

## **Содержание:**

# **ВВЕДЕНИЕ**

От того, насколько правильно построена система налогообложения, зависит эффективное функционирование всей экономики страны. В истории развития общества еще ни одно государство не обходилось без налогов, как средств существования самого государства и обеспечения выполнения им своих социальных и экономических задач.

Положительные результаты дали многие из нововведений в налоговой политике, ряд из них имели отрицательные последствия. Однако, именно налоговый механизм является «одним из основных инструментов государственного регулирования экономики и от того, насколько эффективной будет налоговая система государства, зависит и эффективность функционирования страны и народного хозяйства в целом».

По мере развития рыночных отношений недостатки налоговой системы способствуют несоответствию происходящих в обществе и государстве изменений. Данные проблемы являются «тормозом экономического и социального развития государства и его территориальных образований», что вызывает массовое недовольство налогоплательщиков, провоцирует уход субъектов налога от уплаты или вызывает снижение налоговых платежей, несвоевременность выплат или выплату заработной платы через «черные кассы», расширение и углубление сети теневой экономики.

Налоговый механизм является «наиболее действенным и эффективным рычагом государственного регулирования». Результативность принимаемых экономических решений в государстве во многом зависит от успешного функционирования налоговой системы. Налоговое регулирование прямо или косвенно включают почти все методы воздействия государства на развитие экономики. Государство устанавливает налоги, определяет субъекты и объекты налогообложения, налоговые базы, ставки налогов, льготы и санкции, тем самым изменяет условия налогообложения. Таким образом, в одних направлениях государство стимулирует предпринимательскую деятельность, при этом сдерживает ее в других, исходя из общенациональных интересов.

Налоговое регулирование охватывает не только отдельные отрасли, но и экономику в целом. Оно активно влияет на структуру общественного воспроизводства. С помощью налогового механизма государство может «создавать необходимые условия для ускоренного привлечения капитала в наиболее перспективные отрасли, а также в малорентабельные, но жизненно необходимые сферы производства и услуг».

Налоговый механизм используется современными государствами «для снятия социальной напряженности, выравнивания уровня доходов налогоплательщиков, обеспечения политической стабильности и создания условий, благоприятных для экономического роста».

Все вышеперечисленное свидетельствует об актуальности темы данной дипломной работы, ее теоретической важности и практической значимости.

Целью курсовой работы является анализ современных тенденций и перспектив дальнейшего развития налоговой системы РФ.

Для достижения указанной цели в работе поставлены и решены следующие задачи:

1. рассмотреть историю становления налоговой системы России;
2. выявить принципы ее построения в настоящее время;
3. охарактеризовать правовое регулирование налоговой системы РФ;
4. проанализировать особенности реформирования налоговой системы в России в последние годы;
5. выявить тенденции развития налоговой системы РФ;
6. охарактеризовать основные направления совершенствования налоговой системы РФ.

Объектом курсового исследования являются правоотношения, возникающие в налоговой сфере, а также тенденции их развития.

Предметом выступает комплекс нормативных актов, регулирующих налоговую систему Российской Федерации.

В работе используются следующие научные методы познания: общенаучный системный метод, анализ и синтез; специальные научные методы – формально-юридический (анализ конкретных правовых норм отраслевого законодательства), сравнительный, исторический методы.

Теоретической основой курсовой работы выступили монографические исследования, учебники и учебные пособия по налогообложению, другие источники и публикации в научных журналах по тематике работы.

Нормативную базу исследования составили действующее отечественное законодательство, федеральные законы и другие нормативные акты РФ по вопросам, связанным с изучаемой темой. основополагающим правовым актом стал Налоговый кодекс РФ.

Структура курсовой работы состоит из введения, двух логически связанных между собой глав, заключения и списка использованных источников.

## **ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РФ**

Развитие российской системы налогообложения

Понятие «налоговая система» является основополагающим при исследовании различных аспектов налогообложения РФ. Как экономическая категория налоговая система и в минувшем столетии, и до настоящего момента не имеет в научной литературе однозначного толкования, несмотря на широкое его применение. В российской юридической науке не было единообразного подхода к определению понятия налоговой системы, а потому оно не имеет законодательного закрепления.

По мнению большинства исследователей истории налогообложения, в развитии современной налоговой системы РФ можно выделить несколько основных этапов.

Первый этап можно было бы назвать этапом борьбы РСФСР, входившей в состав СССР, с центральными органами власти Советского Союза за обладание финансовым суверенитетом, за право обладать собственной финансовой базой и иметь независимые от «союзного центра» собственные налоговые поступления. Прежде всего, необходимо отметить, что только во второй половине 1980-х гг., когда начали образовываться предприятия новых форм собственности (акционерные, с участием иностранного капитала, совместные и др.) и началось постепенное изменение экономического строя общества, в Советском Союзе появились первые признаки начавшей формироваться налоговой системы<sup>[1]</sup>.

Закон СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций»[\[2\]](#), был введен в действие с 1 января 1991 г. Данный закон установил следующие общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на фонд оплаты труда колхозников, налог на прирост средств, направляемых на потребление, налог на экспорт и импорт, налог на доходы и некоторые другие.

На территории РСФСР, принявшей в это время Декларацию о государственном суверенитете, была установлена «одноканальность» сбора налогов, т.е.» суммы налоговых поступлений на территории республики предварительно централизовывались в российском бюджете, а затем часть их 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%. Одновременно с этим на территории РСФСР был отменен союзный налог на холостяков и одиноких граждан, снижены ставки подоходного налога и установлены многочисленные налоговые льготы по негативно воспринятому в то время налогу с продаж.

Естественно, что никакого согласования расходов произведено не было, и этот этап закончился с распадом СССР[\[3\]](#).

Следующий этап, который можно с полным правом назвать действительно этапом в формировании российской налоговой системы, – это этап становления. Основы существующей в настоящее время российской налоговой системы были заложены в конце 1991 г. Законом РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»[\[4\]](#) и соответствующими законами по конкретным видам налогов, которые вступили в действие с 1 января 1992 г. Следует при этом согласиться с В.Ф. Тарасовой в том, что «с принятием этих законов 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 реализации проводившихся экономических реформ. Налоговая система была призвана ограничить стихийность провозглашенных рыночных отношений, активно воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктуры, снизить инфляцию»[\[5\]](#).

Сформированная Законом об основах налоговой системы и принятыми в соответствии с ним законами по соответствующим налогам российская налоговая система включала в себя 39 видов налогов, в том числе 15 федеральных, 3 региональных и 21 местный налог.

Характерной особенностью вновь созданной налоговой системы было установление указанным выше Законом максимально высоких ставок по основным бюджетообразующим налогам. В частности, по налогу на добавленную стоимость предусматривалась единая ставка в размере 28%. Затем в феврале 1992 г. на отдельные продовольственные товары была введена пониженная ставка в размере 15%. Установленные правительством ставки акцизов достигали по отдельным подакцизным товарам 90% их стоимости. По налогу на прибыль основная ставка была установлена в размере 32%, а для отдельных видов деятельности – 45%. Прогрессивная шкала ставок подоходного налога с физических лиц предусматривала максимальную ставку в размере 60%[\[6\]](#).

Серьезным недостатком вновь образованной системы было отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, систематизации действовавших норм и положений, регулирующих процесс налогового производства, которые не были приведены в формализованную, единую, логически цельную и согласованную систему. Налоговые законы носили рамочный характер, определяя только общие положения о плательщиках, объектах обложения, льготах, ставках, порядке исчисления и сроках уплаты соответствующего налога. Подробное же изложение порядка исчисления, формирования налоговой базы, уплаты в бюджет данного налога, а также применения льгот и налоговых ставок отражалось в инструкциях Госналогслужбы РФ.

Одновременно с этим необходимо подчеркнуть и определенные достоинства созданной в такой короткий срок российской налоговой системы. В первую очередь следует отметить, что проводимые в стране экономические преобразования получили мощную поддержку в форме созданной налоговой системы, построенной на определенных принципах и способной выполнять присущие ей функции. Эта система, с присущими ей недостатками, проблемами и противоречиями могла стать и практически стала основой для построения в дальнейшем системы цивилизованных отношений между государством и налогоплательщиками.

Следующий этап развития налоговой системы можно характеризовать как этап неустойчивого налогообложения. В.Ф. Тарасова его характеризует следующим образом: «на протяжении последующих лет экономических реформ в

законодательство о налогах ежегодно, а часто и по несколько раз в год вносились многочисленные поправки. Данные изменения решали отдельные вопросы исчисления и взимания соответствующих налогов, не затрагивая основных положений построения налоговой системы»[\[7\]](#).

В период с декабря 1992 по декабрь 1993 г. были дополнительно введены три местных и один региональный налог. Уже в июле 1993 г. в порядок исчисления и уплаты практически каждого федерального налога были внесены принципиальные изменения и дополнения. Наиболее существенные из них касались некоторого облегчения налогового бремени для налогоплательщиков[\[8\]](#).

В частности, с 1 января 1993 г. ставка налога на добавленную стоимость была снижена до 20% и введена пониженная ставка налога на отдельно социально значимые товары до 10%. Максимальная ставка подоходного налога с физических лиц была понижена до 40%. Одновременно с этим было введено обложение налогом на добавленную стоимость и акцизами товаров, ввозимых на российскую таможенную территорию.

После политического кризиса осени 1993 г. президент страны, пользуясь предоставленными ему чрезвычайными полномочиями, издал в декабре 1993 г. несколько указов, затрагивающих налоговые правоотношения. В соответствии с ними с 1 января 1994 г. вводилось несколько новых налогов, в том числе специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей экономики, транспортный налог. Одновременно с этим еще выше (минимум на три и максимум на шесть пунктов для разных категорий налогоплательщиков) поднималась ставка налога на прибыль. Экспертные оценки показывали, что в связи с этими решениями у российских товаропроизводителей дополнительно изымалось порядка 5% вновь созданной стоимости[\[9\]](#).

Налоговая система стала громоздкой, сложной и запутанной. Абсолютно неэффективной проявила себя действовавшая в то время система налогового администрирования, которая «была ориентирована, прежде всего, на краткосрочное обеспечение любой ценой требуемого объема налоговых поступлений с целью преодоления текущих проблем бюджетного балансирования. Постепенно налоговая система стала тормозом развития экономики»[\[10\]](#).

