свое существование с 1 января 2004 г.

При введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта Российской Федерации налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

Одновременно с этим следует отметить, что из всего многообразия видов налогов, установленных в налоговой системе России, фактически пять налогов (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, таможенные пошлины и налог на доходы физических лиц) с фискальной точки зрения являются решающими. Они играют на протяжении всех лет создания основ механизма рыночных отношений в России решающую роль в формировании доходов российской бюджетной системы. Влияние указанных налогов на формирование консолидированного бюджета Российской Федерации представлено на рисунке 4.

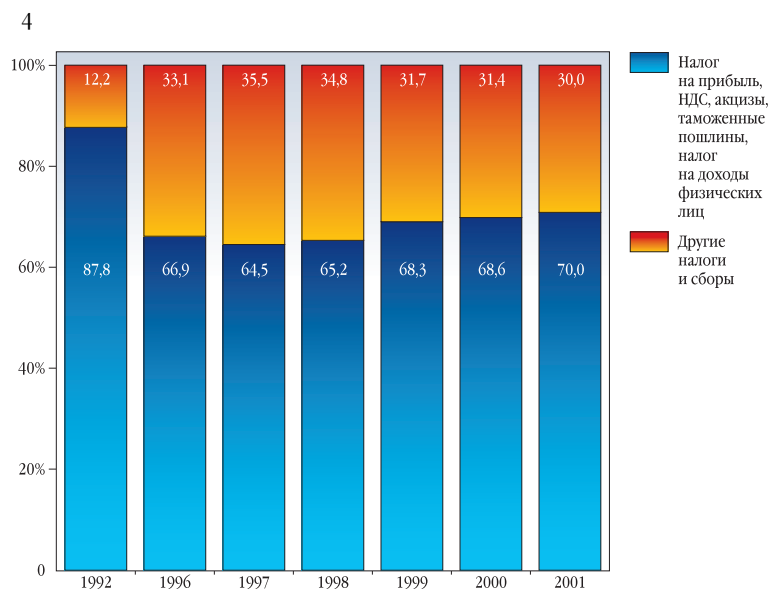


3



КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО ПРИНАДЛЕЖНОСТИ К УРОВНЮ ВЛАСТИ





ВЛИЯНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ ГРУПП НАЛОГОВ НА ФОРМИРОВАНИЕ ДОХОДОВ  
КОНСОЛИДИРОВАННОГО БЮДЖЕТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вместе с тем первые четыре налога являются определяющими с точки зрения налоговой нагрузки на налогоплательщиков – юридических лиц.

Особое место в российской налоговой системе занимает единый социальный налог, поступления по которому зачисляются не в бюджетную систему страны, а в соответствующие государственные внебюджетные социальные фонды.

При этом важно подчеркнуть, что перечень региональных и местных налогов стал исчерпывающим, т.е. ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления не имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного Кодексом. Это качественно изменило условия хозяйствования для предприятий, достаточно резко повысило их уверенность в незыблемости налоговой системы.

Таким образом, установленный в Кодексе перечень налогов является не только исчерпывающим, но и обязательным для законодательных (представительных) органов власти. Такое положение существовало не всегда.

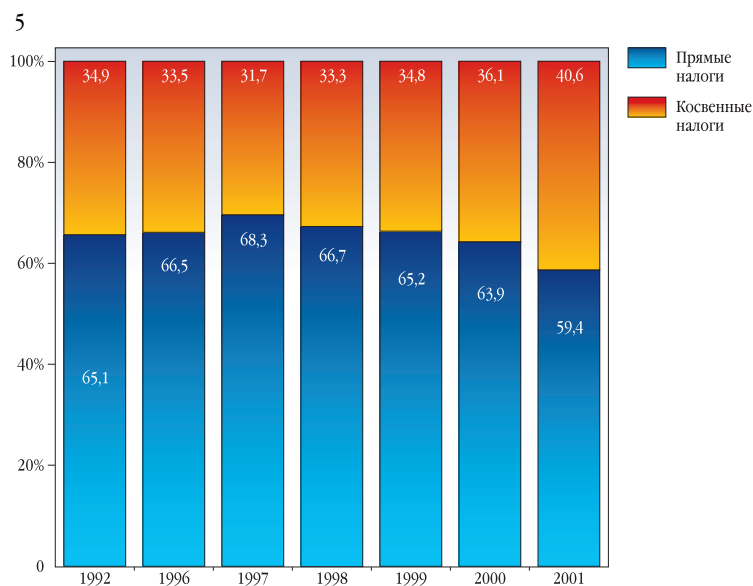
До введения Налогового кодекса в российской налоговой системе существовало деление региональных и местных налогов на обязательные и необязательные. Смысл этого разделения состоял в том, что отдельные виды налогов, несмотря на их установление в налоговой системе страны, могли не применяться на соответствующей территории. Особенно характерно это было для местных налогов. Из установленных Законом «Об основах налоговой системы Российской Федерации» 23 видов местных налогов 20 были необязательными. Как открытый перечень налогов, так и установление необязательных налогов размывали единую налоговую систему страны, разрушали важнейшие принципы ее построения.

