

ОСНОВНЫЕ ИТОГИ ИНСТИТУЦИАЛИЗАЦИИ РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Современной налоговой системе Российской Федерации – почти два десятилетия. Эпоха построения рыночного государства наложила свои отпечатки на ее структуру. В статье проведен анализ институциональных и структурных изменений в национальной системе налогообложения с середины 80-х годов XX века по настоящее время; выделены ключевые этапы ее становления и результаты институциональных изменений.

Распад СССР, в начале 1990-х гг., привел к изменению базовых институциональных позиций национальной экономики. Разрушение административно-хозяйственного механизма на государственном уровне с очевидностью привело к потере деловых связей и снижению уровня координации между хозяйствующими субъектами и, как следствие, к резкому снижению экономической активности и результативности, к невозможности пополнения государственных и муниципальных бюджетов, фондов социального страхования и обеспечения.

Идея быстрого перевода экономики страны на рыночные механизмы регулирования способствовала тому, что основными направлениями экономической политики в этой ситуации стали: *во-первых*, либерализация цен и торговли с целью установления рыночной стоимости товаров, ликвидации товарного дефицита, запуска механизма конкуренции, стимулирования деловой активности, ускорения товарооборота, формирования инфраструктуры сбыта продукции; *во-вторых*, широкая приватизация государственной собственности в целях формирования экономических стимулов для деловой активности; *в-третьих*, финансовая стабилизация с целью снижения уровня инфляции, установления устойчивого курса рубля.

Особой финансовой задачей стало формирование государственных и муниципальных бюджетов, фондов социального назначения. Принятие в декабре 1991 года Закона РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации» и совокупности правовых актов, устанавливающих отдельные налоги и сборы в Российской Федерации, ознаменовало революционный этап налоговой политики молодого российского государства. Закон «Об основах налоговой системы» впервые в новейшей истории России установил перечень поступающих в бюджетную систему страны налогов, сборов, пошлин и других фискальных платежей, определил понятия плательщиков, их права и обязанности, а также права и обязанности налоговых органов. В соответствии с данным законом, установление и отмена налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также льгот их плательщикам стала осуществляться высшим органом законодательной власти.

Перечень основных норм бюджетно-налогового законодательства, принятых в начале 90-х годов (преимущественно в 1991 г.) представлен в таблице 1.

Институциональная основа построения бюджетно-налоговой системы России в начале 90-х годов XX века

Нормативно-правовой акт	Суть установлений	Годы действия
<i>1. Законы СССР, РСФСР, РФ</i>		
«Гражданский процессуальный кодекс РСФСР» (утв. ВС РСФСР 11.06.1964)	Основные положения гражданского процессуального законодательства	1964-2003
«Кодекс РСФСР об административных правонарушениях» (утв. ВС РСФСР 20.06.1984)	Основные положения законодательства об административных правонарушениях	1984-2002
Закон РФ № 340-1 от 20.11.1990 «О государственных пенсиях в Российской Федерации»	Общие положения об организации пенсионной системы РФ, условиях и источниках пенсионных выплат	1991-2001
Закон РСФСР № 348-1 от 22.11.1990 «О крестьянском (фермерском) хозяйстве»	Порядок налогообложения доходов крестьянского хозяйства	1990-2003
Закон РСФСР № 443-1 от 24.12.1990 «О собственности в РСФСР»	Налоги, пошлины и иные государственные доходы определены как источники поступления в государственную (РСФСР и республик, краев и областей в ее составе) казну (бюджет)	1990-1994
Закон РФ № 943-1 от 21.03.1991 «О налоговых органах Российской Федерации»	Основные положения, задачи, права и обязанности налоговых органов, а также их ответственность	С 1991 по настоящее время; в связи с вступлением в силу Ч. I НК РФ ряд норм утратили силу
Земельный кодекс РСФСР № 1103-1 от 25.04.1991	Основные элементы земельного налога, порядок исчисления арендной платы за землю, и платы за приобретение земли в собственность	1991-2002
Закон СССР № 2213-1 от 31.05.1991 «Об изобретениях в СССР»	Освобождение по налогообложению прибыли (дохода) и валютной выручки предприятий от использования изобретений в течение пяти лет	С 1991 по настоящее время
Закон РФ № 1499-1 от 28.06.1991 «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации»	Общие положения об организации системы медицинского страхования в РФ, регулировании отношений сторон, условиях и источниках медицинского страхования	1992-2010