Это стало одной из причин разразившегося в августе 1998 г. острого финансового кризиса в стране. Последствиями данного кризиса стали изменившаяся налоговая политика и усиление регулирующей роли государства в развитии экономики через

более активное использование рыночных механизмов, в том числе налогов.

Сформированная ко второй половине 1990-х гг. российская налоговая система не отвечала интересам ни налогоплательщиков, ни государства. Изменение государственной налоговой политики назрело и стало острой необходимостью.

Этап подготовки налоговой реформы составил дальнейшее развитие российской налоговой системы. Начиная с 1996 г. последовательно сокращалось число многочисленных налоговых льгот исключительного характера, отменялись отдельные налоги, которые искажали суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению неограниченного числа новых налогов.

Одновременно осуществлялись разработка НК РФ и подготовка к его принятию.

Именно подготовительный этап является необходимым условием успешного проведения всей реформы. Между тем, согласимся с оценкой А.С. Титова, что «на подготовительном этапе российской налоговой реформы были допущены достаточно серьезные просчеты. И главный из них – отсутствие четкой концепции налоговых преобразований. В результате этого налоговая реформа в России рискует постепенно превратиться в бессрочную»[\[11\]](#).

Следующий этап развития налоговой системы – это этап реформирования. Один из авторов комментария к части первой Налогового кодекса Российской Федерации Ю.М. Лермонтов считает, что «он начался в 1998 г., когда была принята первая, или так называемая общая часть НК РФ, вступившая в действие с 1 января 1999 г. Эта часть Кодекса 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.

Принятие части первой НК РФ явилось поистине историческим моментом в развитии экономических реформ в России. С вступлением в действие этого законодательного документа начался этап реформирования всей системы налогообложения»[\[12\]](#).

Однако принятие первой части Кодекса не обеспечило всестороннего решения принципиальных вопросов конкретного применения федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Поэтому была продолжена работа над второй,

специальной частью НК РФ, которая была принята в августе 2000 г. и вступила в действие с 1 января 2001 г.

Вторая часть НК РФ включала всего четыре главы, посвященные налогу на добавленную стоимость (НДС), акцизам, налогу на доходы физических лиц и единому социальному налогу. С 2010 г. ЕСН заменен взносами в государственные социальные фонды и выведен из российской налоговой системы.

В 2001 г. формирование новой налоговой системы было продолжено. Еще четыре важнейшие главы НК РФ вступили в действие с 1 января 2002 г. Одна из них определяет порядок исчисления и уплаты налога на прибыль организаций – одного из главнейших федеральных налогов. Другая глава посвящена налогу, который объединил несколько ранее действовавших налогов, взимаемых с недропользователей – налогу на добычу полезных ископаемых. Единый сельскохозяйственный налог был принят в этом же году как первый из налогов в рамках специальных налоговых режимов. Специальная глава НК РФ была посвящена налогу с продаж, который затем был отменен (с 1 января 2004 г.).

Этот процесс продолжился и в 2002 г. – были приняты еще три новые главы. Две из них посвящены налогообложению малого бизнеса. Речь идет об обновленном с 1 января 2003 г. едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также о новой редакции, действовавшей до 2003 г. упрощенной системы налогообложения для малого предпринимательства.

С 1 января 2003 г. в состав налоговой системы России включен также транспортный налог, «объединявший ранее действовавшие налог на имущество физических лиц в части обложения водно-воздушных транспортных средств и налог с владельцев транспортных средств, регулировавшийся Законом РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах Российской Федерации»[\[13\]](#).

Начиная с января 2004 г. вступили в действие еще четыре новые главы НК РФ. Одна из них посвящена специальному режиму налогообложения в условиях действия соглашения о разделе продукции; другая определяет порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес.

Важное значение для налогоплательщиков имеет глава НК РФ, посвященная «налогу на имущество организаций, в корне изменившая действовавший до этого порядок исчисления и уплаты данного налога. С 1 января 2004 г. введен новый федеральный сбор – сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологическими ресурсами»[\[14\]](#).



В 2004 г. наступила определенная ясность с налоговой системой страны: были приняты ст. 13-15 НК РФ, устанавливающие перечень федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

В последующие годы «самые революционные изменения в части налоговых ставок произошли по налогу на прибыль организаций. Существовавшая до принятия НК РФ предельная ставка налога в размере 35% была снижена до 24%, а с 1 января 2009 г. – до 20%»[\[15\]](#).

Важной задачей НК РФ явилось «формирование справедливой налоговой системы. Указанная задача была решена прежде всего за счет сокращения огромного количества бессистемно действовавших налоговых льгот, которые нарушали основополагающий принцип налогообложения – принцип справедливости по отношению к тем участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями»[\[16\]](#).

Таким образом, к настоящему времени создана существенная основа для завершения формирования налоговой системы страны. Поэтому современный этап развития налоговой системы можно назвать этапом завершения налоговой реформы. В этот период предстоит устранить все имеющиеся в НК РФ проблемы и недоработки, определиться в путях повышения налогового стимулирования инвестиционной активности, обеспечить улучшение налогового администрирования и решить другие накопившиеся проблемы.

#### Принципы построения налоговой системы

В юридической литературе под принципами понимаются закрепленные в действующем законодательстве основополагающие идеи и начала, в которых воплощается сущность норм права, а также основные магистральные направления государственной политики в области правового регулирования, которые выступают во многих случаях высшими ориентирами правомерного поведения участников регулируемых отношений[\[17\]](#). Принципы характеризуются устойчивостью и неизменностью в течение длительного времени в сравнении с нормами права, которые, в свою очередь, динамичны и соответствуют определенному историческому периоду.

В юридической науке распространена следующая классификация принципов: общие (общеправовые), межотраслевые и отраслевые[\[18\]](#).

Общеправовые принципы закрепляются в нормах Конституции РФ[19], относятся к праву в целом, выделяются во всех его отраслях. К ним относятся законность, гуманизм, презумпция невиновности, свобода, равенство и др.

Межотраслевые и отраслевые принципы изучаются и раскрываются отдельными отраслями права, производны от общеправовых принципов, развивают и конкретизируют их применительно к двум или нескольким отраслям права или какой-либо одной из них. Принципы именуется межотраслевыми, если распространяют свое действие на две или более отрасли права. В свою очередь, отраслевые принципы действуют в пределах одной отрасли.

Представляется, что принципы налогообложения являются отраслевыми, поскольку они получили свое развитие в связи с формированием теоретических основ налогового права, законодательства о налогах и сборах и правоприменительной практики. Общими их можно назвать лишь применительно к системе налогообложения, а не к праву в целом.

Главные идеи, на которых строится налоговое право, его основные начала являются принципами налогообложения. Принципы налогообложения, которыми «должны руководствоваться законодательные органы всех уровней при регулировании налоговых отношений, а также все субъекты налоговых правоотношений, не могут изменяться вместе с изменением текущей налоговой политики государства»[20].

Принципы построения налоговой системы являются «ориентиром при формировании налогово-правовой политики государства и имеют огромное значение для правоприменительной практики, поскольку все нормы законодательства о налогах и сборах должны применяться на основе базовых подходов, установленных налогово-правовыми принципами»[21].

Конституционный суд РФ указал, что «...общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации»[22]. При возникновении спорных ситуаций Конституционный суд РФ, как правило, обращается именно к налогово-правовым принципам.

Пункт 3 ст. 75 Конституции РФ[23] предписывает «установление общих принципов налогообложения и сборов федеральным законом. Таким федеральным законом

является Налоговый кодекс РФ. В п. 2 ст. 3 НК РФ указано, что данный Кодекс устанавливает общие принципы налогообложения и сборов»[\[24\]](#). Однако, какие именно положения НК РФ являются такими принципами, остается неясным.

В НК РФ нет определения и конкретного перечня общих принципов налогообложения и сборов. Таким образом, несмотря на прямое указание в Конституции России о необходимости установления общих принципов налогообложения и сборов федеральным законом, этого до настоящего времени не сделано, т.е. «федеральным законодателем не выполнено прямое конституционное требование, что является нарушением конституционной законности в сфере налогового законодательства»[\[25\]](#).

Правовые принципы, которые закреплены в Конституции РФ, являются общими принципами налогообложения в России, они раскрывают применительно к налогообложению свои специфические черты.

В Российской Федерации к общим относятся следующие «принципы налогообложения:

- взимания налогов в публичных целях;
- финансовой цели взимания налогов;
- установления налогов только законом;
- установления налогов в особой процедуре;
- запрета обратной силы налоговых законов;
- всеобщности налогообложения;
- равенства налогоплательщиков;
- равного налогового бремени;
- недопустимости чрезмерного налогообложения;
- разделения полномочий в сфере налогообложения и сборов;
- единства системы налогов и сборов;
- единой налоговой политики и недопустимости установления налогов, нарушающих единое экономическое пространство страны»[\[26\]](#).

Некоторые положения НК РФ, носящие характер общих принципов налогообложения, содержатся в ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах»[\[27\]](#).

Общеправовым принципом является принцип законности налогообложения, который отображает конституционный запрет ограничения прав и свобод человека и гражданина. Так, в соответствии с п. 3 ст. 35 Конституции РФ «Никто не может

быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения»[\[28\]](#). Но, рассматривая смысл налогообложения, можно заметить, что налогообложение выступает неким ограничением собственности, только данное ограничение законно. Законность налогообложения закрепляется также в п. 1 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которой «...каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога»[\[29\]](#).

Конституционным является принцип равенства и всеобщности налогообложения, который закреплен в Конституции РФ так же, как и принцип законности налогообложения.

Данное положение закреплено и развивается в налоговом законодательстве Российской Федерации: в соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога» и п. 5 ст. 3 «Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом»[\[30\]](#).

Конституционный суд РФ указал, что «налог – это безусловное, атрибутивное условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства»[\[31\]](#). При этом каждое лицо (и гражданин, и организация) обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы, в отношении которых оно признано налогоплательщиком.

Принцип справедливости налогообложения, первоначально, до вступления в юридическую силу части первой НК РФ, был раскрыт в п. 5 Постановления Конституционного суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П: «В целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией РФ принцип

равенства требует фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ч. 2 ст. 6 и ст. 57 Конституции РФ) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов»[\[32\]](#).

