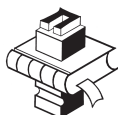


О. К. Абдурахманов

Налоговые системы стран с переходной экономикой

Монография



Палеотип

Москва, 2006

УДК 336.2
ББК 65.261.4
A15

Рецензенты:

Ю.Ф. Воробьев, доктор экономических наук, профессор,
Институт Европы РАН;
О.В. Данильчук, кандидат экономических наук,
эксперт по налогообложению.

A15 **Абдурахманов О.К.**
Налоговые системы стран с переходной экономикой :
монография / О.К. Абдурахманов. — М. : Издательство
«Палеотип», 2006. — 376 с.

ISBN 5-94727-112-5

В монографии рассмотрены экономическая природа налогов, сборов и других платежей, функции налогов и их взаимосвязь, а также причины возникновения налоговых платежей в экономике государства.

В центре внимания три группы государств: промышленно развитые страны, развивающиеся страны и налоговые «оазисы». Проведен сравнительный анализ безналоговых льготных юрисдикций, операций «стандартных» офшорных фирм и специализированных льготных компаний.

Для студентов и преподавателей экономических вузов, специалистов по налоговому планированию финансовых результатов предприятий.

УДК 338.242(470)
ББК 65.9(Рос)

ISBN 5-94727-112-5

© Абдурахманов О.К., 2006
© Издательство «Палеотип», 2006

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. Понятие налоговой системы и ее элементы	9
2. Классификация налогов и сборов.	
Виды налогов и сборов	14
Налоги, взимаемые в процессе получения дохода	21
Налоги, взимаемые в процессе использования дохода: налоги на действия (хозяйственные акты, финансовые операции, обороты по реализации).....	25
Налоги, взимаемые в процессе приращения и движения имущества	32
Ресурсные налоговые платежи	34
3. Налоговая система Российской Федерации.	
Проблемы совершенствования	38
Применение классических принципов налогообложения в условиях становления налоговой системы Российской Федерации	46
Развитие принципа справедливости налогообложения зарубежными экономистами	49
Современные принципы налогообложения в российской налоговой системе	58
Налоговое законодательство Российской Федерации	63
Элементы налога в российском налоговом законодательстве	63

Налоговый кодекс о налоговом правовом пространстве в Российской Федерации	73
Правовые основы налогообложения предпринимательской деятельности в Российской Федерации.....	84
Эволюция налоговой системы России	96
Подати и сборы в X—XVIII вв.	96
Налоги и сборы в XVIII—XIX вв.	99
Мероприятия советской власти в области налогообложения. Налоги в годы военного коммунизма (1917—1922 гг.).....	103
Налоги в годы новой экономической политики (1922—1929 гг.)	108
Налоговая реформа 1930—1932 г.	117
Налоги в годы Великой Отечественной войны (1941—1945 гг.)	119
Налоги и сборы в 1946—1991 гг.	121
Налоговая реформа 1992 г.	133
Структура налогообложения России.....	148
Федеральные налоги	150
Республиканские налоги и налоги краев, областей, автономных образований.....	151
Местные налоги.....	151
Налоговая ответственность — самостоятельный вид юридической ответственности	152
Юридическая ответственность за невыполнение налоговых обязательств	153
4. Зарубежные страны с переходной экономикой	158
Албания	158
Система налогообложения	158
Армения.....	159
Налоговые отношения.....	159
Налог на прибыль	159
Подоходный налог	161
Акцизы.....	163

Налог на добавленную стоимость (НДС)	164
Налог на имущество	166
Земельный налог	169
Упрощенный налог	171
Департамент налоговой политики	172
Республика Беларусь	173
Налоги и темпы экономического развития	173
Приоритеты налоговой политики	174
Налоговые льготы	175
Концепция развития налоговой службы	179
Оценка налоговой системы	180
Болгария	188
Налоговая реформа	188
Налоговая администрация	195
Венгрия	197
Подходные налоги	198
Налоги с оборота	201
Местные налоги	204
Рента социального страхования	205
Грузия	208
Налоговая система	208
Общегосударственные налоги	209
Местные налоги (в Тбилиси)	210
Китайская Народная Республика (КНР)	210
Виды налогов в КНР	210
Налоговое законодательство	211
Разграничение налоговых поступлений между центральными и местными органами власти	212
Налогообложение иностранных инвестиций	214
Основные налоги КНР	214
Налог на прибыль предприятий с иностранными инвестициями и иностранных компаний	218
Подходный налог с физических лиц	219
Ресурсный налог	222
Земельный налог (плата за пользование землями городов и районов)	223
Налог за пользование сельхозугодиями	224
Налог на инвестиции в основной капитал	225
Налог на реализацию земли (недвижимости)	226

Налог на имущество (недвижимое)	227
Налог на недвижимость	227
Налог за пользование автотранспортными средствами и водными судами	228
Гербовый сбор	229
Налог на передачу имущества	230
Таможенные пошлины	231
Система налоговых органов	232
Кыргызстан	237
Общие положения налоговой системы кыргызской республики	237
Налоговая служба Кыргызской Республики и администрирование налогов	239
Нормативные правовые акты	240
Конституция и основные налоговые принципы	241
Доходы государственного бюджета	242
Неналоговые платежи и другие сборы	246
Налог на добавленную стоимость	247
Подходный налог с физических лиц	252
Виды облагаемых доходов	253
Уплата налога путем приобретения патента	256
Налог на прибыль юридических лиц	257
Объект обложения налогом на прибыль	258
Акцизный налог	262
Земельный налог	267
Налоговый кодекс	269
Местные налоги и сборы	273
Общегосударственные налоги и сборы, которые не определены Налоговым кодексом Кыргызской Республики, но действуют на её территории	275
Латвия	276
Налоговое законодательство	276
Литва	279
Виды налогов	279
Подходный налог	280
Акцизы	282
Налоги на недвижимость	283
Польша	285
Администрирование системы налогообложения	286

Словакия	287
Налог на доход	287
Подходный налог с физических лиц	288
Налоговая система	289
Таджикистан	290
Налоговая система	290
Перечень налогов Республики Таджикистан	294
Краткая характеристика основных налогов, взимаемых в бюджет Республики Таджикистан	295
Акцизный налог	299
Налог на прибыль (доход) юридических лиц	302
Подходный налог с физических лиц	306
Специальные налоговые режимы	308
Прочие виды налогов	313
Ответственность за нарушения налогового законодательства	319
Структура налоговых органов	322
Туркменистан	323
Налог на прибыль юридических лиц	323
Подходный налог с населения	323
Акцизы	323
Налог на недра	324
Налог на имущество	324
Налог на автотранспорт	324
Налог на превышение фонда заработной платы	324
Основные принципы налоговой системы	326
Украина	326
Формирование системы налогообложения	326
Налог на прибыль предприятий	328
Налог на добавленную стоимость (НДС)	332
Акцизный сбор	339
Государственная пошлина	343
Плата (налог) за землю	345
Налог на собственников транспортных средств и других самоходных машин и механизмов	346
Различные виды сборов	347
Патентование торговой деятельности	352
Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности	355
Подходный налог с физических лиц	356
Местные налоги и сборы	357

Чехия	360
Перечень налогов	360
Налог на доходы юридических лиц	360
Налог с доходов физических лиц	361
Налог на добавленную стоимость (НДС)	362
Налог на недвижимость	362
Дорожный налог	363
Налоги с наследства, подарков и имущество	364
Эстония	365
Подоходный налог с физических лиц	365
Налог на прибыль предприятий	366
Земельный налог	367
Акцизы	368
Литература	370

1. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ЕЕ ЭЛЕМЕНТЫ

Эмпирическим фактом из практической деятельности человека в процессе познания является следующее утверждение: «Целое есть нечто большее, чем сумма его частей, то есть целое обладает такими качествами, каких нет у его частей». Отсюда можно дать следующее научное определение системы: «Система — совокупность взаимодействующих компонентов, обладающих некоторыми свойствами, которые не являются очевидными свойствами самих этих компонентов».