Продолжение табл. 1

Нормативно-правовой акт	Суть установлений	Годы действия
Закон РСФСР № 1545 от 04.07.1991 «Об иностранных инвестициях в РСФСР»	Условия налогообложения и проверки в целях налогообложения предприятий с иностранными инвестициями	1991-1999
Закон РФ № 1738-1 от 11.10.1991 «О плате за землю»	Механизм платы за землю	С 1992 по настоящее время; <i>основные положения закона утратили силу с 2004 г.</i>
Закон РФ № 1759-1 от 18.10.1991 «О дорожных фондах в Российской Федерации»	Существенные элементы: налога на реализацию горюче-смазочных материалов; налога на пользователей автомобильных дорог; налога с владельцев транспортных средств; налога на приобретение транспортных средств	1992-2004
Закон РСФСР № 1799-1 от 24.10.1991 «Об индексации денежных доходов и сбережений граждан в РСФСР»	Условия налогообложения выплат по индексации доходов граждан	1991-2004
Закон РФ № 1992-1 от 06.12.1991 «О налоге на добавленную стоимость»	НДС	1992-2000
Федеральный закон № 1993-1 от 06.12.1991 «Об акцизах»	Акцизы	1992-2000
Закон РФ № 1998-1 от 07.12.1991 «О подоходном налоге с физических лиц»	Подоходный налог с физических лиц	1992-2001
Закон РСФСР № 2000-1 от 07.12.1991 «О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации»	Регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью	1992-2003
Закон РФ № 2003-1 от 09.12.1991 «О налогах на имущество физических лиц»	Налог на имущество физических лиц	С 1992 по настоящее время
Закон РФ № 2005-1 от 09.12.1991 «О государственной пошлине»	Государственная пошлина	1992-2004
Закон РСФСР № 2018-1 от 12.12.1991 «О курортном сборе с физических лиц»	Курортный сбор	1992-2003
Закон РФ № 2020-1 от 12.12.1991 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения»	Налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения	1992-2005
Закон РФ № 2023-1 от 12.12.1991 «О налоге на операции с ценными бумагами»	Налог на операции с ценными бумагами	1992-2004
Закон РФ № 2030-1 от 13.12.1991 «О	Налог на имущество пред-	1992-2003

Нормативно-правовой акт	Суть установлений	Годы действия
налоге на имущество предприятий»	приятый	
Продолжение табл. 1		
Закон РФ № 2069-1 от 20.12.1991 «О подоходном налоге с предприятий»	Подоходный налог с предприятий	<i>Закон не вступил в силу</i>
Закон РФ № 2071-1 от 20.12.1991 «Об инвестиционном налоговом кредите»	Инвестиционный налоговый кредит	1992-1998
Закон РФ № 2116-1 от 27.12.1991 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»	Налог на прибыль предприятий и организаций	1992-2001
Закон РФ № 2118-1 от 27.12.1991 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»	Основные понятия и определения налогового законодательства, права и обязанности участников налоговых правоотношений, перечень фискальных платежей	1992-1999
Закон РФ № 2124-1 от 27.12.1991 «О средствах массовой информации»	Сбор за регистрацию СМИ	С 1991 по настоящее время; <i>положения закона о сборе за регистрацию СМИ утратили силу с 2005 г.</i>
<i>2. Иные нормативно-правовые акты органов государственной власти и управления СССР, РСФСР и РФ</i>		
Указ Президиума Верховного совета СССР № 3820-X от 26.01.1981 «Об утверждении положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей»	Порядок взыскания задолженностей по налогам и неналоговым платежам, условия отсрочки, рассрочки и списания задолженности; порядок обжалования действий должностных лиц органов взыскания	1981-1992
Постановление Госкомцен СССР № 551 от 14.10.1988 «Прейскурант № 03-03. Тарифы на воду, забираемую из водохозяйственных систем (поверхностные и подземные источники)»	Установлены тарифы на воду, забираемую из водохозяйственных систем	1990-1998
Постановление Совета Министров РСФСР № 179 от 30.05.1990 «Положение о порядке взимания с предприятий, объединений и организаций повышенной платы за превышение нормативов сброса производственных вод в системы канализации населенных пунктов»	Порядок взимания платы за превышение нормативов сброса производственных вод	1990-1995