Введение в Налоговый кодекс положения, устанавливающего по существу закрытый перечень региональных и местных налогов, имеет принципиальное значение. Как уже отмечалось выше, в непродолжительной истории российской налоговой системы был четырехлетний период – этап неустойчивого налогообложения, когда органам власти субъектов Федерации и местного самоуправления было предоставлено право вводить без ограничения любое количество региональных и местных налогов. Естественно, что указанные органы власти этим правом не преминули воспользоваться, и к моменту принятия Налогового кодекса в России насчитывалось более сотни наименований и видов налогов.

Вместе с тем в части федеральных налогов их перечень, хотя и установлен в Кодексе, может существенно изменяться решением федеральной законодательной власти. С момента принятия и вступления в действие с 1 января 1999 г. части первой Налогового кодекса были введены и через







ДИНАМИКА ПРЯМЫХ И КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ

непродолжительное время отменены такие экзотические налоги, как сбор за пограничное оформление, налог на отдельные виды транспортных средств. Это является возможным исключительно потому, что Кодекс не запрещает этого делать, а также в связи с тем, что в нем отсутствует положение о том, что введение нового налога должно сопровождаться отменой одного из действующих.

В зависимости от метода взимания налоги делятся на прямые и косвенные. Прямые налоги устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика. В связи с этим при прямом налогообложении денежные отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством. Примером прямого налогообложения в российской налоговой системе могут служить такие налоги, как налог на доходы физических лиц, налог на прибыль, налоги на имущество как юридических, так и физических лиц, и ряд других налогов. В данном случае основанием для обложения служат владение и пользование доходами и имуществом.