Характерная черта системы в том, что объединение элементов приводит к появлению нового качества. Налицо закон диалектики, формулируемый как переход количества в качество. При анализе любой системы главная задача состоит в том, чтобы предсказать свойства целого, исходя из правил взаимодействия между собой и с внешней средой.

Налоговая система — весьма сложное, эволюционирующее социальное образование, тесно связанное с развитием государства и экономики. Для любой системы налогообложения характерно более или менее точное соответствие действующей экономической системе. Система налогообложения — главный инструмент перераспределения финансовых средств, для ее эффективного функционирования необходимы определенные условия, и прежде всего — стабильность в проведении общей экономической политики. Налоговая система — часть финансовой системы и может действовать целенаправленно, если имеются государственные программы, четко определяющие приоритеты промышленной и научно-технической политики, в соответствии с которыми предоставляются налоговые льготы и бюджетные субсидии.

Налоговая система — совокупность налогов и сборов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по их уплате, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Различают следующие элементы налоговой системы:

- 1) совокупность налогов и сборов;
- 2) налоговое законодательство;
- 3) формы осуществления налогового контроля;
- 4) принципы построения налоговой системы.

Налоговую систему нельзя сводить только к видам налогов и их характеристике. Это понятие намного шире и охватывает наряду с совокупностью видов налогов и налоговых ставок также свод законов, регулирующих порядок и правила налогообложения, структуру и функции государственных налоговых органов, принципы построения налоговой системы.

Формирование налоговой системы предполагает ее построение на основе воспроизводственного принципа. Механизм налогообложения призван обеспечить оптимальное соотношение всех фаз воспроизводственного процесса, их динамику в определенной системе пропорций, отражающих специфику каждого этапа развития экономики. При этом должно предусматриваться налоговое воздействие государства на «перелив» капиталов между различными сферами и видами деятельности и выражаться в создании оптимальной структуры экономики, соответствующей потребностям рыночного спроса. Налоговые ставки необходимо дифференцировать по фазам общественного воспроизводства — производства, распределения, обмена и потребления.

Безусловно, налоговые системы разных стран отличаются друг от друга, ибо они исторически складывались под влиянием неодинаковых экономических, политических и социальных условий. Различия заключаются в составе применяемых налогов и сборов, их структуре, способах взимания, уровнях ставок, расчетах налоговой базы, составе и порядке предоставления льгот, фискальных полномочий различных уровней власти, законодательных процедур налогообложения и, наконец, приверженности государственной власти той или иной концепции экономического развития и регулирования. Вместе с тем есть

черты, общие свойства которых присущи налоговым системам в целом. Таковыми являются:

- ◆ направленность налогообложения на увеличение доходов государства и обеспечение сбалансированности бюджета;
- ◆ приверженность общепринятым принципам экономической теории о равенстве и справедливости и эффективности налоговых платежей;
- ◆ устранение двойного обложения на разных стадиях продвижения товаров или разных уровнях административного управления;
- ◆ ориентация налоговых льгот по отдельным налогам с учетом приоритетов экономической и фискальной политики.

Мировой практике известны четыре базисные модели налоговых систем, которые различаются в зависимости от распределения налогового бремени: англосаксонская, евроконтинентальная, латиноамериканская и смешанная.

Особенностью *англосаксонской модели* является ориентированность на обложение прямыми налогами, причем основное налоговое бремя несут налогоплательщики — физические лица. Доля косвенных налогов (НДС, налог с продаж, акцизы) незначительна. Этой модели придерживается большинство стран: Австралия, Италия, Великобритания, Ирландия и др.

Характерной чертой *евроконтинентальной модели* является высокая доля отчислений на социальное страхование, которые с известной долей вероятности можно отнести к налоговым платежам. Это объясняется социально ориентированной политикой, проводимой западноевропейскими странами. Например, в Германии поступления от отчислений на социальное страхование превышают 45%, причем этот показатель практически не менялся с 1988 г. Значительна также доля косвенных налогов (в частности, НДС), поступления которых могут в несколько раз превышать поступления прямых налогов и составлять не менее 22% от общих бюджетных поступлений. Схожая картина наблюдается в Нидерландах, Франции, Швеции, Норвегии.

Инфляционность экономики предопределяет в большей степени специфические черты *латиноамериканской модели*. Ввиду того, что косвенные налоги гораздо лучше приспособлены к условиям высокой инфляции, чем прямые, налоговые системы многих латиноамериканских стран ориентированы на косвенное

налогообложение с целью защиты бюджетных поступлений от инфляции. Так, доля косвенных налогов в доходной части бюджета в Боливии, Чили и Перу составляет соответственно 42, 46 и 49%.

Существование *смешанной модели* налоговой системы определяет тот факт, что многие страны, не желая ставить бюджетные поступления страны в зависимость от конкретного вида налога или группы плательщиков, диверсифицировали структуру доходов бюджета. Например, в Италии при значительном удельном весе косвенных налогов высока доля прямых налогов (порядка 36%). По аналогичному пути пошли Аргентина, Австрия, Испания.

Россия придерживается латиноамериканской модели налогообложения. Об этом свидетельствуют данные табл. 1.

Таблица 1

Структура налоговых платежей в консолидированный бюджет РФ в 1998—2002 гг. (%)¹

Виды налогов	1998 г.	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.
1	2	3	4	5	6
Налог на прибыль (доход) организаций	18,9	25,0	27,8	26,3	19,9
Налог на доходы физических лиц (подходный налог)	13,7	13,1	12,1	13,1	15,3
Платежи за пользование природными ресурсами	5,4	5,4	5,7	7,6	14,4
Налог на добавленную стоимость	26,1	25,6	24,7	24,4	22,8
Акцизы	11,5	11,5	10,8	11,7	11,2

Характерной чертой налоговой системы РФ является ориентация при выборе приоритетов между объектами налогового изъятия прежде всего на налогообложение организаций и в меньшей степени — на физических лиц. Доля налога на доходы физических лиц в РФ в налоговых доходах консолидированного бюджета составляет 13—15%, против 41% в США, 28% в Ве-

¹ Источник: Министерство РФ по налогам и сборам.

ликобритании, 39% в Японии. Такое положение перешло к нам из социалистической экономики, когда это было оправданным. В условиях рыночного хозяйства — это анахронизм. Поэтапное ослабление налогообложения организаций с постепенным переносом налогового бремени на граждан является важнейшей задачей проводимой налоговой реформы. Однако не следует забывать, что высокие ставки налога на доходы физических лиц затормозят формирование среднего класса, часть доходов которого являются надежным источником пополнения государственной казны в развитых странах.

2. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ. ВИДЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ¹

Государство использует для косвенного воздействия на экономику и формирования своих доходов целую совокупность налогов, которая требует своего упорядочения и классификации — группировки налогов по их видам. Основными критериями классификации могут выступать различные признаки: способ взимания налогов; субъект — налогоплательщик; характер применяемых ставок; источник и объект налогообложения; орган, устанавливающий налоги; порядок введения налога; уровень бюджета, в который зачисляется налог; целевая направленность налога и др.

В официальной статистике большую роль при выборе этих признаков играет форма государственного устройства. По органу, устанавливающему и конкретизирующему налоги, в унитарном государстве налоги делятся на *общегосударственные* и *местные*. В федеративном государстве налоги подразделяются на *федеральные, региональные* и *местные*.

Довольно распространенной, однако с содержательной точки зрения менее ясной является классификация налогов на *прямые* и *косвенные*. Традиционно различительным критерием выступает вопрос о перекладываемости налога. Согласно этому критерию прямыми являются те налоги, которые нельзя переложить на другого плательщика, т. е. там, где налогоплательщик и носитель налога идентичны (например, налоги на доход и на имущество). И наоборот, косвенными являются те налоги, где налоговое бремя может быть переложено одним налого-

¹ На примере Российской Федерации.