Окончание табл. 1

Нормативно-правовой акт	Суть установлений	Годы действия
Постановление Государственного комитета СССР по труду и социальным вопросам № 358 и Секретариата ВЦСПС № 16-28 от 03.09.1990 «Об утверждении видов заработной платы и других выплат, на которые не начисляются страховые взносы и которые не учитываются при определении среднемесячного заработка для исчисления пенсий и пособий по государственному социальному страхованию»	Виды доходов физических лиц, на которые не начисляются страховые взносы и которые не учитываются при определении заработка для исчисления пенсий и пособий по социальному страхованию.	1990-1999
Письмо Министерства финансов РСФСР № 16/111 от 27.05.1991 «Об исчислении и внесении в бюджет платы за воду»	Плата за воду предприятиями, забирающими ее для собственных нужд	1991-1998
Постановление Президиума Совета ФНПР № 4-1 от 29.05.1991 «Временное положение о Фонде социального страхования РСФСР»	Общие положения, задачи и функции, источники формирования средств ФСС, вопросы управления и правовое положение фонда	1991-1994
Постановление Правления Пенсионного фонда РСФСР № 102 от 31.05.1991 «Об утверждении временной инструкции о порядке уплаты страховых взносов предприятиями, организациями и гражданами в Пенсионный фонд РСФСР»	Основные элементы и порядок уплаты страховых взносов в Пенсионный фонд РСФСР	1991-1994
Постановление Совета министров РСФСР № 327 от 14.06.1991 «О порядке взимания государственной пошлины за регистрацию предприятий в РСФСР»	Порядок взимания государственной пошлины за регистрацию предприятий в РСФСР	1991-2002
Постановление Верховного Совета РСФСР № 2057-1 от 18.12.1991 «О регистрации общественных объединений в РСФСР и регистрационном сборе»	Размер регистрационных сборов за регистрацию общественных объединений РСФСР	1991-2002
Постановление Верховного Совета РФ № 2122-1 от 27.12.1991 «Вопросы Пенсионного фонда Российской Федерации (России)»	Положение о Пенсионном фонде России: общие положения, цели и задачи, источники финансирования фонда и управление фондом	С 1992 по настоящее время
Постановление Верховного Совета РФ № 2126-1 от 27.12.1991 «О страховом тарифе взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации»	Установлен страховой тариф взносов в Фонд социального страхования Российской Федерации в 1992 году	1992

Даже приведенный анализ не может отразить всех масштабов начавшихся институциональных изменений в федеральном законодательстве; уже к 1 янва-

ря 1992 года действовало 88 нормативно-правовых актов и отменены нормы 82 законов и подзаконных актов, действовавших до этого времени, что вдвое превышало количество институциональных установлений на начало 1991 года.

Нормы Закона РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации» (далее – Закон) устанавливали общие принципы построения национальной налоговой системы, налоги, сборы, пошлины и другие платежи, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов. При всей своей изначальной лаконичности Закон, с течением времени прирастал новым содержанием.

В табл. 2 и 3 приведен сравнительный анализ, введенных Законом, соответственно, а) базовых принципов налогообложения и б) видов устанавливаемых в РФ налогов и сборов по состоянию на 1991, 1998 и 2004 годы.

Табл. 2

Изменения в структуре и содержании общих принципов обложения, установленных в Законе РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации» в 1991-2004 гг.