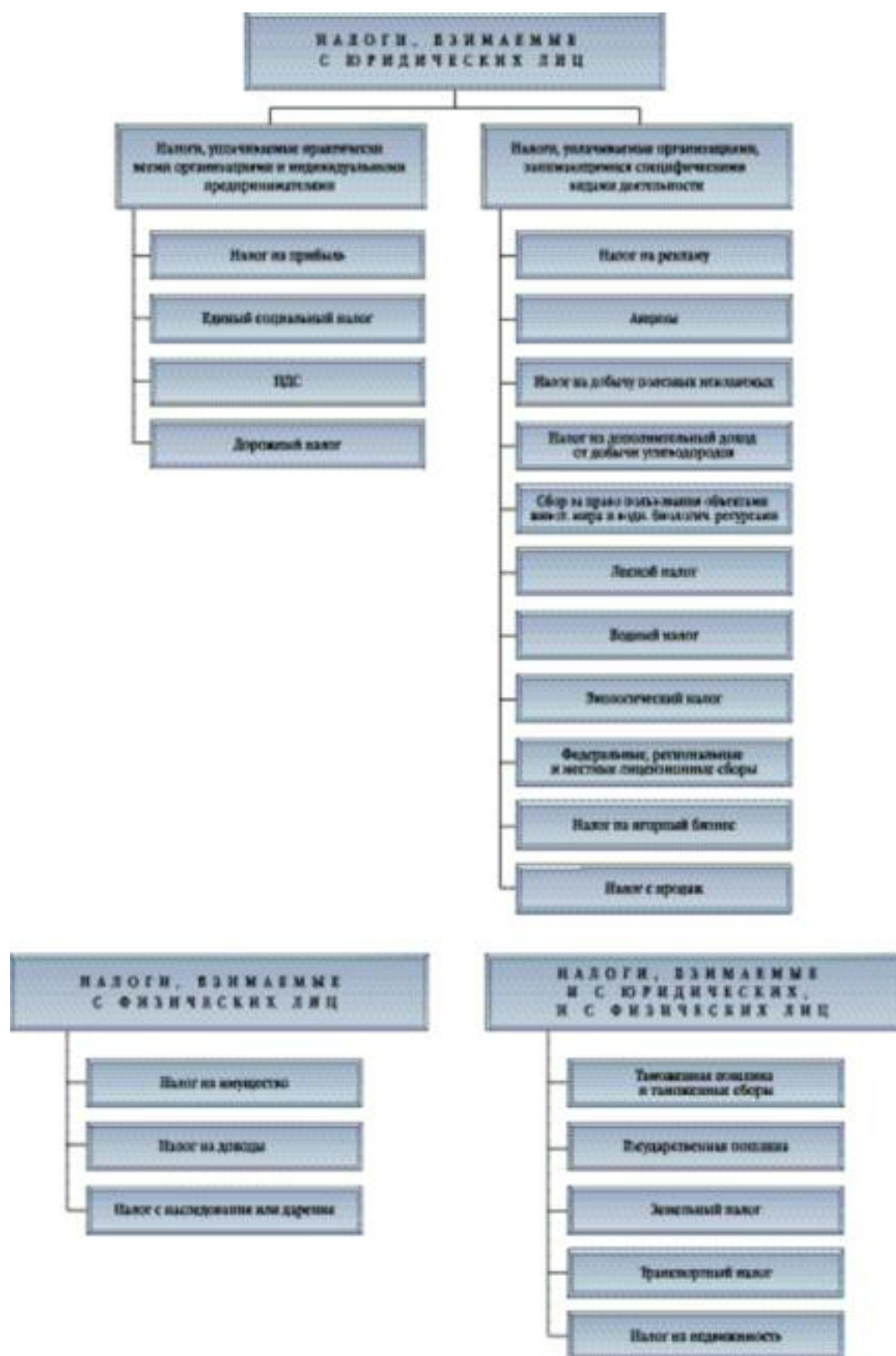
Косвенные налоги взимаются в процессе движения доходов или оборота товаров, работ и услуг. Эти налоги включаются в виде надбавки в цену товара, а также тарифа на работы или услуги и оплачиваются потребителем-покупателем. Владелец (производитель или продавец) товара, работы или услуги при их реализации получает с потребителя одновременно с ценой и налоговые суммы, которые затем перечисляет государству. Поэтому косвенные налоги нередко называют налогами на потребление. Таким образом, указанные налоги в основном предназначаются для перенесения реального налогового бремени с производителя на конечного потребителя и как следствие – для более равномерного распределения общей фискальной нагрузки между всеми налогоплательщиками. Примером косвенного налогообложения могут служить такие яркие представители, как НДС, акцизы, таможенные пошлины.

Российская система налогообложения в части соотношения косвенного и прямого налогообложения замысливалась исходя из положения, что фискальную задачу должны выполнять преимущественно косвенные налоги, а прямые налоги – роль экономического регулятора доходов корпораций и физических лиц. Одновременно налоговую систему России по обеспечению доходной части государственного бюджета с момента ее образования и на протяжении всего периода формирования принято считать системой, построенной на преобладании косвенного налогообложения.

Однако необходимо особо отметить, что уровень собираемости прямых налогов значительно превышает аналогичный показатель для косвенных налогов. В частности, с 1997 по 2000 г. собираемость по налогу на прибыль обеспечивалась не менее чем на 74,0–96,5%, тогда как в этот же период собираемость НДС составляла 63,0–82,9%. Поэтому фактические поступления косвенных налогов были ниже объемов бюджетных доходов от прямого налогообложения.