плательщиком на другого (например, налог на добавленную стоимость и акцизы). Возможность переложить налог на другого субъекта зависит не от вида налога, а от всеобщей ситуации на рынке и в особенности от положения на нем предпринимателя-налогоплательщика. Поэтому в определенных экономических ситуациях «прямой» налог может быть частично переложен на другого плательщика (например, налог на имущество физических лиц при сдаче квартиры в аренду). В то время как перекладывание «косвенного» налога может производиться частично или вообще невозможно. (Например, в некоторых случаях, когда предприятия приобретают материальные ресурсы, иные товары для непроизводственных нужд, они платят НДС из своей чистой прибыли, то есть фактически выступают носителями налога.)

Существует также другая точка зрения о разделении налогов на прямые и косвенные, когда критерием выступает метод установления или способ взимания налогов. Прямые налоги взимаются в процессе накопления материальных благ, ими непосредственно облагаются трудоспособность физических лиц или экономический потенциал (способность приносить доход) юридических лиц. Прямыми являются те налоги, которыми облагаются имущество, выручка, процесс извлечения прибыли (дохода). Косвенные налоги связаны с экономическим потенциалом налогоплательщика лишь косвенно, они взимаются через цену товара и вытекают из хозяйственных актов и оборотов, финансовых операций. Они связаны с процессом использования прибыли (дохода) или расходами налогоплательщика.

Итак, в зависимости от метода установления налогов и способа их взимания налоги подразделяются на прямые и косвенные. Внутри этой классификации тоже имеются подразделения. Прямые налоги, в свою очередь, делятся на личные и реальные (целевые). Личные прямые налоги уплачиваются с действительно полученного дохода и отражают фактическую платежеспособность субъекта налога. К их числу относятся подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и др. Реальными прямыми налогами облагается предполагаемый средний доход, получаемый от того или иного объекта обложения. К их числу относятся земельный налог, налог с владельцев автотранспортных средств и др.

Косвенные налоги по объектам взимания подразделяются на: акцизы, фискальную монополию, таможенные пошлины. В развитых странах преобладают акцизы — косвенные налоги на товары и услуги, которые производятся частными предприятиями. Акцизы устанавливаются на товары внутреннего производства, в отдельных странах акцизами также облагаются и импорт товаров (Россия). Акцизы по способу взимания делятся на индивидуальные, устанавливаемые на отдельные виды и группы товаров, и универсальные, взимаемые со стоимости всего валового оборота (НДС). Универсальные акцизы более выгодны с фискальной точки зрения (с расширением ассортимента товаров увеличивается поступление универсального акциза в бюджет), ими облагаются все товары, попадающие в реализацию. Первоначально универсальный акциз взимался на одной стадии — потребления — в розничной торговле. После Второй мировой войны введен каскадный налог с оборота (т. е. взимался на всех этапах производства). Сегодня для него характерна однократность обложения. Разновидность универсального акциза — НДС, который в отличие от налога с оборота взимается не со всей стоимости товара, а только с той части стоимости, которая добавляется на конкретной стадии производства. Добавленная стоимость включает: заработную плату, амортизацию, проценты за кредитные ресурсы, накладные расходы.

Второй вид косвенных налогов — фискальная монополия — монопольное право государства на производство и(или) реализацию определенных товаров, он преследует чисто фискальную цель. Ставки не устанавливаются, но так как государство является монополистом при производстве определенных видов товаров (например, винно-водочных изделий) и продает товар по очень высокой цене, которая включает в себя и налог. Фискальная монополия может быть частичной (или производство, или реализация) либо полной.

Третий вид — таможенные пошлины, это косвенный налог на внешнюю торговлю, они также подразделяются:

- ◆ по видам — экспортные, импортные, транзитные;
- ◆ по построению ставок — специфические (устанавливаются в твердой сумме), адвалорные (в процентах к стоимости) и сложные (сочетание специфических и адвалорных ставок);
- ◆ по экономической роли — фискальные, протекционистские (для защиты внутреннего рынка от импортных товаров),

антидемпинговые (повышенные пошлины на товары, ввозимые по демпинговым ценам), преференциальные (система предпочтений — льготные пошлины на один импортный товар либо на весь импорт).

Существует другая классификация косвенных налогов, в соответствии с которой они подразделяются на три вида: налоги, вытекающие из имущественных и товарно-денежных отношений, налоги на потребление и таможенная пошлина. К первому виду относится, например, налог на добавленную стоимость. Ко второму виду относятся акцизы, налог на реализацию горюче-смазочных материалов и др. Разделение налогов на имущественные и потребительские налоги, а также налоги, вытекающие из имущественных и товарно-денежных отношений, с одной стороны, и таможенную пошлину, с другой стороны, имеет, в первую очередь, управленческо-техническое значение. Имущественными и потребительскими налогами, а также налогами, вытекающими из имущественных и товарно-денежных отношений, распоряжаются налоговые ведомства. Взимание таможенной пошлины регулируется таможенными органами.

В зависимости от категории плательщиков налоги и сборы подразделяются на налоги и сборы, уплачиваемые физическими лицами, налоги и сборы, уплачиваемые юридическими лицами, а также смешанные налоги и сборы, уплачиваемые как физическими, так и юридическими лицами. К числу первых следует отнести подоходный налог с физических лиц, налог на наследование или дарение и др. Основными налогами, взимаемыми с юридических лиц, являются НДС, акцизы и др. К третьей группе относится государственная пошлина.

По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, налоги делятся на закрепленные и регулирующие. Закрепленные налоги и сборы непосредственно и целиком поступают в конкретный бюджет или бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с законодательством Российской Федерации. По регулирующим налогам устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в бюджеты субъектов Российской Федерации или местные бюджеты на очередной финансовый год, а также на долговременной основе (не менее чем на три года) по разным видам таких доходов. Нормативы отчислений определяются законом о бюджете того уровня бюд-

жетной системы Российской Федерации, который передает регулирующие доходы, либо законом о бюджете того уровня бюджетной системы Российской Федерации, который распределяет переданные ему регулирующие доходы из бюджета другого уровня. При распределении налоговых доходов по уровням бюджетной системы налоговые доходы бюджетов субъектов Российской Федерации должны составлять не менее 50% от суммы доходов консолидированного бюджета Российской Федерации.

По характеру использования налогового платежа выделяют общие налоги (покрывают различные расходы бюджета) и целевые (платеж идет по строго определенному значению, например, отчисления на восстановление минерально-сырьевой базы), которые взимались до установления и введения налога на добычу полезных ископаемых.

По периодичности уплаты налога выделяют регулярные (систематические, текущие) и разовые налоги и сборы. Регулярные налоги взимаются с определенной законодательством периодичностью в течение всего периода существования объекта налога (например, налог на доходы физических лиц). Разовые налоги связаны с каким-либо событием, не образующим системы (например, налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения).

В качестве критерия может выступать объект налогообложения. В соответствии с этим налоги делятся на налоги с дохода, налоги с имущества, ресурсные налоги, налоги на действия (хозяйственные акты, финансовые операции, обороты по реализации).

Существует классификация налогов по направленности их воздействия на экономические процессы:

- 1) налоги, регулирующие ценообразование (НДС, акцизы);
- 2) регулирующие социальные процессы в обществе (налог на имущество физических лиц, налог на наследование и дарение);
- 3) регулирующие издержки производства (налоги на имущество, налог на прибыль);
- 4) регулирующие занятость (налоги на трудовые ресурсы, индивидуальную трудовую деятельность).

По сути своей налоги, регулирующие ценообразование, в максимальной мере подведомственны федеральному уровню.