НК РФ также закрепил принцип справедливости налогообложения в п. 1 ст. 3 НК РФ: «...При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога»[\[33\]](#) – т.е. налоги должны быть справедливыми.

Принцип единства системы налогов и сборов, также, как и вышеназванные принципы, первоначально был закреплен в Постановлении Конституционного суда РФ. Так, в соответствии с абз. 4 п. 4 Постановления Конституционного суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «такая унификация необходима для достижения равновесия между правом субъектов Федерации устанавливать налоги, с одной стороны, и соблюдением основных прав человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, обеспечением принципа единства экономического пространства – с другой»[\[34\]](#). Таким образом, закрепленный НК РФ перечень региональных и местных налогов носит закрытый, а значит, исчерпывающий характер.

Принцип определенности системы налогов и сборов (п. 6, 7 ст. 3 НК РФ) означает, что «акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги (сборы) он должен платить, а также порядок их исчисления. Данный принцип направлен на обеспечение контролируемости системы налогов и сборов, поскольку, с одной стороны, способствует эффективному исполнению налогоплательщиком своих обязанностей, а с другой – предотвращает возможные злоупотребления со стороны законодательных и правоприменительных органов»[\[35\]](#).

Организационно-правовая база налоговой системы

Правовым регулированием налоговой системы является «форма регулирования налоговых отношений, посредством которой поведение участников приводится в соответствие с требованиями и дозволениями, содержащимися в нормах налогового права. При этом предполагается выполнение субъектами налогового права своих прав и обязанностей, в которых содержится государственная воля, выступающая в виде требований – обязанностей и дозволений – прав»[\[36\]](#).

Законодательство Российской Федерации регламентирует правовое регулирование российской налоговой системы. Оно включает в себя Налоговый кодекс РФ и соответствующие ему федеральные законы о налогах и сборах; законы и иные нормативные акты о налогах и сборах субъектов Российской Федерации; нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Законодательство о налогах и сборах регламентирует «отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» [\[37\]](#).

Налоговый кодекс РФ является единым законодательным актом, который систематизирует сферу налогового права и закрепляет основополагающие принципы налогообложения в России. Он включает в себя две части.

Часть первая Налогового кодекса РФ начала действовать с 1 января 1999 г. Она устанавливает «круг нормативно-правовых актов, подпадающих под термин «законодательство о налогах и сборах», который регулирует важнейшие положения налоговой системы России, в том числе, перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимосвязей государства с налогоплательщиками и их агентами» [\[38\]](#).

С 1 января 2001 г. вступила в силу часть вторая Налогового кодекса РФ, которая определяет порядок исчисления и уплаты отдельных налогов.

Результатом принятия Налогового кодекса РФ стало снижение общего количества налогов, которые действовали в Российской Федерации. 15 видов налогов и сборов были установлены вместо 48 введенных федеральным законодательством налогов и отчислений во внебюджетные фонды, а также более чем 100 действовавших фактически к моменту его принятия налогов, сборов и иных обязательных платежей.

При этом важно подчеркнуть, что стал исчерпывающим перечень региональных и местных налогов. С этого момента ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления не имеет права ввести ни одного налога, не предусмотренного Налоговым кодексом РФ. Это существенно изменило условия хозяйствования для организаций и предприятий

всех форм собственности, достаточно резко повысило их уверенность в устойчивости налоговой системы.

Взаимосвязанная совокупность нормативно-правовых актов различного уровня составляет систему налогового законодательства и содержит налоговые нормы. Эта система включает законы, указы, постановления, межведомственные и ведомственные нормативные документы, а также акты других отраслей законодательства в тех случаях, если они содержат нормы, регулирующие налоговые отношения.

К федеральным законам о налогах и сборах относятся:

- «федеральные законы о налогах и сборах, принятые до введения в действие Налогового кодекса РФ, действующие в настоящее время в части, не противоречащей НК РФ;
- федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ» [\[39\]](#).

Региональное законодательство о налогах и сборах представляет собой «законодательство субъектов РФ о налогах и сборах. Оно состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ» [\[40\]](#).

В соответствии с Конституцией РФ и п. 4 ст. 1 Налогового кодекса РФ органы власти субъектов Федерации вправе вводить (не вводить) региональные налоги и сборы на своей территории, установленные ст. 14 НК РФ, и регулировать отдельные элементы их юридических составов в пределах, определенных НК РФ. Как устанавливает п. 4 ст. 1 НК РФ, «законодательство субъектов Федерации о налогах и сборах характеризуется тремя важными признаками:

- состоит не только из региональных законов, но и из иных нормативных актов (решений, постановлений и т.д.);
- принимается только законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ (областной думой, законодательным собранием и т.п.);
- принимается в соответствии с НК РФ» [\[41\]](#).

В соответствии с НК РФ представительными органами местного самоуправления принимаются нормативные правовые акты органов местного самоуправления, регламентирующие местные налоги и сборы.



Представительные органы местного самоуправления издают правовые акты в соответствии со ст. 8, 71, 72, 132 Конституции РФ, положениями Федеральных законов от 28 августа 1995 г. № 154-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» и от 25 декабря 1997 г. № 126-ФЗ «О финансовых основах местного самоуправления Российской Федерации», а также на основании п. 5 ст. 1 НК РФ, определяющей, что «местные налоги и сборы устанавливаются нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ, и что их также следует применять с учетом принципов налогового федерализма»[\[42\]](#).

Нормы, регулирующие общественные отношения, могут содержаться также не только в специальных законах о налогах и сборах, но и в других законах, содержащих нормы финансового права.

Указы Президента РФ относятся к числу подзаконных нормативных правовых актов по вопросам, связанным с налогообложением и сборами. Они не должны противоречить Конституции РФ и налоговому законодательству, а также по отношению к другим подзаконным актам имеют приоритетное значение.

Президент России уполномочен принимать нормативные акты по налогам и сборам в следующих случаях: при наличии пробела в законодательном регулировании налоговых отношений или в случае, если такие полномочия даны ему федеральным законом.

Постановления Правительства РФ также относятся к числу подзаконных нормативных правовых актов по вопросам, связанным с налогообложением. Они принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу.

Нормативные акты Правительства РФ в системе законодательства о налогах и сборах представлены не так обширно и в основном по причине того, что нормотворчество Правительства РФ определяется в первую очередь на регламентирование вопросов взимания налоговых платежей, а в сфере налогообложения полномочия Правительства РФ сформулированы федеральными налоговыми законами. Постановлением Правительства РФ, в частности, устанавливаются ставки таможенных пошлин, состав затрат по производству и реализации продукции и др.



К числу подзаконных нормативных правовых актов по вопросам, связанным с налогообложением и сборами относятся и «правовые акты, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ – нормативно-правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, изданные ими, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах» (п. 1 ст. 4 НК РФ)[43].

В систему правового регулирования налоговой системы РФ входят также акты органов специальной компетенции. К ним относятся ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ.

Перечисленные ведомственные нормативные акты делят на:

- инструкции Министерства финансов РФ;
- инструкции Министерства РФ по налогам и сборам;
- совместные инструкции этих двух ведомств.

Кроме нормативных актов перечисленных министерств к этой группе относят и акты других федеральных министерств и ведомств по налогообложению, включающие налоговые нормы и издающиеся только по согласованию с Министерством РФ по налогам и сборам и (или) Министерством финансов РФ.

Однако нормативные акты этих ведомств не могут определять, изменять или прекращать права и обязанности налогоплательщиков. Их предназначение состоит в том, чтобы регулировать способы практической деятельности органов исполнительной власти.

Таким образом, рассмотрев историю развития и теоретические аспекты налоговой системы РФ, следует сделать ряд выводов:

1. Возникновение, становление и развитие налоговой системы неразрывно связано с генезисом общества и государственного устройства. К настоящему времени в России создана существенная основа для завершения формирования налоговой системы страны. Поэтому современный этап развития налоговой системы можно назвать этапом завершения налоговой реформы.
2. Среди специалистов налогового права отсутствует единое мнение по проблеме содержания понятия «налоговая система». По мнению одних авторов – это «совокупность существующих в государстве налогов, форм и

методов их взимания, а также соответствующих государственных органов и учреждений», по мнению других – это «совокупность институтов и инструментов, используемых государством для централизации части национального дохода в бюджетах всех уровней с последующим перераспределением в интересах государства». Отсутствием единого научно обоснованного понимания, что представляет собой налоговая система, можно объяснить то, что законодатель отказался от закрепления в законе этого понятия.

3. Общие принципы налогообложения в России – это правовые принципы, которые закреплены в Конституции РФ и раскрывают свои специфические черты применительно к налогообложению. В Налоговом кодексе РФ нет определения и конкретного перечня общих принципов налогообложения и сборов. Некоторые положения НК РФ, носящие характер общих принципов налогообложения, содержатся в ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». К числу таких положений следует: принцип законности налогообложения, принцип равенства и всеобщности налогообложения, принцип справедливости налогообложения, принцип единства системы налогов и сборов, принцип определенности системы налогов и сборов.
4. Правовое регулирование российской налоговой системы регламентировано законодательством Российской Федерации, включающим в себя Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах; законы и иные нормативные акты о налогах и сборах субъектов Российской Федерации; нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах. Единым законодательным актом, систематизирующим сферу налогового права и закрепляющим основополагающие принципы налогообложения в России, является Налоговый кодекс РФ.

## **ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РФ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ**

### **2.1. Реформирование налоговой системы**

Налоговая реформа в России длится уже около двадцати пяти лет. Были и положительные, и отрицательные итоги данной реформы. Прежде чем анализировать показатели эффективности налоговой системы, следует дать оценку осуществленных налоговых реформ.

В результате проведения реформ налоговая система Российской Федерации эволюционирует: она прошла уже несколько этапов развития и к 2019 г. еще не сформировалась окончательно.

Возможно выделить несколько этапов современной налоговой реформы в России.

Первый этап (1990 – 1991 гг.) – начальный, или подготовительный: в этот период осуществлялась выработка и принятие комплекса законов об отдельных налогах.

Второй этап (1991 – 1998 гг.) – становление системы налогов и сборов.

Третий этап (1999 – 2000 гг.) – начало действия части первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ): были определены общие принципы налогообложения.

Четвертый этап (2001 – октябрь 2008 гг.) – вступила в действие часть вторая НК РФ: осуществлена отработка отдельных налогов, регулируемых различными главами Налогового кодекса РФ.