6



КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО СУБЪЕКТУ УПЛАТЫ



Кроме того, следует учитывать, что отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды из чисто формальных положений не включались в российскую налоговую систему, хотя по своему экономическому содержанию они фактически являлись налогами, причем весьма обременительными для хозяйствующих субъектов. Суть этих платежей для российских налогоплательщиков не изменилась с преобразованием их с 1 января 2001 г. в единый социальный налог и включением его в налоговую систему России. Таким образом, если исходить не из формальных, а экономических условий, то на протяжении всех лет функционирования российской налоговой системы в ней преобладали и продолжают преобладать прямые налоги. Динамика прямых и косвенных налогов в Российской Федерации, включая отчисления в государственные внебюджетные социальные фонды, а с 2001 г. – единый социальный налог, приведена на рисунке 5.

Диаграмма динамики налогов демонстрирует, что за последние годы, несмотря на фактическое доминирование прямых налогов, наблюдается устойчивая тенденция повышения значимости косвенных налогов. Это подтверждается тем, что удельный вес косвенных налогов в общем объеме налоговых поступлений в бюджет России с 1997 по 2001 г. увеличился с 31,7 до 40,6%, а относительная величина косвенных налогов к сумме прямых налогов повысилась с 0,46 до 0,68.

Исключительные особенности имеет российская налоговая система в части классификации налогов по субъекту уплаты (рисунок 6).

Приведенная структура налоговой системы России в зависимости от субъекта уплаты налогов свидетельствует о преобладании налогов, уплачиваемых юридическими лицами. Из 23 видов налогов (без лицензионных сборов), установленных налоговой системой России, 15 налогов уплачиваются юридическими лицами, уплата 5 налогов возложена как на юридических, так и на физических лиц, и только 3 налога платят исключительно физические лица. Вместе с тем о роли соответствующей категории налогов в налоговой системе страны следует судить в основном не с позиции количества соответствующих видов налогов, а с качественной стороны – их доли в общей сумме налоговых поступлений. Здесь также наблюдается, в отличие от стран с развитой рыночной экономикой, преобладание доли налогов, взимаемых с юридических лиц. Структура доходов консолидированного бюджета Российской Федерации представлена на рисунке 7.

Специфика структуры российской налоговой системы в части субъекта уплаты налогов вызвана следующими обстоятельствами.

Во-первых, это связано с низким жизненным уровнем абсолютного большинства населения Российской Федерации и вызванной этим недостаточной налоговой базой.

Во-вторых, в структуре населения страны высокий удельный вес занимают лица предпенсионного и пенсионного возраста, доходы которых объективно ниже остальной части населения.

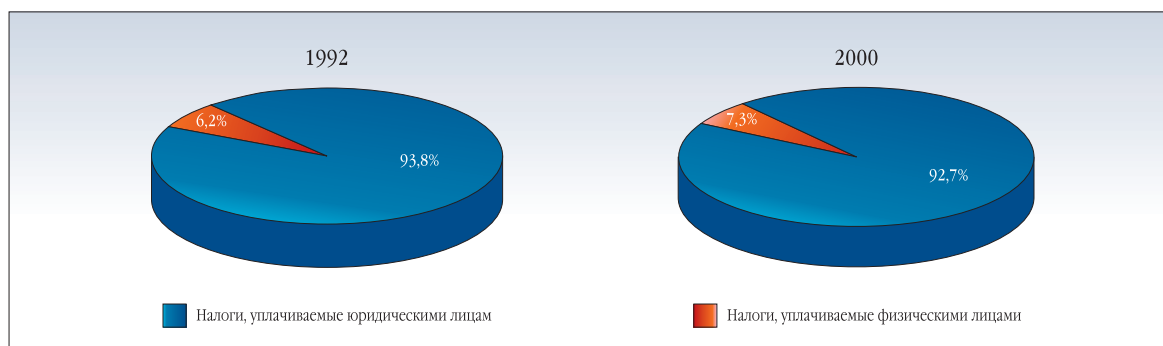
В-третьих, существенную роль играет и созданная в стране система уклонения от уплаты налогов, используемая преимущественно лицами, имеющими наиболее высокий уровень доходов. В результате этого отсутствует реальная налоговая база налогоплательщиков – физических лиц. При этом важно подчеркнуть, что в России степень сокрытия личных доходов значительно выше, чем доходов корпораций.