Отчисления по этим налогам могут производиться в бюджеты разных уровней, но субъекты Федерации не вправе каким-либо образом варьировать уровень налогообложения (даже в той части, которая идет в бюджеты субъектов РФ). Такая жесткость вполне оправдана, так как эти налоги обеспечивают макроуправление национальной экономикой.

Налоги, регулирующие социальные процессы в обществе и издержки производства, также существенно влияют на макроэкономические процессы, но не в меньшей мере привязаны и к процессам управления региональной экономикой с учетом всех ее особенностей, целей и уровня развития. Другими словами, эти налоги могут быть отнесены к совместному ведению РФ и ее субъектов или к ведению субъектов РФ.

Налоги, регулирующие занятость, в полном объеме должны зачисляться в местные бюджеты.

Несколько обособленным является такой налог, как государственная пошлина. В юридически чистом виде она не является налогом как таковым, а представляет собой обязательный сбор за совершение государственным органом юридических действий в интересах заявителя. Госпошлина один из способов получения средств на содержание соответствующих органов государства: судов, арбитражных судов, загсов и др. Кроме того, она обладает регулирующим свойством, обеспечивающим действие принципа доступности юридической защиты. Так, высокий размер госпошлины создает препятствия заинтересованным лицам при обращении в суд за судебной защитой, и наоборот. Тем самым госпошлина выполняет специфические регулирующие функции, которые не могут быть реализованы при взимании иных налогов.

Можно встретить подразделение налогов:

1) на условно-постоянные (или фиксированные) налоги, которые не зависят напрямую от уровня производства, продаж и иных экономических показателей, связанных с деловой активностью (например, налог на имущество). Основными чертами данных налогов является то, что эти налоги:

- ◆ поощряют перелив капиталов из менее эффективных областей применения в более эффективные, т. е. они являются структурообразующими;

- ◆ стимулируют деловую активность и не позволяют налогоплательщику залечь на дно;

◆ создают гарантию накапливаемости определенной части бюджета, поскольку они взимаются вне зависимости от результатов деятельности налогоплательщика.

2) на условно-переменные налоги, которые связаны с деловой активностью налогоплательщика и платежи по ним тем выше, чем эффективнее он работает (например, налог на прибыль, НДС и др.). Они ориентированы на выравнивание результатов экономического соревнования, в ныне действующей налоговой системе являются основным источником бюджетных поступлений.

В соответствии с налоговым законодательством различные налоги учитываются на разных этапах процесса определения чистой прибыли организации в бухгалтерском учете. Налоги, взимаемые с организаций, могут быть сгруппированы в зависимости от того, как они влияют на итоговую величину чистой прибыли, т. е. на каком этапе расчета чистой прибыли они принимаются во внимание. В соответствии с этим критерием, налоги с организаций можно объединить в следующие группы:

1) налоги, относимые на себестоимость товаров и услуг (увеличивающие себестоимость);

2) налоги, относимые на выручку от реализации (уменьшающие чистую выручку);

3) налоги, относимые на финансовые результаты деятельности предприятий (уменьшающие финансовый результат);

4) налоги, относимые на чистую прибыль организаций (уменьшающие прибыль).

По роли налогов в процессе расширенного воспроизводства различают:

1) Налоги, взимаемые в процессе получения дохода;

2) налоги, взимаемые в процессе использования дохода. Все попытки введения налога на расходы в силу технических причин (невозможности увязки расходов с налогооблагаемым индивидуумом) не увенчались успехом. Поэтому связующим пунктом выступил процесс покупки или предпринимательский оборот. При этом опять-таки следует различать налогообложение потребления в широком смысле (в форме налога на добавленную стоимость) и специальные потребительские налоги (в форме акциза);

3) налоги, взимаемые с приращения и движения имущества. Вне зависимости от налогообложения связанных с иму-

ществом доходов само имущество, соответственно — прирост стоимости имущества, может быть предметом налогообложения. С точки зрения подоходного налогообложения в широком смысле прирост имущества представляет собой часть базы для исчисления подоходного налога. Налоги на движение имущества возникают прежде всего при смене собственника (например, налог на наследство представляет собой форму налогообложения передачи собственности);

4. Ресурсные налоговые платежи.

Рассмотрим их более подробно.

Налоги, взимаемые в процессе получения дохода

Экономисты-классики различают типы доходов в зависимости от факторов производства, а именно:

- 1) ренту, или доход от земли;
- 2) заработную плату, или доход от труда;
- 3) прибыль, или доход от капитала.

В экономической науке проблемой дохода занимаются две теории: теория источников (представитель В. Fuisting) и теория прироста собственности (основоположник — G.v.Schanz). Установление видов налогооблагаемых доходов от «источников», из которых регулярно поступают денежные или вещественные ценности, базируется на теории источников. Согласно этой теории, в качестве дохода нужно рассматривать только те виды доходов, которые поступают всегда из определенных источников, т. е. регулярно, и ни разу не выпадают. Сторонники же второй теории утверждают, что любой прирост собственности, независимо от источника и регулярности поступления, является доходом.

В экономической теории сущность понятия «доход» трактуется неоднозначно. Поэтому в российском законодательстве в области налогообложения доходов физических лиц и организаций отсутствует научно обоснованное представление о видах доходов, подлежащих налогообложению. Так, если «прибыль» означает результат хозяйственной деятельности, определяемый как разница между доходами и расходами, осуществленными в

рамках этой деятельности, то под «доходом» при отсутствии дополнительных указаний в большинстве случаев понимается лишь непосредственная выручка налогоплательщика без учета понесенных им расходов.

Проблемным, например, является вопрос, можно ли считать доходом получаемые бесплатные услуги, натуральную оплату труда, покупку товара ниже себестоимости? Если это доход, то как быть с тем фактом, что у потенциального налогоплательщика нет средств для уплаты налога? Другой вопрос. Предприятие приобрело ценные бумаги. По некоторым из них выплачиваются проценты, по другим идет прирост стоимости. В первом случае предприятие получает финансовые ресурсы, а во втором доход не может быть реализован до тех пор, пока не проданы ценные бумаги. Значит, во втором случае отсутствуют средства для уплаты налога. Есть ли здесь доход? Таким образом, нужна некая универсальная форма для определения налогооблагаемого дохода, с тем чтобы не решать каждый частный вопрос в отдельности.

Возвращаясь к вопросу, можно ли считать доходом и, соответственно, облагать налогом бесплатные услуги, натуральную оплату труда, дивиденды, направляемые на накопление и т. д., следует отметить, что часть доходов, идущая на потребление, должна подвергаться подоходному обложению, а часть доходов, идущая на накопление, — поимущественному. Исключения составляют доходы физических лиц от наемной работы, которые в целях соблюдения равного налогообложения, независимо от направления расходов, должны облагаться налогом на доходы физических лиц.

В российском законодательстве отсутствует какой-либо один закон, регулирующий налогообложение доходов организаций и физических лиц. В налоговой системе присутствуют налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на игорный бизнес, единый налог на вмененный доход от определенных видов деятельности, единый налог на совокупный доход для предприятий, перешедших на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, лесной доход. Взимание каждого из этих налогов регулируется специальными законами.

В российском законодательстве в области налогообложения дохода действуют нетто-принцип, согласно которому нало-

гом облагается не вся сумма прироста собственности, а за вычетом издержек, связанных с ее получением и сохранением. В гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» предусматривается классификация всех доходов и расходов по категориям: «связанные с реализацией», «внереализационные», «не учитываемые при налогообложении».

На практике сложно, а порою невозможно получить полную информацию о доходах в таких сферах деятельности, где производится оплата товаров, работ и услуг за наличный расчет. В этих условиях государство на основе данных, полученных путем статистических исследований, в ходе проверок налоговых и иных государственных органов, а также оценки независимых организаций вменяет налогоплательщику определенную сумму дохода, которая может быть положена в основу для исчисления налоговой базы.