Пятый этап (октябрь 2008 – 2011 гг.) – налоговая система в период кризиса национальной экономики.

Шестой этап (2012 г. – н.в.) – период посткризисной экономики, в который были выдвинуты задачи модернизации, внедрены инновации в экономику.

Отметим положительные результаты реформирования налоговой системы России.

Безусловно, «ситуация в налоговой сфере российской экономики в последние годы значительно улучшилась за счет целенаправленной политики правительства по снижению и оптимизации структуры налогового бремени, улучшения администрирования и совершенствования законодательства. Среди положительных мероприятий следует отметить повышение ставки НДС (с 1 января 2019 г. с 18 до 20 %), и, конечно же, значительное снижение ставки единого социального налога (с 1 января 2005 г. с 35,6 до 26 %). Значительно сократилась налоговая нагрузка на малый бизнес (за счет введения специальных налоговых режимов), что дало малым предприятиям дополнительные денежные средства для

развития, на сельскохозяйственные предприятия (за счет введения единого сельскохозяйственного налога), на обрабатывающие отрасли промышленности»[\[44\]](#)

Одним из важнейших достижений налоговой реформы в нашей стране является принятие Налогового кодекса РФ, поскольку ранее порядок исчисления и уплаты налогов регламентировался множеством законодательных актов, что очень существенно усложняло систему налогового администрирования.

В качестве прогрессивного момента можно отметить и введение для налогоплательщиков в 1 части Налогового кодекса РФ презумпции невиновности.

Одним из основных успехов отечественной налоговой системы следует назвать успешное снижение налогообложения фонда заработной платы. С сокращением ставки налога на доходы физических лиц в 2001-2002 его сборы выросли более чем на 40 %. Сборы единого социального налога после сокращения ставки ЕСН увеличились на 30 %, а заработная плата выросла на 4-6 %. Многие плательщики налогов стали «выходить из тени», снизились выплаты заработной платы «в конвертах».

В 2005 году принят комплекс федеральных законов, реализация которых смогла обеспечить с одной стороны совершенствование налогового администрирования, а также сокращение налоговой нагрузки и, следовательно, стимулирование формирования условий, с другой стороны, для притока инвестиций в реальный сектор экономики.

Так, по налогу на прибыль предприятий и организаций с 2006 года введен новый порядок налогового учета некоторых видов расходов. В частности, разрешено одновременно считать расходами в целях налогообложения 10% стоимости объектов основных средств, введенных в эксплуатацию.

Начиная с 2006 года в составе расходов, относимых при расчете налоговой базы по налогу на прибыль предприятий и организаций, в полной сумме учитываются затраты на осуществление опытно-конструкторских и научно-исследовательских работ (НИОКР), не имевших положительного результата. Одновременно срок, в течение которого учитываются на расходы затраты на НИОКР, результаты которых используются в производственной деятельности, сократился с 3 до 2 лет.

Кроме того, убытки прежних налоговых периодов могут быть приняты в сокращение налоговой базы данного налогового периода в 2006 году в размере не

выше 50% налоговой базы (до 2006 года использовалось ограничение в 30%). Начиная с 2007 года это ограничение было отменено полностью.

Важнейшим шагом на пути формирования благоприятного инвестиционного климата и способствования развития высокотехнологичных отраслей производства стало принятие в 2005 году Федерального закона о создании в нашей стране свободных экономических зон.

Был законодательно регламентирован «правовой режим особых экономических зон на территории России, процедура и порядок их создания и прекращения, а также особенности ведения предпринимательской деятельности, установлен ряд существенных налоговых льгот и преференций для резидентов особых экономических зон»[\[45\]](#).

Наряду с указанными положительными итогами проведения налоговых реформ, специалисты отмечают целый комплекс отрицательных последствий, проблем и противоречий налоговой системы современной России.

По мнению многих аналитиков, действующая налоговая система РФ, являясь наиболее значимым механизмом регулирования экономики, однако она не в полной мере соответствует реалиям рыночных отношений и оценивается как неэффективная и неэкономичная. Она «является по своей сути не только грабительской, но и громоздкой, сложной и запутанной как по исчислению налогов, так и по документированию, составлению отчетности и компьютеризации».

Следует согласиться с мнением Д.Е. Фадеева в том, что «множество льгот по видам налогов для различных групп субъектов налога, всевозможных дополнений, поправок и изменений, вносимых законодательными органами и ведомствами, порождает множество актов и инструкций, что не способствует пониманию системы субъектами налога, приводит к усложнению обработки огромных потоков налоговой информации, усложняет процесс сбора и хранения информации, в том числе с применением компьютерной техники, требует увеличения штатного состава налоговых служащих и силовых структур, увеличения расходов на содержание аппарата, закупку и обслуживание аппаратуры, что делает налоговую систему неэкономичной. Большое налоговое бремя, возлагаемое на налогоплательщиков, является основным мотивом ухода субъектов налога от уплаты налогов и сборов»[\[46\]](#).

Сосредоточение основных сумм налоговых платежей в бюджете Российской Федерации и внебюджетных фондах не заинтересовывает в регионах

территориальные образования в их экономическом развитии, в том числе в развитии инфраструктуры регионов, не «стимулирует процесс изъятия доходов у субъектов налога в пользу бюджета региона. Более того, само законодательство не способствует этому в той его части, что множество субъектов налога как производителей товаров уплачивают налоги не по месту осуществления деятельности, а по месту регистрации юридических лиц»[\[47\]](#).

Обобщив результаты опубликованных исследований, проведенных отечественными специалистами, можно выделить определенные «узкие места» в налоговой системе России:

- 1. Переоценка значимости налога на прибыль, от уплаты его можно уклониться, если знать особенности налогообложения, механизм и условия и его исчисления, и уплаты. Например, в зависимости от вида и формы организации или предприятия, политики руководства, механизма уплаты налога создаются условия, при наличии которых прибыли как таковой нет, особенно когда руководство выбирает цель «обанкротить предприятие или уйти от налогообложения».
- 2. Сохранение целевых отчислений во внебюджетные фонды, создание фондов, как и бюджетов, происходит за счет отдельных видов налогов и неналоговых поступлений, и в принципе их создание производится из одних и тех же налоговых источников. Этого можно не допустить, если в бюджете предусмотреть определенные статьи, например, вместо пенсионного фонда в бюджете будет отдельная статья, на счет которой законом предусматривается перечисление какой-то суммы средств. В данном случае:
  - «не нужно будет содержать огромное количество лишних служащих, что приведет к упрощению налоговой и бюджетной систем и их экономичности;
  - уменьшится число инструкций и писем соответствующих органов, упростится информационная база налоговой и бюджетной систем;
  - упростятся функции отдельных органов власти и бюрократические процедуры внутри налоговой и бюджетной систем;
  - появится возможность упростить процесс автоматизации, что повысит экономичность налоговой и бюджетной систем»[\[48\]](#).
- 1. Неоправданное принижение значения и роли налогов, собираемых с физических лиц. В нашей стране доля подоходного налога в Консолидированном бюджете РФ изменяется на уровне 9,6-10,6 и более, в Федеральном бюджете – 0,5-1 %, бюджетах регионов – от 9,2 до 9,8 %,

местных бюджетах – от 19 до 19,5 % от общей суммы поступлений налогов и сборов в соответствующий уровень бюджета. Похожая картина присуща системам налогов и сборов государств СНГ и некоторых зарубежных стран. В целом эта доля существенно превышает такие виды платежей, как платежи за пользование природными ресурсами, налоги на внешнюю торговлю и внешнеэкономические операции и сравнима с акцизами.

2. Принижение роли налога на имущество физических и юридических лиц. Из анализа собираемости налогов в РФ следует, что «нельзя принижать роль и значение данного вида налога в общем бюджете государства. На его долю приходится в среднем 6,7 % в общем Консолидированном бюджете РФ, 0,1-0,2 % в федеральном, 9 % в региональных и до 10 % в местных бюджетах относительно общих налоговых поступлений в соответствующий уровень бюджета. Немногим эта доля отчислений в сторону увеличения или уменьшения отличается в странах СНГ и ряде зарубежных стран. Несомненно, доля поступлений данного вида налога в бюджет соответствующего государства резко отличается от вида налогоплательщика: юридического или физического лица. Например, эта доля составляет 6-9 %, уплачиваемая юридическими лицами, и 0,1-0,3 % – физическими лицами»[\[49\]](#).
3. В законодательстве не должным образом отработаны вопросы налогообложения природных ресурсов. В частности, в налоговом законодательстве нашей страны не доработан вопрос обложения налогом природной ренты, которая позволяет предприниматели получать значительные прибыли. Хотя природные ресурсы и выступают общим достоянием народа, но при отсутствии закона о природной ренте население не получает никакого дохода за счет использования природных богатств.
4. Необоснованно завышенные размеры санкций за налоговые правонарушения. Например, постановка на учет в налоговом органе не в установленные сроки влечет за собой штраф в размере от 5000 до 20000 рублей, непредставление в налоговый орган налоговой декларации в течение шести месяцев по окончании установленного срока влечет наложение штрафа в размере 30 % от суммы налога, подлежащей выплате на основании этой декларации, неуплата или неполная уплата сумм налога при занижении налоговой базы влечет штрафные санкции в размере от 20 до 40 % от суммы неуплаты налога и так далее.