Как уже отмечалось выше, в СССР налоговая система реально не применялась и, как следствие, налоги фактически не платились. В начальные периоды экономических реформ в России экономические субъекты воспринимали налоги исключительно как недопустимые внешние издержки и наиболее негативные факторы, уменьшающие их собственные доходы и препятствующие развитию предпринимательской деятельности. Подобная налоговая ментальность в значимой степени сохраняется до настоящего времени.

Проблема укрывательства доходов, получаемых российскими налогоплательщиками, по-прежнему остается наиболее острой. Недобросовестными налогоплательщиками создана целая индустрия, использующая всевозможные легальные и нелегальные способы уклонения от уплаты и «минимизации» налоговых платежей. Уклонение от уплаты налогов представляет собой уменьшение налогоплательщиком своих налоговых обязательств незаконным путем.



7



СТРУКТУРА ДОХОДОВ КОНСОЛИДИРОВАННОГО БЮДЖЕТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Неправомерная «минимизация» налогов осуществляется налогоплательщиком путем сокрытия дохода или иного объекта налогообложения, непредставления документов, необходимых для исчисления налога или предоставления некачественных документов, незаконного получения налоговых льгот и других преференций и осуществления других противоречащих закону действий. Многие российские налогоплательщики уплачивают налоги исходя не из принципа «сколько положено по закону и созданной конкретным налогоплательщиком налоговой базы», а исходя из созданных ими искусственно, в первую очередь в ущерб фискальным интересам государства, низких финансовых возможностей. Иными словами, зачастую налогоплательщик осуществляет платежи в бюджет не сколько требуется по закону, а сколько хочет. В результате в целом по российской бюджетной системе задолженность предприятий и организаций (без сумм штрафов и пеней за просрочку платежей) по состоянию на 1 января 2002 г. составила свыше 550 млрд. руб., а с учетом долгов по пени и штрафам – 1200 млрд. рублей, или более 50% от суммы всех ожидаемых за 2001 г. налоговых поступлений.

Лишь в последнее время к налогообложению как к одному из основополагающих принципов цивилизованного общества стала привыкать определенная часть огромной армии налогоплательщиков. Только сейчас хозяйствующие субъекты и население начинают понимать, что налоги – это вполне естественная и важная форма участия в решении общенациональных задач. Иными словами, именно налоговая система последовательно формирует налоговую культуру в среде российских налогоплательщиков.

По принадлежности к звеньям бюджетной системы налоги подразделяются на регулирующие и закрепленные. На основании бюджетного законодательства Российской Федерации при утверждении соответствующих бюджетов осуществляется распределение большинства налогов между бюджетными уровнями. Иными словами, в ходе бюджетного планирования регулируются доходные базы бюджетов путем установления доли каждого налога, поступившего на данной территории, в соответствующих бюджетах. В связи этим указанные налоги называются регулирующими. Таким образом, регулирующие налоги – это те налоги, от которых в процессе бюджетного планирования производятся отчисления в бюджеты нижестоящего уровня с целью улучшения их сбалансирования.

В отличие от них закрепленные налоги, как следует из их названия, на постоянной основе закреплены за бюджетами соответствующего уровня и не могут зачисляться в бюджеты другого уровня. Таким образом, закрепленные – это те налоги, которые полностью или частично на постоянной основе зачисляются в определенный бюджет.

Ярким примером закрепленных налогов являются местные налоги, которые зачисляются исключительно в местные бюджеты. Регулирующую же роль выполняют в основном федеральные и региональные налоги. Исключение составляют те из них, доли или ставки которых в налоговом законодательстве закреплены за тем или иным бюджетом. Примером закрепленного федерального налога может служить налог на прибыль. Налоговая ставка устанавливается в размере 24 процентов. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой





ставке в размере 7,5%, зачисляется в федеральный бюджет; 14,5% – в бюджеты субъектов Российской Федерации и 2% – в местные бюджеты. Одновременно законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов Российской Федерации, но не ниже 10,5 процента. Можно считать закрепленным налогом и федеральный водный налог, суммы поступлений которого на постоянной основе распределены между региональным и местным бюджетами.