Под вмененным доходом понимается потенциально возможный валовой доход налогоплательщика, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода. Для расчета налога из валового дохода исключаются потенциально необходимые затраты, связанные с его получением и сохранением. Примерами таких налогов могут служить налог на игорный бизнес, единый налог на вмененный доход от определенных видов деятельности.

Формы подоходного налога с населения. Исторически сложились две формы подоходного налога: глобальный и шедулярный. Глобальный налог устанавливается на величину дохода, независимо от его источников. В России до 1 января 2001 г. действовала глобальная система налогообложения доходов физических лиц.

С 1 января 2001 г. в РФ принята шедулярная система налогообложения, которая являлась формой взимания подоходного налога с населения, сложившейся в Великобритании на первых этапах развития подоходного налогообложения в середине XIX в.

При шедулярном налоге разные категории доходов (заработная плата, доходы от недвижимости, проценты от финансовых вложений) облагаются по различным правилам и ставкам. В отличие от глобальной системы, при которой облагается совокупный доход налогоплательщика, при шедулярной системе

доход делится по частям — шедулам — в зависимости от источника дохода. Данная система начала применяться в Великобритании с 1842 г. При вступлении в Общий рынок в 1973 г. Великобритания в рамках унификации налогов перешла к глобальной системе налогообложения. Шедулы сохранили свое значение при предоставлении налоговых скидок и вычетов. Таким образом, сформировалась смешанная шедулярно-глобальная система подоходного обложения. Части облагаемого дохода из разных источников рассчитываются по соответствующим шедулам, а затем суммируются в целях глобального обложения. Элементы шедулярной системы налогообложения сохранились в некоторых странах — бывших колониях Великобритании (например, в Сьерре-Леоне). В той или иной форме ее влияние наблюдается в системах подоходного налогообложения большинства развитых стран и проявляется в различных методах расчета облагаемого дохода из различных источников. Такая практика существует во Франции, ФРГ и других странах.

Принято считать, что глобальный подоходный налог больше соответствует развитой рыночной экономике, в большей степени отвечает принципам социальной справедливости, если применяется в сочетании с неслишком прогрессивной шкалой, льготами для малообеспеченных семей, правилами, не допускающими двойного налогообложения. Однако основное условие эффективности применения глобального налогообложения заключается в возможности точного определения совокупного дохода налогоплательщиков. В развитых странах это достигается с помощью декларирования налогоплательщиками своих доходов. Точность декларирования обеспечивается за счет потенциально возможного контроля, который на практике достаточно редок, но производится тщательно, и жестких мер в случае обнаружения каких-либо нарушений закона. Важную роль при этом играет наличие сильного и современного аппарата налоговой администрации и традиций уважения к ней со стороны налогоплательщиков. Совершенно ясно, что в нашей стране это условие не выполняется, поскольку налоговой службе крайне сложно обеспечить точность и своевременность декларирования доходов¹. То, что с 1 января 2001 г. Россия отдает предпоч-

¹ См.: Синельников С. Г. Бюджетный кризис в России: 1985—1995 годы. М.: Евразия, 1995. С. 92.

тение шедулярной системе налогообложения, является косвенным подтверждением признания государством невозможности создания эффективной системы налогового администрирования.

В настоящее время в Российской Федерации установлены следующие виды налогов с доходов организаций и физических лиц: налог на прибыль организаций, налог на игорный бизнес, единый налог на вмененный доход от отдельных видов деятельности, единый налог при упрощенной системе налогообложения; налог на доходы физических лиц и др.

Налоги, взимаемые в процессе использования дохода: налоги на действия (хозяйственные акты, финансовые операции, обороты по реализации)

История налогообложения действий предпринимателей (хозяйственных актов, финансовых операций, оборотов по реализации) тесно связана с развитием налога с оборота в прошлом столетии. В большинстве случаев этот налог возник как следствие финансовой нужды государств во время или сразу после окончания Первой мировой войны.

Замысел о налоге с оборота в нашей стране родился в результате общей налоговой реформы 1930—1932 г. в стремлении объединить мелкие налоги, на сбор которых уходило много времени и средств. В 20-е гг. в СССР активно применялись и акцизы, которые тоже можно рассматривать как одну из форм налогообложения оборота предпринимателей. Поэтому неслучайно в дальнейшем акцизы вошли в состав налога с оборота.

НДС — самый молодой из налогов, формирующих основную долю бюджетов. Схема его взимания предложена французским ученым М. Лоре в 1954 г., в налоговую систему Франции НДС был введен в 1958 г. Хотя новое — это хорошо забытое старое. Благодаря особой технике взимания НДС можно избежать повторного обложения при использовании уже обложенных налогом товаров в качестве средства производства. Принцип подобного «налогообложения чистого оборота» развил еще в 1919 г. Carl Friedrich von Siemens, и он получил название

«облагороженный налог с оборота». Более того, первые эксперименты коснулись не только налогообложения на всех стадиях производства, но и формы налогообложения только на определенных стадиях, а также неполной формы налогообложения, при которой повторное налогообложение устранялось только по отношению к потреблению сырья и энергии и переработке полуфабрикатов. И все же реформу французского производственного налога (1949 г.) можно рассматривать как начало победного шествия налога с чистого оборота товаров. Уже в ходе налоговых нововведений в 1954—1955 гг. производственный налог был преобразован в действующий и по сей день налог с чистого оборота благодаря расширению базы налогообложения на величину расходов будущих периодов всех предпринимателей. Сегодня НДС получил достаточно широкое распространение более чем в 40 странах мира. Наличие НДС в налоговой системе является обязательным условием вступления государства в ЕС, в рамках которого происходит выравнивание налоговых баз. Историческое развитие НДС в европейских государствах предопределило доминирующий тип налога и форму многочисленных технических деталей налогообложения, при этом ранее действовавшее налоговое право в области налога с оборота не подверглось изменениям вообще или было лишь незначительно модифицировано. Поэтому неудивительно, что в ФРГ этот налог, как и прежде, официально называется «налогом с оборота» (*die Umsatzsteuer*), хотя в обыденной жизни он обозначается как «налог на добавленную стоимость» (*die Mehrwertsteuer*). В отличие от налога с оборота НДС взимается не со всей стоимости товара, а с ее прироста на каждой последующей стадии в общей цепи производства и реализации. В конечном итоге обложению подлежит разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения, или, другими словами, между выручкой, полученной от реализации товаров и услуг, и суммой затрат на сырье, полуфабрикаты и услуги, полученные от поставщиков.

В принципе налог с оборота и налог на добавленную стоимость — родственные налоги, поскольку объект налогообложения (оборот) один и тот же. По большому счету это один налог, который взимается в различных формах: если облагается

предпринимательский оборот на всех или некоторых стадиях процесса производства и реализации товаров (работ, услуг), то речь идет о НДС, взимаемом на всех или соответственно на некоторых стадиях экономической фазы (так называемый многофазный НДС). С другой стороны, им облагается лишь добавленная стоимость, т. е. в конечном итоге весь оборот облагается один раз. Был период, когда после Первой мировой войны налог с оборота взимался тоже многократно, т. е. на каждой стадии движения товара от производителя к потребителю. В результате такого повторного счета цена реализуемого товара значительно повышалась, что и вызвало справедливое недовольство как потребителя, так и производителя. После войны налог с оборота по существу прекратил свое существование, однако он вновь возродился во Вторую мировую войну. Порядок обложения этим налогом во многих странах изменился: налог начал взиматься однократно, и как правило — на стадии розничной торговли. После введения НДС государство получило возможность воздействия не только в розничном товарообороте, но и в производстве и оптовой торговле¹.

В качестве критерия для разграничения налога с оборота и НДС может выступить механизм исчисления налогового оклада. В случае налога с оборота ставка применяется по отношению к валовому обороту, т. е. к продажной цене, включая налог. При взимании НДС она применяется к чистому обороту (вновь созданной стоимости), т. е. к продажной цене за вычетом уплаченного на предыдущих стадиях налога.