5. Взимание нескольких видов налогов одновременно с одного объекта налога. Например, с товара, реализуемого на рынке, взимается и НДС, и акциз. Их природа одна и та же, но налог собирается два раза, а это противоречит принципу двойного налогообложения.
6. Необоснованность достаточно значительных налоговых ставок на определенные виды налогов и сборов.
7. Необоснованность введения и собирания НДС со всех видов товаров, работ и услуг с достаточно высокой налоговой ставкой в 20 %. Например, покупка предметов и изделий из драгоценных металлов не несет в себе никакой добавленной стоимости.
8. Отсутствие системы и поспешность внесения поправок, изменений, введения или отмены новых видов налогов и сборов характеризует налоговую систему Российской Федерации как самую нестабильную и непредсказуемую, что делает такими же и бюджеты, отрицательно сказывается на капиталовложениях в экономику и, таким образом, на развитии социально-экономического сектора и стабильности общества. Введение страхового налога на автотранспорт (ОСАГО) не перечисляет средства в бюджет, а лишь создает новый слой коррупционеров. Отсутствие стабильности налогового законодательства оказывает отрицательное воздействие на мотивацию деятельности возможных инвесторов, особенно иностранных. Кроме того, наблюдается несоответствие налогового и других видов законодательства, в частности Гражданского права. Поэтому существует безусловный приоритет норм, которые установлены в налоговом законодательстве, над нормами, регулирующими налоговые вопросы в иных законодательных актах Гражданского права. Отмена налога с продаж уничтожила из бюджетов регионов миллиарды рублей, что негативно сказалось на обеспеченности населения, но никаким образом не привело к уменьшению цен на рынке, как это предполагалось законодателями. Сокращение налоговой ставки единого социального налога способствовало отмене льгот, в том числе пенсионеров.
9. Система налогов и сборов является сложной, противоречивой, запутанной, отягченной значительным числом чиновников всех рангов, а также малоэффективной и неэкономичной. Налоговая система России имеет серьезную асимметричность. Она не выступает нейтральной по отношению к различным категориям плательщиков налогов. Существенную тяжесть налогового бремени имеют юридические лица, в



частности крупные организации и предприятия, вследствие незначительной возможности уклонения от налогов, существующего порядка выплаты налогов, усиленного надзора и контроля налоговых органов. Налоговая система нашей страны является одной из самых громоздких в мире, что делает ее существование значительно дороже. Множественность собираемых налогов, сложная методика исчисления налогооблагаемой базы, наличие многих льгот не только удорожает стоимость бухгалтерского труда в организациях и на предприятиях, но и требует роста числа работников налоговых органов, дополнительных расходов по компьютеризации их функционирования. Кроме того, сложное и постоянно изменяющееся налоговое законодательство дискриминирует права налогоплательщиков, так как при применении различных санкций за несоблюдение налогового законодательства не принимается во внимание умысленность того или иного нарушения закона, поскольку не производится различий между ошибкой или умысленным сокрытием, или занижением налогооблагаемого дохода.

10. Налоговая система РФ не имеет национальной окраски, копирует западные модели, хотя и имеет свои «отличительные особенности:

- не обеспечивает максимально благоприятный налоговый режим для вложения инвестиций в экономику не только частных лиц, особенно российских инвесторов, но и государств-инвесторов в целом;
- не исключает из налогообложения капиталы, вложенные в производство, и реинвестируемую прибыль;
- стимулирует уход субъектов налога от налогового бремени, что приводит к снижению социальных платежей и пополнению внебюджетных фондов;
- из-за низких доходов большинства населения не происходит формирования среднего класса налогоплательщиков, что приводит к переложению налогов на производственную сферу и не способствует ее развитию;
- неправомерно и неравномерно распределяется налоговое бремя между законопослушными и уклоняющимися от уплаты налогов отдельными субъектами налога;
- ежемесячная и ежеквартальная система уплаты налогов и сборов по большинству видов платежей приводит к «вымыванию» собственных оборотных средств предприятий, особенно мелких, не давая им возможности к развитию;
- противоречивость, сложность и запутанность многочисленных инструкций, указаний и разъяснений налоговой и таможенных служб усложняет работу

- финансовых и бухгалтерских служб предприятий;
- отсутствие методик, программ и алгоритмов расчетов налогов сводит на нет процессы автоматизации планирования, сбора, обработки и хранения налоговой информации;
  - отсутствие четко обозначенной налоговой политики на всех уровнях власти, незавершенность и недостаточная продуманность налоговой реформы и налогового законодательства привели к проблемам невозможности объективного планирования налоговых доходов на всех уровнях бюджетной системы, неясности сферы налоговых полномочий различных уровней власти и т.д.»[\[50\]](#).

Отдельные положения российского законодательства не соответствуют методике определения налогооблагаемой базы, которая применяется в странах с развитой рыночной экономикой. Главные различия касаются:

- неполного отнесения на себестоимость затрат по уплате процентов за кредит в банке (лишь в пределах учетной ставки), а также отнесения представительских, командировочных, и ряда других расходов на себестоимость в границах норм, установленных правительством;
- применения норм амортизации, ограниченных государством и не соответствующих сроку эксплуатации основных средств (т.е. учитывающих не только физический, но и моральный износ), что не способствует обеспечению своевременного восстановления основных средств (применяемые в нашей стране нормы амортизации в два-три раза ниже норм, применяемых в странах с развитой рыночной экономикой);
- не учет инфляционного фактора при оценке производственных запасов и основных фондов для расчета налогооблагаемой прибыли;
- отсутствия в российском законодательстве «основной концепции, согласно которой налогообложению подлежит прибыль, полученная в течение всего срока существования юридического лица, что позволяет покрывать убытки за счет прибыли не только последующих, но и прошлых лет (с пересчетом налога, уплаченного в предыдущие годы)»[\[51\]](#).

Отдельно следует рассмотреть проблему налогового администрирования, поскольку в данной области как правило много претензий со стороны российского и иностранного бизнеса. Правительство РФ рассматривает законопроект, предусматривающий введение четкого регулирования полномочий и действий работников налоговых органов, в том числе порядка проведения налоговых проверок, досудебного урегулирования споров по налогам и сборам, истребования

документов, установления максимального срока проведения проверок и ограничения их количества в течение одного года. Принятие этого закона способствовало бы интересам развития экономики и уменьшения транзакционных издержек всех экономических агентов, поскольку предсказуемость действий работников налоговых органов ощутимо влияет на создание рисков как в области финансов, так и непосредственно в хозяйственной деятельности.

Налоговая система Российской Федерации до сих пор остается недостаточно эффективной. Несущественные поправки и корректировки, которые в значительном количестве из года в год вносятся в существующие инструкции и нормативы, не дают должного результата. К тому же их принимают и вводят в действие порой в середине года, что затрудняет работу финансовых директоров, главных бухгалтеров и всех плательщиков налогов, имеющих дело с ежеквартальной сдачей балансов. Кроме того, до сих пор так и не сформировалась связка «налогоплательщик-государство», которую принято характеризовать налоговым администрированием. Она определяется взаимоотношением Министерства финансов и Федеральной налоговой службы – с одной стороны, и плательщиками налогов – с другой.

Одной из важных проблем реформы отечественной налоговой системы выступает то, что в ней нет комплексности, проводимые реформы очень часто оторваны от хозяйства страны. При внесении изменений в налоговое законодательство не отслеживаются последствия, которых необходимо ожидать в других секторах экономики.

По мере развития рыночных отношений свойственные налоговой системе недостатки способствуют несоответствию происходящих в обществе и государстве изменений (что выступает тормозом экономического и социального развития государства и его территориальных образований, вызывает массовое недовольство плательщиков налогов), уходу субъектов налога от уплаты или уменьшению налоговых платежей, несвоевременности выплат или выплата заработной платы через «черные кассы», углублению и разрастанию сети теневой экономики.

Явным недостатком налоговой системы РФ к тому же является нестабильность налогового законодательства. Это обусловлено тем, что «в Налоговый кодекс РФ очень часто вносятся поправки и частота их внесения давно превысила допустимый уровень»[\[52\]](#). Да и данный документ принимался «слишком поспешно, что не могло не сказаться на качестве: противоречивости и неоднозначности формулировок, наличии различных терминологических и лекционных ошибок. Все это

предоставляет возможность для недобросовестных налогоплательщиков манипулировать по своему усмотрению нормами Налоговый кодекс РФ»[\[53\]](#).

Наличие всех вышеперечисленных проблем действующей налоговой системы Российской Федерации позволяет говорить о необходимости анализа ее эффективности.

## **2.2. Тенденции развития налоговой системы РФ**

В настоящее время налоговая система в России приблизилась к тем мировым стандартам, которые характерны для стран с развитой и стабильной экономикой. С выходом в свет Налогового кодекса можно считать, что правовые аспекты нашей системы налогообложения являются удовлетворительными. Таковыми можно считать и ее основные параметрические характеристики – формы налогообложения и ставки налогов. В этом контексте они максимально приближены к формам и ставкам налогов гармонизируемой системы стран – участниц Евросоюза.

Вместе с тем стимулирующая и регулирующая роль налогов существенно ослаблена из-за неопределенности экономического курса, за которым следует налоговая политика страны.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации определяет ежегодно Министерство финансов РФ в «Основных направлениях налоговой политики РФ» и представляет их на своем официальном сайте[\[54\]](#). В настоящее время разработаны и представлены «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов»[\[55\]](#).

Основными целями налоговой политики выступают, «с одной стороны, сохранение бюджетной устойчивости, получение необходимого объема бюджетных доходов, а с другой стороны, поддержка предпринимательской и инвестиционной активности, обеспечивающей налоговую конкурентоспособность страны на мировой арене»[\[56\]](#).

При этом Министерство финансов РФ в «Основных направлениях налоговой политики РФ» прямо указывает, что «любые нововведения, даже направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов, не должны приводить к нарушению конституционных прав граждан, ухудшать сложившийся к настоящему времени баланс прав налогоплательщиков и налоговых органов, негативно влиять на конкурентоспособность российской налоговой системы»[\[57\]](#).

Анализируя и оценивая сформулированные выше «Основные направления налоговой политики РФ», аналитики и специалисты в сфере налогообложения указывают на необходимость учитывать «определенные вызовы российской налоговой системе, с которыми она столкнется в ближайшее десятилетие»[\[58\]](#).

По мнению С. Дробышевского, Т. Малининой и С. Синельникова-Мурылева, с которым следует согласиться, «масштабные вызовы российской системе обусловлены как объективными факторами: существенной зависимостью российской экономики от внешнеторговой конъюнктуры, истощением богатых и благоприятно расположенных месторождений полезных ископаемых и соответствующим удорожанием их добычи на новых месторождениях, старением населения, так и рядом принятых решений в области бюджетной и налоговой политики: ростом расходных обязательств бюджета за счет национальной обороны и правоохранительной деятельности, бессистемным предоставлением налоговых льгот и освобождений, структурой налоговой системы и конструкцией отдельных налогов, не обеспечивающих достаточную прогрессивность и эффективность налогообложения и др.»[\[59\]](#).