По объекту обложения налоги также подразделяются на несколько видов. Среди прямых налогов выделяют реальные (имущественные), ресурсные (рентные), личные, вмененные и взимаемые с фонда оплаты труда. Реальными (имущественными) налогами облагаются продажа, покупка или владение имуществом, и их взимание не зависит от индивидуальных финансовых возможностей налогоплательщика. К ним, в частности, относятся земельный налог, налог на имущество, налог на недвижимость и другие.

С реальными налогами тесно связаны ресурсные платежи, взимание которых определяется разработкой, использованием и добычей природных ресурсов. Указанные налоги нередко называются также рентными, поскольку их введение и уплата, как правило, связаны с образованием и получением ренты. К этой группе налогов в российской налоговой системе следует отнести налог на добычу полезных ископаемых, акцизы по подакцизным видам минерального сырья, земельный налог и некоторые другие.

В отличие же от реальных налогов личные налоги учитывают финансовое положение налогоплательщика и его платежеспособность. Они взимаются с доходов физических и юридических лиц способом «у источника» или «по декларации». Примером личного обложения могут служить налог на прибыль, налог на доходы физических лиц.

Отличительной особенностью налогов, включенных в группу вмененных, является то, что здесь объектом обложения выступает доход, определяемый государством, который не зависит от фактических финансовых показателей деятельности и определяется потенциальными возможностями налогоплательщика, связанными с владением и распоряжением имеющегося у него имущества. Поэтому данный вид налогов можно назвать одной из разновидностей реальных налогов. В России установлены две формы такого налога – единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности и налог на игорный бизнес.

В частности, единый налог на вмененный доход взимается с потенциально возможного валового дохода плательщика данного налога за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемого с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных, полученных путем статистических исследований, в ходе проверок налоговых и иных государственных органов, а также оценки независимых организаций. При этом базовая доходность представляет собой условную доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих, единица производственной мощности и другие), характеризующего определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях.

Одновременно при исчислении единого налога на вмененный доход используются повышающие (понижающие) коэффициенты базовой доходности – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора (место деятельности, вид деятельности) на результат предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога. Следует отметить, что единый налог на вмененный доход пока еще «не нашел себя» в российской налоговой системе ни в фискальном, ни в стимулирующем смысле.

Аналогичный подход применяется при налогообложении игорного бизнеса. Так, за каждый игровой стол взимается 200 минимальных размеров оплаты труда; за игровой автомат – 7,5; за кассу тотализатора – 200 и за кассу букмекерской конторы – 100 минимальных размеров оплаты труда.

Следующая группа налогов – это налоги, взимаемые с фонда оплаты труда, которые трудно отнести к изложенным выше классификационным группам. В данном случае объектом обложения выступают расходы налогоплательщика, связанные с выплатой зарплаты



и других видов вознаграждения работникам. В российской налоговой системе к этой группе налогов относится единый социальный налог.

По способу обложения налоги российской налоговой системы классифицируются по трем группам в зависимости от способов взимания налогового оклада: «у источника», «по декларации» и «по кадастру».

Исчисление и изъятие налога «у источника» обычно осуществляется органом, который выплачивает доход. Этим способом в российской налоговой системе взимается налог на доходы физических лиц, а также облагаются отдельные виды доходов по налогу на прибыль организаций (акциям и другим ценным бумагам). В данном случае налог удерживается фактически одновременно с выплатой дохода, что исключает возможность уклонения от его уплаты. Сумма изъятых налогов переводится сборщиком – налоговым агентом непосредственно в бюджет. Этот способ нередко сопровождается подачей декларации в налоговые органы.

В частности, такое сочетание в российской налоговой системе широкое распространение получило до 2001 г. по налогу на доходы физических лиц, когда в условиях обложения совокупного годового дохода по прогрессивной шкале обложения при изъятии у налогоплательщика налога по месту его получения многие из них по истечении налогового периода представляли в налоговый орган декларацию о совокупном годовом доходе.