В Российской Федерации НДС введен Законом «О налоге на добавленную стоимость» вместо налога с оборота и налога с продаж. В настоящее время его взимание регулируется гл. 21 (ст. 143—178) Налогового кодекса РФ (НК РФ). Введение НДС не означало отказа от существовавшего ранее налога с оборота, а было лишь модификацией последнего. Дело в том, что первоначально принятый порядок налогообложения валового оборота имел как сильные, так и слабые стороны. Его достоинства в том, что обороты, совершаемые в народном хозяйстве, затрагивали весомую часть национального дохода, и поэтому

¹ См.: Окунева Л. П. *Налоги и налогообложение в России: Учебник*. М.: АО «Финстатинформ», 1996. С. 69.

налоговая база составляла большую величину. В связи с этим налог был чрезвычайно доходен для бюджета. Во-вторых, техника взимания налога с оборота была дешева и проста. Причиной же недостатков было то, что величина налогового бремени зависела не только от ставки налога, но и от числа производственных стадий и распределения созданной стоимости на этих стадиях. Из этого следовало, что при этой форме налогообложения оборота налог взимался не только с потребления, но и с большей части валовых инвестиций, что противоречило первоначальному определению сборов как «всеобщего потребительского налога».

Подобное налогообложение никак не согласовывалось с концепцией о том, что некоторые товары облагались налогом не по производственному признаку, а произвольно, в зависимости от пути их движения. Из-за примитивной техники взимания никто точно не знал о величине налогового бремени по отдельным товарам. Невозможно было точное сопоставление границ налогообложения, в результате чего было сложно определить привилегии и дискриминации во внешней торговле. Такие формы налогообложения препятствовали прогрессу производительности из-за межзаводского разделения труда и способствовали развитию неэкономических форм концентрации предпринимателей, что казалось сомнительным и неоправданным с экономической, общественной и политической точек зрения.

НДС, взимаемый в России, можно определить как многофазный налог, взимаемый с чистого оборота. Это означает, что на каждой стадии производства налогообложению подлежит лишь вновь созданная стоимость. Тем самым по отношению к общей стоимости конечного продукта (нетто-цена) как сумме всех стоимостей, созданных на отдельных стадиях производства и реализации, ставка налога применяется лишь единожды. Идея эта сама по себе хороша. Однако из-за неразвитости учетной базы, отсутствия традиций по применению нормального налога с оборота, неподготовленности наших хозяйственных агентов к использованию НДС в основу его взимания была положена модель исчисления, при которой сам объект обложения — добавленная стоимость — не определяется. Поэтому возникла необходимость в ряде упрощений при расчетах, приводящих к частичному включению налога в базу при последующем обложении.

В связи с тем, что НДС относится к косвенным налогам, то и носителями его выступают не производственные предпри-

ятия, а население. Однако из-за большого разрыва во времени между моментом уплаты НДС при приобретении предприятиями сырья, материалов, топлива и моментом получения средств от покупателей за реализованные товары (с учетом НДС) они оказываются в сложном финансовом положении. С учетом сложившейся задержки платежей разрыв составляет несколько месяцев. В течение этого времени большие суммы выпадают из оборота предприятий без компенсации. Возрастает и без того огромный дефицит оборотных средств. А ведь удельный вес НДС составляет от 10 до 25% в общем объеме выручки от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Для носителя налога НДС имеет регрессивный характер, поскольку группы лиц с низким уровнем доходов выплачивают относительно большую долю своих доходов по сравнению с высокодоходными группами населения. Поэтому проблема использования НДС непосредственно связана с уровнем дифференциации населения по величине доходов и с долей низкооплачиваемых категорий населения. Другими словами, НДС не удовлетворяет принципу платежеспособности, поскольку налоговое бремя, которое несут налогоплательщики, не соответствует их индивидуальному экономическому потенциалу: нет как «горизонтальной», так и «вертикальной» справедливости. В настоящее время вокруг НДС идут большие дискуссии. Одним из поводов служат процедуры взимания налога, невольно вызывающие подозрения в «двойном счете», да и требующие на крупных предприятиях выделения собственной службы¹.

Существует точка зрения о том, что «в последующем при стабильно развивающейся экономике, когда цены уравниваются и ведущим фактором для них станет спрос, НДС потеряет свою фискальную привлекательность, будет притеснен прямыми налогами. Куда естественнее отвечает характеру налогов обложение государством доходов, накоплений, ресурсов, а не хозяйственных актов»². Однако, на наш взгляд, этот налог имеет свое будущее и в рамках развитой рыночной экономики (кстати, об этом свидетельствует и опыт стран ЕС), поскольку по-

¹ См.: *Фельдман А. О налоговой системе Российской Федерации // Экономист. 1993. № 10. С. 59.*

² *Люсов А. Н. Налоговая система России. Налогообложение банков. М.: Банкцентр, 1994. С. 57.*

средством этого налога государство регулирует расходы своих граждан. НДС вполне соответствует рыночным условиям хозяйствования, особенно при высоком уровне инфляции. Мировой опыт свидетельствует, что налоговая система, построенная на базе НДС, обеспечивает высокую стабильность поступлений в бюджет налогов и незначительную зависимость его от характера экономической конъюнктуры. Этот вид налога составляет устойчивую и широкую базу формирования бюджета, любое незначительное повышение его ставок существенно увеличивает поступления в бюджет. Более того, НДС обладает такими свойствами, как универсальность и абсолютная объективность, он практически не влияет на относительные конкурентные позиции секторов экономики. Следовательно, этот налог всегда будет заслуженно занимать одно из центральных мест в налоговой системе государства. Поэтому предложения отказаться от него экономически не обоснованы и практически неосуществимы, поскольку НДС является стабильным и существенным источником налоговых поступлений в бюджет. Вместе с тем с учетом инфляции данный налог практически не в состоянии оказывать позитивное влияние на заинтересованность предприятий в наращивании или сокращении производства, поскольку существенно превалирует ценовой фактор. Роль спросового ограничителя НДС не выполнил в России также из-за крайне низкой эластичности отечественной экономики. НДС оказывается ощутимым для предприятия-производителя лишь в случае высокой степени насыщенности рынка, когда потребитель на повышение цены товара реагирует сокращением объемов потребления, а производитель на снижение цен — расширением производства. Для экономики России в целом характерна низкая эластичность спроса по цене, что связано с наследием административного режима и целым рядом структурно-воспроизводственных характеристик российской экономики (преобладанием на рынке товаров производственно-технического назначения, высокой долей низкодоходных категорий населения, ориентированных исключительно на предметы первой необходимости и др.). В результате весь прирост цены за счет НДС перекладывается на потребителя. Именно поэтому предпринятое снижение стандартных ставок данного налога и установление льготных ставок не привели (и не могли привести) к снижению конечной

цены реализации, не расширили объемов предложения товаров и не повлияли на темпы инфляции.

До 2004 г. в налоговой системе Российской Федерации присутствовал налог с продаж, который по своей сути является разновидностью налога на добавленную стоимость, взимаемого в розничной торговле. В налоговой практике нашей страны встречаются случаи введения новых налогов, дублирующих уже действующие и не отменяющих старые. Введение в 1998 г. регионального налога с продаж есть нечто иное, как небезуспешная попытка реанимировать действовавший до 1996 г. спецналог. Поскольку объектом обложения налогом с продаж является стоимость товаров (работ, услуг), реализуемых в розницу или оптом за наличный расчет, то целесообразность его введения можно было бы объяснить лишь причинами технического свойства, направленными на облегчение сбора налога на добавленную стоимость в розничной сети. В таком случае следовало бы сузить область применения НДС, оставив его лишь в производстве, финансовой сфере и оптовой торговле. Однако объектом обложения НДС является оборот по реализации на территории РФ товаров, выполненных работ и оказанных услуг. В результате один и тот же объект (к примеру, услуги пассажирского транспорта) подвергается двойному обложению. Более того, в объект обложения налогом с продаж попала стоимость подакцизных товаров, которая включается в облагаемый оборот при исчислении НДС. Налицо уже «тройное» обложение.