Высокая степень зависимости экономики нашей страны от внешнеторговой конъюнктуры формирует серьезные риски нестабильности поступлений в бюджеты, особенно при возникновении кризисных явлений в мировой экономике. По данным Министерства финансов РФ, в 2016-2018 гг. доля доходов от продажи нефти и газа в доходах федерального бюджета составила в среднем 49,6%, при этом от цен на данные углеводороды зависят не только нефтегазовые доходы (налог на добычу полезных ископаемых от углеводородного сырья и соответствующие экспортные пошлины), но и поступления других, прежде всего прямых, налогов.

Однако для оценки долгосрочной стабильности налоговой системы, с нашей точки зрения, правильно не оценивать долю нефтегазовых налогов, а определять структурную и циклическую составляющие доходов, как это принято во многих странах мира. Для России, при ее высокой зависимости налоговых доходов от цен на нефть, циклическая компонента состоит из собственно циклической, которая связана с фазой делового цикла и конъюнктурной – в зависимости от колебаний цен на нефть на мировом рынке.

Таким образом, устойчивыми, или «гарантированными», на определенном временном интервале следует считать лишь структурные налоговые доходы бюджета – это все налоговые доходы бюджета, полученные расчетным путем при

прогнозах о ценах на нефть на уровне средних многолетних (например, средних за 10 лет) и для «средней» точки делового цикла (темп роста реального ВВП 3-4% в год).

Как показали проведенные в Институте экономической политики им. Е.Т. Гайдара «эконометрические оценки, структурные доходы расширенного бюджета в 2009-2018 гг. составляли около 34% ВВП, тогда как конъюнктурные изменялись в пределах «+/-4% ВВП», а циклические – «+/-2% ВВП» (рис. 5)[\[60\]](#). Дополнительным фактором риска выступает предстоящее, не зависящее от экономико-политических решений, сокращение доходов бюджета в связи с удорожанием разведки и добычи нефти и газа на новых месторождениях, которое, по самым разным оценкам специалистов, в период до 2020 года составит до 2,5%.

Следующий фактор, оказывающий существенное влияние на развитие налоговой системы нашей страны, – это демографические тенденции, обуславливающие необходимость учета в политике фактора старения населения. По данным ООН, «доля населения России старше 60 лет к 2020 году увеличится с нынешних 17,8% до 21,6-22,7%, а к 2050 году число лиц старше 60 лет может составить треть населения страны. Это вызовет рост расходов на здравоохранение, на социальное и пенсионное обеспечение, даже при сохранении действующих невысоких стандартов обслуживания и относительно низкого коэффициента замещения в пенсионной системе. По нашим оценкам, увеличение числа пенсионеров приведет к тому, что расходы на поддержание коэффициента замещения на уровне 40% к 2020 году вырастут на 3% ВВП по сравнению с уровнем 2010 года»[\[61\]](#).

Одновременно с указанными объективными неблагоприятными для государственных финансов тенденциями в текущее время имеет место принятие решений, вызывающих существенный рост расходных обязательств бюджета, в частности до 2020 года на развитие армии предполагается выделить 23 трлн руб., 1-2% в год могут «стоять» для бюджета инициативы В.В. Путина в социальной сфере, представленные в его предвыборных статьях.

Один из возможных ответов на представленные выше вызовы – снижение расходов бюджета по некоторым направлениям (в частности, на оборону, правоохранительную деятельность и субсидии экономике, реформа пенсионной системы, предполагающая перераспределение ресурсов в пользу пенсионеров старших возрастов), а также введение в практику бюджетного правила, устанавливающего сбалансированность федерального бюджета при базовой (среднемноголетней) цене на нефть.

Следует указать также качественные и структурные проблемы налогообложения, вызывающие сокращение общественного благосостояния.

Качество налоговой системы принято оценивать через характеристики нейтральности, справедливости и эффективности налогообложения, которые включают простоту администрирования и исполнения требований налогового законодательства. Следует согласиться с мнением Т. Малининой в том, что «сравнительный анализ российской налоговой системы и налоговых систем развитых стран показывает наше отставание от лучшей мировой практики в части качественных характеристик, в том числе недостаточные прогрессивность и эффективность налогообложения»[\[62\]](#).

Так, несмотря на то что налоговые льготы и освобождения в России были в целом упорядочены в налоговом законодательстве сохраняются льготы и освобождения, имеющие узкий, практически индивидуальный характер. Это, в частности, льготы по налогу на прибыль организаций, предоставляемые Банку развития (государственной корпорации), Фонду содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства, а также в сфере финансового лизинга»[\[63\]](#). Кроме того, сохраняются льготы по налогу на имущество организаций в отношении имущества естественных монополий: железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи и др.

Таким образом, по мнению С. Дробышевского, Т. Малининой и С. Синельникова-Мурылева, «в настоящее время существует объективная необходимость усложнения налогового законодательства и налогового администрирования в связи с усложнением деловой практики. Так, налогообложение при осуществлении операций с финансовыми инструментами, холдинговые структуры и применение трансфертных цен и другие направления требуют все более детального законодательного регулирования и (или) новых подходов к администрированию, а также повышенного внимания администрирующих органов и высокой квалификации их сотрудников. С точки зрения налоговой системы это вызывает риск, связанный с ростом затрат на налоговое администрирование и исполнение требований законодательства. Кроме того, в результате усложнения законодательного регулирования и контроля возрастают риски ведения бизнеса»[\[64\]](#).

А.А. Афолина и З.К. Абдрахманова считают необходимым также «в целях совершенствования правовой базы налоговой системы внести поправки в действующее законодательство»[\[65\]](#).



Министерство финансов РФ, в свою очередь, в целях налогового стимулирования предлагает «изменить законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

- поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала;
- совершенствование налогообложения финансовых инструментов и создание Международного финансового центра;
- упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом;
- создание благоприятных налоговых условий для осуществления инвестиционной деятельности на отдельных территориях;
- совершенствование налогообложения торговой деятельности;
- налогообложение добычи природных ресурсов;
- страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование»[\[66\]](#).

В части мер, предусматривающих совершенствование налоговой системы страны, Министерство финансов РФ планирует «внести изменения по следующим направлениям:

- совершенствование налогообложения недвижимого имущества физических лиц;
- совершенствование налогообложения недвижимого имущества организаций;
- акцизное налогообложение;
- противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций;
- совершенствование налогового администрирования»[\[67\]](#).

## **2.3 Основные направления совершенствования налоговой системы РФ**

Благодаря основным принципам и задачам налогообложения, определяемым в «Основные направления налоговой политики РФ», на несколько лет вперед можно понять, какие существенные изменения могут произойти в налоговом законодательстве.

Так к основным перспективам налоговой политики, которые Правительство Российской Федерации будет предлагать реализовать в плановом периоде, относятся:



1. Исполнение Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации по реализации мер, направленных на легализацию капиталов и активов, в том числе их возврат в Российскую Федерацию.

Предполагается внесение изменений в законодательство Российской Федерации, предусматривающих добровольное декларирование физическими лицами имущества (счетов и вкладов в банках), включая возможности задекларировать имущество, переданное номинальному владельцу, предоставление таким декларантам значительного объема государственных гарантий, направленных на непривлечение к уголовной, административной и налоговой ответственности в части нарушений налогового, валютного и таможенного законодательства.

2. Антикризисные меры Правительства Российской Федерации и Государственной Думы. К ним относятся такие меры, как:

- льготы по налогу на прибыль организаций для новых производств;
- увеличение первоначальной стоимости амортизируемого имущества для целей налогообложения, в качестве меры поддержки бизнеса с учетом изменившейся стоимости основных средств;
- меры по налоговому стимулированию развития малого предпринимательства через специальные налоговые режимы;
- патент для самозанятых физических лиц, не имеющих наемных работников (с целью упрощения процедур уплаты налогов);
- авансовые платежи по налогу на прибыль организаций;
- учет процентных платежей в целях налогообложения;
- применение НДС к авансовым платежам;
- порядок освобождения от акцизов при экспорте подакцизных товаров;
- контроль за трансфертным ценообразованием по внутрироссийским сделкам;
- упрощение порядка возмещения НДС при экспорте.

3. Оптимизация налогообложения доходов физических лиц. Данная область налогообложения требует постоянной корректировки, с одной стороны, с целью исключения необоснованных налоговых льгот, а с другой стороны, с целью уточнения отдельных положений в части порядка определения налоговой базы и контроля за полнотой и своевременностью уплаты налога.

4. Совершенствование порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость (НДС). В целях сокращения срока возмещения НДС и отвлечения

оборотных средств предлагается внести изменения в законодательство о налогах и сборах, например:

- распространить на операции, облагаемые по ставке в размере 0 %, общий порядок применения налоговых вычетов по мере постановки приобретенных товаров (работ, услуг) на учет и получения от поставщиков счетов-фактур;
- требуется установить порядок определения налоговой базы в отношении исчисления НДС при получении авансов в рамках договоров, заключенных в иностранной валюте (условных единицах), оплата по которым производится в рублях;
- предлагается установить право налоговых агентов принимать к вычету сумму НДС, перечисленную в составе авансового платежа, по аналогии с налогоплательщиками;
- следует уточнить нормы Налогового кодекса Российской Федерации, касающиеся вычетов по имущественным правам. В целях противодействия неправомерному возмещению НДС и занижению налоговой базы предлагается;
- установить обязанность при реорганизации юридического лица восстанавливать НДС по имуществу, передаваемому правопреемнику, не являющемуся налогоплательщиком НДС и другие изменения.

5. Акцизное налогообложение, предполагает индексацию ставок акцизов и изменение порядка исчисления и уплаты акцизов.

6. Совершенствования налогообложения природных ресурсов.

7. Совершенствование налогового администрирования, а именно:

- предполагается ввести институт предварительного налогового разъяснения (контроля), который уже успешно функционирует в зарубежных правовых системах;
- оптимизация перечня информации, не относящейся к налоговой тайне.

8. Совершенствование института консолидированной группы налогоплательщиков.

9. Следующая перспектива развития налоговой системы касается глобального вызова и ответ на него – борьба с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения.

Глобальные внешние вызовы, в числе которых развитие новых финансовых технологий, мобильность капитала и рабочей силы, конкуренция налоговых

режимов, стали причиной для активного использования налогоплательщиками различных способов законной и полузаконной минимизации своих налоговых обязательств путем использования различных инструментов международного налогообложения. Для России такие внешние вызовы усугубляются введенными санкциями, необходимостью мобилизовать ресурсы для существования в имеющемся экономическом окружении.