Российское налоговое законодательство предусматривает взимание налога «по декларации», в частности при уплате налогов физическими лицами, занимающимися предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (нефиксированные доходы). В отношении юридических лиц применение декларационной формы уплаты налога предусматривается по таким видам налогов, как налог на прибыль, налог на имущество, НДС, акцизы, и некоторым другим налогам.

Способ взимания налогов «по кадастру» применяется в российской налоговой системе при обложении транспортным налогом, налогом на отдельные виды имущества.

В зависимости от применяемых ставок налогообложения налоги подразделяются на прогрессивные, регрессивные, пропорциональные и кратные минимальному размеру оплаты труда.

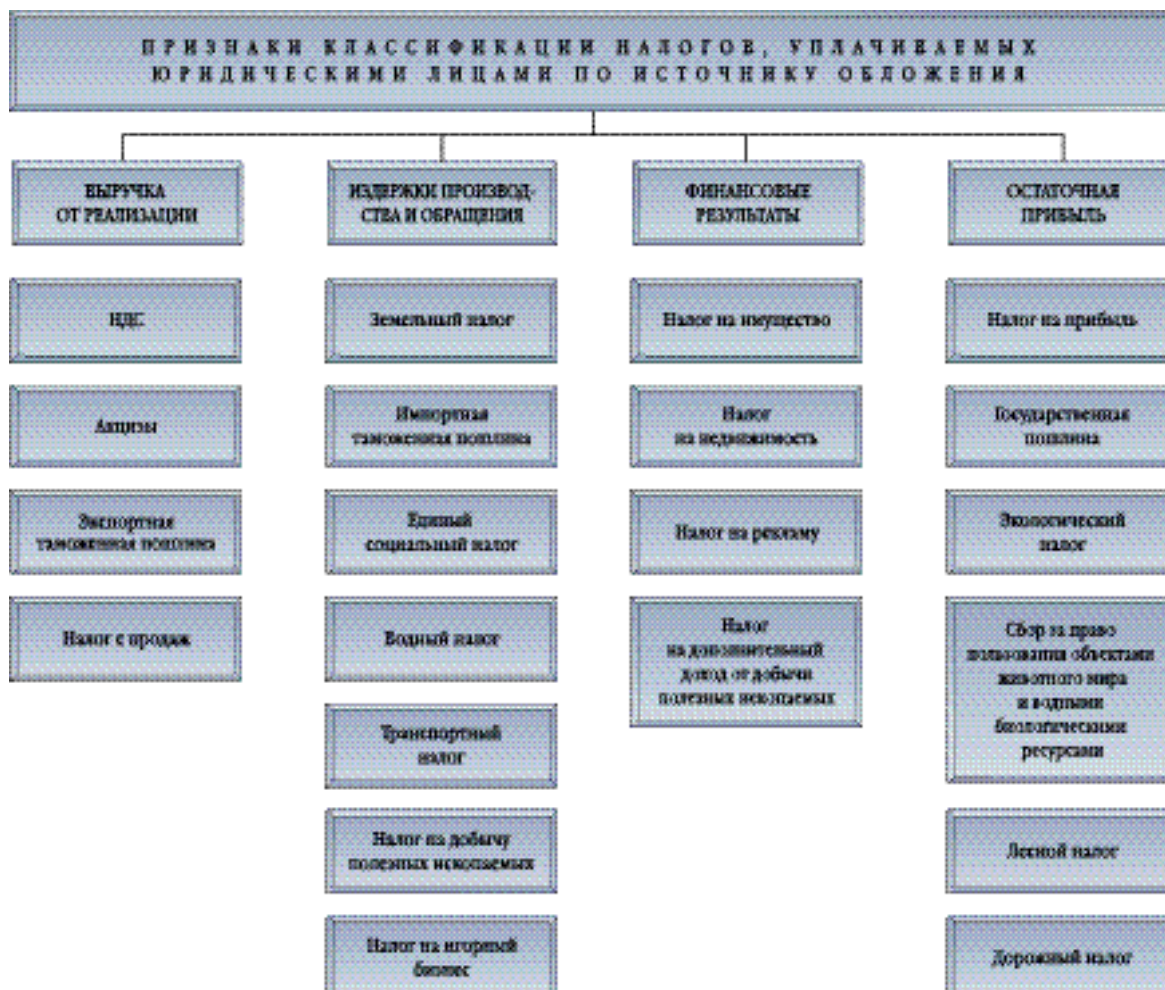
В отличие от налоговых систем других стран в российской налоговой системе редко используется прогрессивное налогообложение. Прогрессивные ставки применяются в отношении лишь отдельных налогов, не играющих существенной фискальной или регулирующей роли. До 2001 г. в налоговой системе России обложение доходов физических лиц строилось на основе прогрессивных ставок, при этом диапазон прогрессии в отдельные годы достигал от 12 до 45 процентов. Начиная с первого года нового тысячелетия в России установлена практически единая ставка обложения в размере 13%, и только лишь для отдельных видов доходов применяется также пропорциональная ставка в 30%, а для нерезидентов России – со всех полученных на российской территории доходов налог уплачивается по ставке в 35 процентов. В настоящее время прогрессивное налогообложение применяется фактически в двух случаях. Во-первых, при налогообложении имущества физических лиц, когда ставки налога возрастают в зависимости от стоимости принадлежащего гражданам недвижимого имущества. Во-вторых, прогрессивные ставки применяются при налогообложении транспортных средств в зависимости от мощности двигателя.