Положение усугубляется еще и тем, что сама процедура взимания НДС невольно вызывает подозрения в «двойном счете». НДС — это по экономической сущности принудительное обложение затрат на оплату труда и полученных накоплений производителя (продавца). Возмещается оно в конечном счете в издержках производства через обусловленный им прирост номинальной оплаты труда, амортизационных начислений, ссудного процента и учетных ставок. НДС — это в конечном счете налог на потребителя, означающий прямое увеличение цены покупки. В условиях роста номинальных затрат на рабочую силу при снижающейся производительности труда этот налог сам становится мощным инфляционным фактором. Сокращение объема производства делает также ненадежными источниками налога. С другой стороны, НДС «отвязан» от доходов своего платель-

щика (изготовителя, продавца), и он взимается при каждом акте купли-продажи. Таким образом, решение о введении налога с продаж без предварительной взаимоувязки его с НДС, а также без устранения внутренне отрицательных свойств НДС было непродуманным.

Налоги, взимаемые в процессе приращения и движения имущества

Материальную основу предпринимательской деятельности составляет принадлежащее предпринимателю имущество. В его состав входят здания, сооружения, оборудование, машины, земельные участки, иные вещи, используемые в производственном процессе и в коммерческой деятельности, деньги, ценные бумаги, различные имущественные права, в том числе на материальные объекты (промышленные образцы, товарные знаки, ноу-хау, торговые секреты, фирменные наименования).

В налоговом законодательстве РФ нет определения понятия «имущество» для целей налогообложения.

По гражданскому законодательству под имуществом понимают совокупность всех выраженных в денежной форме ценностей и прав на эти ценности находящихся в распоряжении субъекта на конкретную дату.

В отличие от этого в налоговом законодательстве понятие «имущество» имеет две специфики: с одной стороны, к имуществу относятся также материальные средства предприятия, даже если право собственности на них передано кредитору в обеспечение долга (например, залог). Следовательно, понятие «имущество» таким образом расширяется. С другой стороны, налоговое право сужает понятие «имущество», поскольку долги уменьшают величину налогообязанного имущества.

В зависимости от налоговой базы имущественные налоги можно разделить на три группы:

- 1) совокупный и частичный налоги на имущество;
- 2) брутто- и нетто-налоги на имущество;
- 3) налоги на возникновение, прирост и движение имущества.

Под совокупными налогами на имущество подразумеваются все налоги, которые взимаются с имущества одного налого-

плательщика (например, налог на имущество предприятия). В противоположность этому частичный налог на имущество применяется по отношению к отдельному виду имущества, например, к земле.

При исчислении брутто-налога на имущество исходят из актива баланса предприятия, включая и заемные средства. А нетто-налог на имущество взимается с разницы между всем имуществом и привлеченными средствами.

Налог на возникновение имущества представляет собой налог на имущество, находящееся в распоряжении собственника на конкретную дату. Налог на прирост имущества исчисляется в рамках одного периода (например, налог на военные прибыли). Налог на движение имущества взимается при передаче имущества в собственность другого лица (например, налог с наследств и дарений).

Большинство имущественных налогов взимается регулярно (налоги на имущество физических или юридических лиц) или нерегулярно (налог с наследств).

В зависимости от величины налогового бремени различают, как правило, номинальные и реальные имущественные налоги. Источником погашения налогового долга по номинальным налогам выступает обычно доход, приносимый имуществом, тогда как для уплаты реальных налогов необходимо привлекать другие источники дохода, включая продажу имущества. На практике, как правило, все имущественные налоги, за исключением налогов с наследств и дарений, из-за своих невысоких налоговых ставок носят номинальный характер.

Регулярные имущественные налоги в силу того, что их уплачивают по частям, а также из-за их принадлежности к брутто-налогам, целесообразно рассматривать как налоги, взимаемые по принципу получения услуг от государства. К числу таких налогов в первую очередь следует отнести земельный налог.

В настоящее время наметилась тенденция к объединению имущественных и земельного налогов в единый — налог на недвижимость. В 1997—2003 гг. в городах Великом Новгороде и Твери проводился эксперимент по налогообложению недвижимости. Суть его в том, что был установлен местный налог на недвижимость. С момента его введения организации и физичес-

кие лица освобождались поэтапно от уплаты налога на имущество предприятий, налога на имущество физических лиц, за исключением налога на транспортные средства, предусмотренного Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц», и земельного налога в городах Великом Новгороде и Твери.

Ресурсные налоговые платежи

Налоги являются также наиболее известным и уже давно используемым видом экономического регулирования охраны окружающей среды. Происходит это посредством налоговых льгот для инициирования природоохранных инвестиций, применения ускоренной амортизации по очистному оборудованию, платежей за вредные выбросы, штрафов за превышение установленных норм выбросов, целевых субсидий, льготного кредитования, импортных тарифов и т. д. Основное назначение платежей за пользование природными ресурсами — стимулирование рационального природопользования и обеспечение ресурсами для финансирования природоохранных и природовосстановительных мероприятий.

Существующая ныне нормативная база предусматривает формирование новой системы платежей за природопользование. Базовым законом, определяющим сущность экономического механизма регулирования отношений природопользования, и в частности, платность природопользования, является Закон РСФСР «Об охране окружающей природной среды». Наиболее значительной мерой экономического стимулирования, предусмотренной в законе, является плата за пользование природными ресурсами.

Различают два природопользования:

- 1) изъятие, потребление природного вещества;
- 2) сброс, выброс, размещение отходов производства в природной среде.

В зависимости от этого различают два вида платежей:

- 1) платежи за пользование природными ресурсами (землей, недрами, водой, лесом и иной растительностью, животным миром, рекреационными и иными природными ресурсами), направляемые в федеральный, региональные и местные бюд-

жеты для расходования на нужды воспроизводства соответствующих видов природных ресурсов;

2) платежи за выбросы, сбросы и размещение отходов, перечисляемые загрязнителем в экологические фонды.

Закон «Об охране окружающей природной среды» подкрепляется и конкретизируется специальным законодательством, которое посвящается охране и рациональному использованию природных ресурсов. Это Закон РФ «О недрах», Основы лесного законодательства РФ, Водный кодекс РСФСР.

Механизм действия этих налогов строится по одному принципу:

1) при использовании тех или иных ресурсов в пределах установленных лимитов суммы причитающихся к уплате налоговых платежей за пользование этими ресурсами относятся на себестоимость продукции (работ, услуг);

2) в случае сверхлимитного или нерационального природопользования платежи вносятся из прибыли, остающейся в распоряжении предприятий после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. Размеры соответствующих платежей во втором случае устанавливаются кратнo первому.

Эта мера действена при условии достаточной весомости указанных налогов в структуре основных платежей предприятий в бюджет и внебюджетные фонды.

Плата за природные ресурсы взимается:

◆ за право пользования природными ресурсами в пределах установленных лимитов. По действующему законодательству это платежи за пользование недрами, акваторией и участками морского дна, плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем, лесной сбор, земельный налог. Эти платежи относятся на себестоимость продукции;

◆ за сверхлимитное и нерациональное использование природных ресурсов. Размер платежа в данном случае увеличивается кратнo предыдущему и относится на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет;

◆ на воспроизводство и охрану природных ресурсов. К ним относятся отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, отчисления на воспроизводство, охрану и защиту лесов.