10. Меры по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов.

11. Налоговые аспекты улучшения инвестиционного климата в Российской Федерации.

В рамках «дорожной карты» «Совершенствование налогового администрирования» в настоящее время разработаны и должны быть приняты законопроекты, предусматривающие:

1) Расширение электронного документооборота между участниками налоговых правоотношений, сокращение времени и материальных затрат на подготовку и представление налоговых деклараций (расчетов) в налоговые 46 органы, повышение эффективности налогового администрирования и налогового контроля.

2) Снижение рисков налогоплательщиков за счет введения механизма, регулирующего налоговое консультирование и ответственность налоговых консультантов, повышение эффективности деятельности налоговых органов за счет обеспечения более грамотной работы налогоплательщиков при одновременном сохранении добровольности института налогового консультирования.

12. Оценка эффективности налоговых льгот и иных стимулирующих механизмов. Подходы к установлению налоговых льгот. Отмена федеральных льгот по региональным и местным налогам.

13. Страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование. На период 2016-2019 годов предполагается сохранение тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации на уровне 2015 года – в отношении большинства плательщиков – 30 процентов и неперсонифицированного тарифа – 10 процентов сверх установленной 48 предельной величины базы для начисления страховых взносов в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации.

14. Обязательные платежи неналогового характера и фискальная нагрузка на бизнес.

По оценкам Минэкономразвития России, экономия бизнеса от введения до 2019 года моратория на увеличение ставок отдельных неналоговых платежей может составить 1,8 трлн. руб. или около 3% ВВП. В этой связи в отношении неналоговых платежей предпринимателей, решения о введении которых до настоящего времени не приняты либо не приняты нормативные правовые акты, необходимые для обеспечения взимания таких платежей, представляется целесообразным введение моратория до 2019 года с одновременным сохранением неизменности ставок и уровня административной нагрузки на предпринимателей в отношении неналоговых платежей, которые предусмотрены действующими нормативными правовыми актами и которые взимаются в настоящее время. Кроме того, в плановом периоде предполагается рассчитывать дополнительный показатель внутрироссийской «фискальной» нагрузки, отражающий уплату как налоговых, так и отдельных видов неналоговых платежей, а сами неналоговые платежи, как и политику в области их регулирования, рассматривать в Основных направлениях налоговой политики на очередную трехлетку.

При этом налоговая политика Российской Федерации должна отвечать современным глобальным вызовам, среди которых, прежде всего, санкции, введенные против России, и низкие цены на нефть.

Основное внимание, при проведении налоговой политики в 2016-2019 годах будет уделяться проведению антикризисных мер, а также реализации тех основных изменений, планы по проведению которых уже определены в нескольких стратегических документах. Это – Основные направления налоговой политики на очередной год и плановый период, утвержденные в предыдущие годы, послания и поручения Президента Российской Федерации и Председателя Правительства Российской Федерации.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В заключение, изучив современное состояние налоговой системы Российской Федерации, тенденции и перспективы ее развития, можно сделать ряд выводов.

Возникновение, становление и развитие налоговой системы неразрывно связано с генезисом общества и государственного устройства. К настоящему времени в

России создана существенная основа для завершения формирования налоговой системы страны. Поэтому современный этап развития налоговой системы можно назвать этапом завершения налоговой реформы.

Среди специалистов налогового права отсутствует единое мнение по проблеме содержания понятия «налоговая система». По мнению одних авторов – это «совокупность существующих в государстве налогов, форм и методов их взимания, а также соответствующих государственных органов и учреждений», по мнению других – это «совокупность институтов и инструментов, используемых государством для централизации части национального дохода в бюджетах всех уровней с последующим перераспределением в интересах государства». Отсутствием единого научно обоснованного понимания, что представляет собой налоговая система, можно объяснить то, что законодатель отказался от закрепления в законе этого понятия.

Общие принципы налогообложения в России – это правовые принципы, которые закреплены в Конституции РФ и раскрывают свои специфические черты применительно к налогообложению. В Налоговом кодексе РФ нет определения и конкретного перечня общих принципов налогообложения и сборов. Некоторые положения НК РФ, носящие характер общих принципов налогообложения, содержатся в ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». К числу таких положений следует: принцип законности налогообложения, принцип равенства и всеобщности налогообложения, принцип справедливости налогообложения, принцип единства системы налогов и сборов, принцип определенности системы налогов и сборов.

Правовое регулирование российской налоговой системы регламентировано законодательством Российской Федерации, включающим в себя Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах; законы и иные нормативные акты о налогах и сборах субъектов Российской Федерации; нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах. Единым законодательным актом, систематизирующим сферу налогового права и закрепляющим основополагающие принципы налогообложения в России, является Налоговый кодекс РФ.

Налоговая реформа в России продолжается уже около двадцати лет. К числу положительных ее результатов следует отнести целенаправленную политику правительства по снижению и оптимизации структуры налогового бремени, улучшение администрирования и совершенствование законодательства в

результате принятия Налогового кодекса РФ.

Наряду с этим следует выделить целый комплекс отрицательных последствий, проблем и противоречий налоговой системы современной России. «Узкими местами» в налоговой системе нашей страны являются следующие ее характеристики: переоценка роли налога на прибыль, сохранение целевых отчислений во внебюджетные фонды, неоправданное принижение роли и значения налогов, взимаемых с физических лиц, принижение роли налога на имущество физических и юридических лиц, необоснованно высокие размеры санкций за налоговые правонарушения и взимание одновременно нескольких видов налогов с одного объекта налога. Также следует указать тот факт, что в законодательстве недостаточно проработаны вопросы налогообложения природных ресурсов. Ряд положений российского законодательства противоречит методике определения налогооблагаемой базы, применяемой в странах с развитой рыночной экономикой. Явным недостатком налоговой системы РФ к тому же является нестабильность налогового законодательства.

Характеризуя тенденции развития налоговой системы страны и определяя направления ее совершенствования следует указать, что, во-первых, за счет реструктуризации и повышения эффективности бюджетных расходов следует избежать повышения налогов. Повышение налогов – крайне нежелательная мера, способная ухудшить позиции российской экономики в международной налоговой конкуренции и отрицательно воздействовать на инвестиционный климат и экономический рост.

Во-вторых, необходимо повышение уровня эффективности и справедливости налогообложения за счет реализации ряда мер в области бюджетно-налоговой политики и администрирования. Данные меры позволят улучшить качественные характеристики российской налоговой системы и тем самым окажут положительное влияние на общую экономическую активность.

В-третьих, в силу объективных ограничений, вызванных крайне неравномерным распределением налоговой базы и налоговых доходов по территориям, решение задачи развития фискального федерализма в нашей стране существенно затруднено. Вместе с тем может быть принят ряд мер в налоговой системе, направленных на увеличение источников налоговых поступлений в регионах и муниципалитетах, в частности – реформирование налогообложения недвижимости, увеличение ставок акцизов на алкоголь, отмена льгот по налогу на имущество организаций в отношении имущества естественных монополий.

В целях совершенствования правовой базы налоговой системы необходимо внести поправки в действующее законодательство.

Целесообразно изменить законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

- поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала;
- совершенствование налогообложения финансовых инструментов и создание Международного финансового центра;
- упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом;
- создание благоприятных налоговых условий для осуществления инвестиционной деятельности на отдельных территориях;
- совершенствование налогообложения торговой деятельности;
- налогообложение добычи природных ресурсов;
- страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование.

Результатом предлагаемых преобразований станет налоговая система, являющаяся основной составляющей общей системы экономических отношений и мощным регулятором экономических процессов. Эффективность функционирования налоговой системы будет достигнута путем сбалансированного сочетания всех ее функций с учетом интересов государства и налогоплательщиков.

#### СПИСОК АББРЕВИАТУР

ВВП – валовой внутренний продукт

ЕСН – единый социальный налог

НДС – налог на добавленную стоимость

НИОКР – научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

ОСАГО – обязательное страхование автогражданской ответственности

РФ – Российская Федерация

СМИ – средства массовой информации

ЦБ РФ – Центральный банк Российской Федерации

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

## Нормативно-правовые акты

1. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г. (в ред. от 21.07.2014) // Российская газета. 2009. 21 января.
2. Налоговый кодекс РФ: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 01.05.2019) //
3. Налоговый кодекс РФ: часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 01.05.2019 N 78-ФЗ. // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340; 2014. № 48. Ст. 6662.
4. Закон СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-I «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР. 1990. № 27. Ст. 522 (утратил силу).
5. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в ред. от 11.11.2013) // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 11. Ст. 527 (утратил силу).
6. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов // <http://minfin.ru/ru/>

## Специальная литература

1. Бельский К.С. Налоговая система: генезис, основные элементы, принципы // Государство и право. 2006. № 9.
2. Березин М.Ю. Институты налогового права в системе конституционных норм // Государство и право. 2008. № 12.
3. Бобоев М.Р., Наумчев Д.В. О проблемах и перспективах развития налоговой системы РФ // Налоговый вестник. 2016. № 9.
4. Брызгалин А.В. Региональные налоги и законодательство субъектов РФ о налогах. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2014.
5. Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право // Под ред. А.В. Брызгалина. М., 2016.
6. Горский И.В. Налоговая политика России начала XXI века // Налоговый вестник, 2016.
7. Гуров А.А. Анализ понятия «налоговая система Российской Федерации» // Российский следователь. 2012. № 20.
8. Дробышевский С., Малинина Т., Синельников-Мурылев С. Основные направления реформирования налоговой системы на среднесрочную



- перспективу // Экономическая политика. 2018. № 3.
9. Иванова В.Н. Принципы и функции юридической конструкции налога // Вестник Воронежского государственного университета Серия: Право. 2017. № 1 (6).
  10. Иванова В.Н. Структура, принципы и функции налоговой системы // Черные дыры в Российском законодательстве. 2010. № 2.
  11. Казакова М.В., Синельников-Мурылев С.Г., Кадочников П.А. Анализ структурной и конъюнктурной составляющих налоговой нагрузки в российской экономике // Научные труды ИЭПП № 129. М.: ИЭПП, 2012.
  12. Кикабидзе Н.Р. Общие принципы налогообложения и сборов в России и США (понятие, классификация, проблемы формирования) // Вестник МГОУ. Серия «Юриспруденция». М.: Изд-во МГОУ, 2017. № 1. Т. 1 (39).
  13. Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет «Университет», 2013.
  14. Комарова Г.В. Правовое регулирование налоговых отношений: актуальные теоретические проблемы // Государство и право. 2014. № 4.
  15. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: МЦФЭР, 2015.
  16. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Система ГАРАНТ, 2013.
  17. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика // Научные труды № 146Р. М.: Институт Гайдара, 2010.
  18. Миронов С.А. Налог на роскошь – не роскошь, а необходимость // Вопросы социального обеспечения. 2013. № 12.
  19. Назаров В., Синельников-Мурылев С. О стратегии совершенствования российской пенсионной системы // Экономическая политика. 2009. № 3.
  20. Налоги и налогообложение: учебник. Курск: Региональный финансово-экономический институт, 2010.
  21. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 2008.
  22. Пансков В.Г. О некоторых проблемах формирования российской налоговой системы // Финансы. 2007. № 3.
  23. Паскачев А.Б. Налоги и налогообложение. М.: Высшее образование, 2008.
  24. Пепеляев С.Г. Налоговое право. Учебное пособие. М.: ФБК-Пресс, 2010.
  25. Починок А. Налоговая система России: от анализа проблем к их решению // Проблемы теории и практики управления. 2009. № 2.
  26. Сапрыкина Т.В., Андреев Б.Е. Нормативно-правовое регулирование региональных налогов // Молодой ученый. 2014. № 3.