Регрессивное налогообложение возникло в России с принятием Налогового кодекса и начало действовать с 2001 г. в отношении одного налога – единого социального налога. По данному налогу ставка уменьшается по мере возрастания размера денежных выплат и других форм компенсаций работникам организации. Введение регрессивных ставок было вызвано необходимостью стимулирования работодателей в части реального отражения производимых работникам выплат и ликвидации получивших широкое распространение в стране теневых форм выплаты заработной платы и других вознаграждений работникам.

В российской налоговой системе преимущественно устанавливаются и применяются пропорциональные ставки налогообложения. При данном налогообложении ставка действует в одинаковом проценте к объекту обложения, т.е. без учета изменений его величины. Такие ставки применя-



8



КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ, УПЛАЧИВАЕМЫХ ЮРИДИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ ПО ИСТОЧНИКУ ОБЛОЖЕНИЯ

ются в отношении НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц, таможенной пошлины. Налогообложение прибыли юридических лиц также осуществляется на пропорциональной основе.

Разновидностью пропорциональной системы налогообложения является специфическая для российской налоговой системы форма ставки налога – кратная минимальному размеру оплаты труда. Подобные ставки применяются по двум налогам – на игорный бизнес и по налогу на имущество физических лиц в части обложения движимого имущества.

В зависимости от назначения налога в налоговой системе Российской Федерации подразделяются на общие (обезличенные) и специальные (целевые). Отличительной особенностью общих налогов является то, что они после поступления в бюджет любого уровня обезличиваются и расходуются на цели, определенные в соответствующем бюджете.

В отличие от них специальные налоги, имея строго целевое назначение, закреплены за определенными видами расходов. Примером специального налога в Российской Федерации может служить единый социальный налог, поступления от которого зачисляются не только в федеральный бюджет, но и во внебюджетные государственные социальные фонды. При этом ставка единого социального налога, учитывая его целевой характер, предусматривает его распределение как в федеральный бюджет, так и по каждому фонду – Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования.

Характеризуя классификацию налогов Российской Федерации по источнику обложения, необходимо отметить, что она относится исключительно к налогам, уплачиваемым юридическими лицами, поскольку источник уплаты налога у физических лиц может быть



только один – доход. Классификация налогов Российской Федерации, уплачиваемых юридическими лицами по источнику обложения, приведена на схеме 8.

Все источники обложения подразделяются на четыре вида, при этом большинство налогов платится до распределения организацией балансовой прибыли, т.е. за счет увеличения издержек или снижения прибыли. Тем самым уменьшается облагаемая база по налогу на прибыль.

Вместе с тем с качественной точки зрения по влиянию на размер снижения налогооблагаемой прибыли их роль невелика. Решающее значение для финансового положения налогоплательщика имеют налоги, уплачиваемые за счет выручки от реализации и остаточной прибыли, поскольку за счет этих источников уплачиваются наиболее крупные налоги, такие как НДС, экспортная таможенная пошлина, акцизы, налог на прибыль.