Одним из важнейших налоговых платежей за пользование природными ресурсами является плата за землю, которая имеет три разновидности: земельный налог, арендная плата за землю и нормативная цена земли. Таким образом, земельный налог имеет двойственную природу: с одной стороны, он входит в состав платежей за пользование природными ресурсами, а с другой — он имеет доходную основу. Однако при исчислении налога за основу берут не доход, а земельную собственность. Под земельной собственностью следует понимать собственность не только на землю, но и на здания и сооружения, построенные на этой земле, а в сельском хозяйстве также скот, производственное оборудование и другие средства производства.

Земельный налог — местный налог, взимаемый с организаций и физических лиц — собственников земли, землевладельцев и землепользователей. В российском законодательстве о земле отсутствуют критерии для разграничения понятий собственник земли, землевладелец, и землепользователь. Думается, что землепользователь имеет право на обработку земли и присвоение урожая, землевладелец — на свободную торговлю землей, а собственник — на владение, пользование и распоряжение землей.

В качестве объекта обложения земельным налогом выступает земельный участок, предоставленный юридическим и физическим лицам в собственность, владение или пользование. Земля как объект обложения имеет много преимуществ по сравнению с другими предметами налогов. Налогообложение земли исключает возможность вывоза капитала за пределы государства в офшорные зоны. Известно, что во многих странах проблема утечки налоговых поступлений государства в налоговые оазисы очень актуальна. Для транснациональных корпораций перевод деятельности в страну с наилучшим налоговым климатом не представляет трудностей. Интеграция международных финансов, возможно, заставит правительства всех стран переосмыслить механизмы получения государственных доходов. Растет число людей, которые научились искусно обходить подоходный налог и налог на капитал. В этих условиях обложение земельным налогом приобретает особую актуальность.

Несмотря на свою многочисленность, налоговые платежи за природные ресурсы установлены при отсутствии рынка этих

ресурсов, что исключает возможность применять рыночные цены на природные ресурсы для целей налогообложения. Масштабы налогообложения природопользования и загрязнения окружающей среды несопоставимы с масштабами налогообложения доходов и имущества предприятий. Кроме того, установленные способы взимания этих платежей обрекают их, в отличие от большинства других налогов, на инфляционное обесценивание. Поэтому не удивительно, что налоговые платежи за природные ресурсы играют незначительную роль в формировании доходов бюджетной системы. Удельный вес всех вышеперечисленных налогов невелик и в составе затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). В особенности это касается платежей предприятия за пользование недрами и за выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду. Очевидно, что следует изменить структуру обязательных налоговых платежей предприятий в сторону их увеличения.

На наш взгляд, любое разбиение налогов на определенные группы может носить только условный характер, так как все без исключения налоги в той или иной мере влияют на все стороны хозяйственной деятельности и по природе своей всегда оказывают комплексное воздействие на всю гамму экономических отношений. Поэтому при отнесении того или иного налога к конкретной группе подразумевается его доминирующее влияние на какую-либо группу экономических показателей.

3. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ. ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

В результате налоговой реформы Россия вошла в 1992 г. с новой налоговой системой, главными составными частями которой стали:

1) налог на прибыль предприятий и организаций, который практически не отличался от соответствующего налога, применявшегося в СССР в 1991 г., однако коренным образом отличался от системы нормативного распределения прибыли, применявшегося до этого;

2) налог на добавленную стоимость, введенный вместо налога с продаж и налога с оборота и заменивший последний не по форме, а по своей роли в формировании бюджета;

3) акцизы на отдельные виды товаров, причем в число подакцизных товаров попало минеральное сырье. Таким образом, на акцизное законодательство была возложена несвойственная ему функция — изъятие части рентного дохода, образующегося при добыче из месторождений с относительно лучшими горно-геологическими и экономико-географическими характеристиками. Кроме того, нефть — продукт не конечного, а промежуточного потребления, поэтому применение акцизов (налогов на предметы потребления населением) по отношению к минеральному сырью с теоретической точки зрения представляется неправомерным;

4) плата за землю, формами которой являются земельный налог, нормативная цена земли и арендная плата;

5) совокупность налогов, связанных с разработкой и добычей полезных ископаемых на территории РФ, которые были введены законом о недрах;

6) подоходный налог с населения, основные принципы обложения которым в 1992 г. не претерпели существенных изменений, хотя по сравнению с прежними годами можно увидеть дальнейший отход от шедулярности системы в пользу унитарного налогообложения;

7) отчисления во внебюджетные фонды социальной и производственной направленности, сосредоточившие в 1992—1993 гг. ресурсы, эквивалентные половине консолидированного бюджета страны: в Пенсионный фонд (страховой тариф взносов был установлен в размере 31,6% от начисленного фонда заработной платы для всех предприятий и 1% с заработной платы граждан, взимающийся у источника ее выплаты), в Фонд социального страхования (5,4% от начисленной оплаты труда), в Государственный фонд занятости населения (2% от начисленной оплаты труда), в Фонд обязательного медицинского страхования (3,6% от фонда оплаты труда). В 1992—1994 гг. существовал также ряд внебюджетных фондов производственного назначения: Фонд финансирования НИОКР, Фонды финансового регулирования в металлургической промышленности, Фонды финансового регулирования в топливно-энергетическом комплексе, дорожные фонды, которые формировались за счет целевых налогов (налога на реализацию горюче-смазочных материалов, налога на пользователей автодорог, налога с владельцев транспортных средств, налога на приобретение автотранспортных средств, акцизов с продажи легковых автомобилей в личное пользование граждан) и ряд других фондов. В дорожные фонды могли направляться также средства от проведения займов, лотерей, продажи акций, штрафных санкций, добровольных взносов, из других источников, включая ассигнования из бюджетов РФ;

8) местные налоги и сборы; при этом из-за отсутствия их закрытого перечня в федеральном законодательстве местные органы власти вводили новые, причем довольно своеобразные налоги и сборы (к примеру, сбор за прогон скота мимо здания банка, налог на содержание местной футбольной команды и т.п.), что в конечном итоге нарушило целостность и единство налоговой системы России и привело к доведению количества налогов и сборов до 200;

9) таможенные пошлины, порядок взимания которых и ныне регулируется таможенным законодательством;

10) другие налоги и сборы.

Налоговая система Российской Федерации, согласно ст. 12 НК РФ, включает в себя три вида налогов и сборов: федеральные налоги и сборы, налоги и сборы субъектов Федерации (региональные налоги и сборы), местные налоги и сборы.

В настоящее время сложилась ситуация, когда наряду с общим режимом налогообложения применяются специальные налоговые режимы. С момента зарождения налоговой системы Российской Федерации (с 1992 г.) действовал Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1, в котором определялись виды налогов (сборов), но понятия «специальный налоговый режим» этот закон не содержал, хотя такие режимы фактически применялись.

Еще к середине 80-х гг. появилась государственная концепция развития свободных экономических зон на территории СССР. В 1990 г. Верховный Совет РСФСР принял решение о создании 11 свободных экономических зон с более льготным режимом. А в 1992 г. принят Закон РФ о создании закрытых административно-территориальных образований (ЗАТО) с льготными налоговыми режимами на месте закрытых городов и поселков оборонного значения.

В связи с тем, что ряд статей Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» продолжает действовать до принятия всех глав второй части Налогового кодекса РФ, в декабре 2001 г. в этот закон были внесены изменения. Было определено, что налоговое законодательство Российской Федерации может устанавливать специальные налоговые режимы (или системы налогообложения), предусматривающие особый порядок исчисления и уплаты налогов, в том числе замену совокупности налогов и сборов одним налогом. В этом законе было оговорено, что установление и введение в действие специальных налоговых режимов не означает установления и введения в действие новых налогов и сборов, а случаи и порядок применения специальных налоговых режимов определяются актами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, т. е. по каждому виду специального налогового режима (СНР) должен быть предусмотрен отдельный закон (или соответственно глава НК РФ).