27. Сиргажина Д.И. Анализ динамики поступления налогов в бюджет Российской Федерации // Инновации в современном мире: цели, приоритеты, решения: Материалы Международного научно-практического форума (Екатеринбург, апрель 2014 г.). Часть I. Екатеринбург: Изд-во Уральского института экономики, управления и права, 2014.
  28. Соколова Э.Д. Правовые основы финансовой системы России / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: ИД «Юриспруденция», 2006.
  29. Тарасова В.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. М.: КНОРУС, 2012.
  30. Титов А.С. Исторический очерк о развитии государственно-правового регулирования сферы налогов и сборов России // История государства и права. 2007. № 12.
  31. Фадеев Д.Е., Туревский И.Л. Проблемы налоговой политики Российской Федерации на 2015-2018 годы // Бухгалтер и закон. 2018. № 5.
  32. Швецов Ю. Налоговая система России: можно ли исправить существующие недостатки? // Вопросы экономики. 2007. № 4.
  33. Черник Д. Налоговая система России: нужна ли новая перестройка? // Проблемы теории и практики управления. 2006. № 3.
- 
1. Налоги и налогообложение: учебник. Курск: Региональный финансово-экономический институт, 2010. С. 101. [↑](#)
  2. Закон СССР от 14 июня 1990 г. № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов СССР и Верховного Совета СССР. 1990. № 27. Ст. 522 (утратил силу). [↑](#)
  3. Карандей О.А. Указ. соч. [↑](#)
  4. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 11. Ст. 527 (утратил силу). [↑](#)
  5. Тарасова В.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. М.: КНОРУС, 2012. С. 68. [↑](#)
  6. Налоги и налогообложение: учебник. Курск: Региональный финансово-экономический институт, 2010. С. 103. [↑](#)

7. Тарасова В.Ф. Указ. соч. С. 71. [↑](#)
8. Титов А.С. Исторический очерк о развитии государственно-правового регулирования сферы налогов и сборов России // История государства и права. 2007. № 12. С. 15 [↑](#)
9. Налоги и налогообложение: учебник. Курск: Региональный финансово-экономический институт, 2010. С. 104. [↑](#)
10. Титов А.С. Указ. соч. С. 17. [↑](#)
11. Титов А.С. Указ. соч. С. 17. [↑](#)
12. Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Система ГАРАНТ, 2013. [↑](#)
13. Закон РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1991. № 44. Ст. 1426 (утратил силу). [↑](#)
14. Лермонтов Ю.М. Указ. соч. [↑](#)
15. Налоги и налогообложение: учебник. Курск: Региональный финансово-экономический институт, 2010. С. 108. [↑](#)
16. Лермонтов Ю.М. Указ. соч. [↑](#)
17. Куприянова Н.А., Лайченкова Н.Н. Налоговое право: учеб. пособие / под общ. ред. О.Ю. Бакаевой. Саратов, 2010. С. 8. [↑](#)
18. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М.: Юристъ, 2004. С. 137. [↑](#)

19. Конституция РФ (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // СЗ РФ. 2009. № 4. Ст. 445. [↑](#)
20. Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет «Университет», 2013. С. 116. [↑](#)
21. Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. 2-е изд., перераб. М.: НОРМА, 2004. С. 112. [↑](#)
22. Постановление Конституционного суда РФ от 21 марта 1997 г. «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 13. Ст. 1602. [↑](#)
23. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.: в ред. Законов Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ и № 7-ФКЗ // Российская газета. 2009. 21 января. [↑](#)
24. Налоговый кодекс РФ: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в редакции от 01 мая 2019 г.) [↑](#)
25. Кикабидзе Н.Р. Общие принципы налогообложения и сборов в России и США (понятие, классификация, проблемы формирования) // Вестник Моск. гос. обл. ун-та. 2007. № 1. С. 83. [↑](#)
26. Клейменова М.О. Указ. соч. С. 119. [↑](#)
27. Налоговый кодекс РФ: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в редакции от 01 мая 2019 г.) [↑](#)

28. Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.: в ред. Законов Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ и № 7-ФКЗ // Российская газета. 2009. 21 января. [↑](#)
29. Налоговый кодекс РФ: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в редакции от 01 мая 2019 г.) [↑](#)
30. Там же. [↑](#)
31. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5. [↑](#)
32. Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 2. [↑](#)
33. Налоговый кодекс РФ: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в редакции от 4 ноября 2014 г.) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; 2014. № 48. Ст. 6662. [↑](#)
34. Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 4. [↑](#)
35. Налоговое право России / под ред. Ю.А. Крохиной. 2-е изд., перераб. М.: НОРМА, 2014. С. 66. [↑](#)

36. Тарасова В.Ф. Указ. соч. С. 87. [↑](#)
37. Правовое регулирование российской налоговой системы // <http://www.finhonest.ru/gubs-392-1.html> [↑](#)
38. Лермонтов Ю.М. Указ. соч. [↑](#)
39. Комарова Г.В. Правовое регулирование налоговых отношений: актуальные теоретические проблемы // Государство и право. 2018. № 4. С. 93. [↑](#)
40. Брызгалин А.В. Региональные налоги и законодательство субъектов РФ о налогах. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2017. С. 49. [↑](#)
41. Сапрыкина Т.В., Андреев Б.Е. Нормативно-правовое регулирование региональных налогов // Молодой ученый. 2014. № 3. С. 528. [↑](#)
42. Комарова Г.В. Указ. соч. С. 94. [↑](#)
43. Лермонтов Ю.М. Указ. соч. [↑](#)
44. Горский И.В. Налоговая политика России начала XXI века // Налоговый вестник, 2012. С. 49. [↑](#)
45. Бобоев М.Р., Наумчев Д.В. О проблемах и перспективах развития налоговой системы РФ // Налоговый вестник. 2010. № 9. С. 17-20. [↑](#)
46. Фадеев Д.Е., Туревский И.Л. Проблемы налоговой политики Российской Федерации на 2013-2015 годы // Бухгалтер и закон. 2012. № 5. С. 6. [↑](#)
47. Черник Д. Налоговая система России: нужна ли новая перестройка? // Проблемы теории и практики управления. 2006. № 3. С. 23-31. [↑](#)
48. Фадеев Д.Е., Туревский И.Л. Указ. соч. С. 7. [↑](#)

49. Маскаева С.В. Пути реформирования системы администрирования имущественных налогов в целях пополнения доходов территориальных бюджетов РФ // Экономика и социум. 2014. № 2 (11). // [http://www.iupr.ru/domains\\_data/files/zurnal\\_11/Maskaeva%20S.%20V.%203 .pdf](http://www.iupr.ru/domains_data/files/zurnal_11/Maskaeva%20S.%20V.%203.pdf). [↑](#)
50. Фадеев Д.Е., Туревский И.Л. Указ. соч. С. 6-7. [↑](#)
51. Бобоев М.Р., Наумчев Д.В. О проблемах и перспективах развития налоговой системы РФ // Налоговый вестник. 2010. № 9. С. 19. [↑](#)
52. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М.: МЦФЭР, 2013. С. 99. [↑](#)
53. Налоговый кодекс РФ: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в редакции от 4 ноября 2014 г.) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; 2014. № 48. Ст. 6662. [↑](#)
54. Министерство финансов РФ // <http://minfin.ru/ru/> [↑](#)
55. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов // <http://minfin.ru/ru/> [↑](#)
56. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов // <http://minfin.ru/ru/> [↑](#)
57. Там же. [↑](#)
58. Дробышевский С., Малинина Т., Синельников-Мурылев С. Основные направления реформирования налоговой системы на среднесрочную перспективу // Экономическая политика. 2018. № 3. С. 20. [↑](#)
59. Там же. [↑](#)

60. Казакова М.В., Синельников-Мурылев С.Г., Кадочников П.А. Анализ структурной и конъюнктурной составляющих налоговой нагрузки в российской экономике // Научные труды ИЭПП № 129. М.: ИЭПП, 2009. С. 48. [↑](#)
61. Назаров В., Синельников-Мурылев С. О стратегии совершенствования российской пенсионной системы // Экономическая политика. 2009. № 3. С. 156. [↑](#)
62. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений: зарубежный опыт и российская практика // Научные труды № 146Р. М.: Институт Гайдара, 2010. С. 95. [↑](#)
63. Там же. С. 96. [↑](#)
64. Дробышевский С., Малинина Т., Синельников-Мурылев С. Указ. соч. С. 24. [↑](#)
65. Афонина А.А. и Абдрахманова З.К. Проблемы современной налоговой системы РФ и пути ее совершенствования // Электронный сборник статей по материалам XIII студенческой международной научно-практической конференции. Новосибирск: «СибАК». 2013. № 7 (10) / [Электронный ресурс] Режим доступа. URL: [http://www.sibac.info/archive/economy/7\(10\).pdf](http://www.sibac.info/archive/economy/7(10).pdf). [↑](#)
66. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов // <http://minfin.ru/ru/> [↑](#)
67. Там же. [↑](#)