1991 г.	1998 г.	2004 г.
Обязательность установления и отмены налогов, сборов, пошлин и других платежей, а также распределения средств от налогов между бюджетами разного уровня исключительно в соответствии с Законом.	То же. <i>Установлено, что органы государственной власти субъектов федерации могут предоставлять дополнительные льготы по налогообложению (введен в 1992 г.). Введен запрет на введение органами государственной власти всех уровней налогов, не установленных законом и повышать ставки налогов и других платежей (введен в 1992 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. 1 Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Законы, приводящие к изменению размеров налоговых платежей, обратной силы не имеют.	То же.	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. 1 Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Установлено верховенство международных правовых норм перед национальными.	То же.	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. 1 Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Введены понятия «налога, других фискальных платежей» и «налоговой системы»; «плательщиков».	<i>В состав фискальных платежей введена таможенная пошлина (введен в 1992 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. 1 Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>

Продолжение табл. 2

1991 г.	1998 г.	2004 г.
Установлены характеристики объектов налогообложения и порядок уплаты налогов.	То же. <i>Уточнен порядок уплаты налогов (введен в 1992 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Определен порядок установления налоговых ставок, в том числе порядок утверждения ставок акцизов.	То же. <i>Уточнен порядок установления налоговых ставок, ставок акцизов (введен в 1993 г.). Определен порядок установления таможенных пошлин (введен в 1993 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Введена обязательность учета налогоплательщиков в налоговых органах.	То же. <i>Уточнен порядок открытия плательщиками счетов в кредитных организациях только после постановки на учет в налоговом органе (введен в 1998 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Введен перечень применяемых налоговых льгот.	<i>Установлено, что льготы по всем налогам применяются только в соответствии с действующим законодательством (введен в 1992г.) Установлен запрет предоставления налоговых льгот, носящих индивидуальный характер, если иное не установлено законом РФ (введено в 1992г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Введен принцип избежания двойного налогообложения.	То же.	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Определены права и обязанности налогоплательщика и его ответственность за нарушение налогового законодательства.	<i>Уточнены права налогоплательщиков (введен в 1992 г.). Уточнена ответственность налогоплательщиков (введен в 1992 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.). Отдельные виды ответственности признаны неконституционными и утратили силу (введен в 1999 г.).</i>
Установлены права налоговых органов и их должностных лиц, обязанности налоговых органов. Установлена ответствен-	<i>Уточнены права налоговых органов и их должностных лиц (введен в 1992 г. и в 1998 г.). Уточнена ответствен-</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>

1991 г.	1998 г.	2004 г.
ность налоговых органов.	<i>(введен в 1992 г.).</i>	

Продолжение табл. 2

1991 г.	1998 г.	2004 г.
Установлены обязанности банков, кредитных учреждений и предприятий и их ответственность за нарушение этих установлений.	То же. <i>Введена ответственность кредитных учреждений за открытие счетов без предъявления документа о постановке плательщика на налоговый учет (введен в 1992 г. и в 1998 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Защита прав и интересов налогоплательщиков и государства на основании закона, в судебном порядке.	То же.	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Установлена система налогов и сборов: федеральных налогов (15); налогов республик в составе РФ, краев, областей, автономной области, автономных округов (3); местных налогов (23).	<i>Изменена система налогов и сборов: федеральных налогов (18); налогов республик в составе РФ, краев, областей, автономной области, автономных округов (6); местных налогов (21) (введен в 1992 г., в 1995 г., в 1997 г., в 1998 г.).</i>	<i>Изменена система налогов и сборов: федеральных налогов (15); налогов республик в составе РФ, краев, областей, автономной области, автономных округов (4); местных налогов (4) в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (введен с 1 января 1999 г.). Установлены возможность применения специальных налоговых режимов и порядок их введения (введен в 2001 г.).</i>
Установлены обязательные элементы налогообложения. Установлены формы обеспечения выполнения обязанностей по уплате налогов.	То же. <i>Уточнены формы обеспечения выполнения обязанностей по уплате налогов (введен в 1992 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>
Введены нормы налогового контроля в соответствии с законом «О налоговой системе» и законом «О государственной налоговой службе РСФСР». Введен срок исковой давности, по претензиям, предъявляемым к плательщикам.	<i>Уточнен перечень государственных органов, представляющих отсрочки и рассрочки платежей по налогам в республиканский бюджет РФ и в другие бюджеты (введен в 1992 г.)</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>

Окончание табл. 2

1991 г.	1998 г.	2004 г.
Установлены межведомственные компетенции государственных органов по изданию инструкций и методических указаний по применению законодательства о налогах.	<i>Уточнены компетенции государственных органов по изданию инструкций и методических указаний (введен в 1992 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса (с 1 января 1999 г.).</i>
Введены принцип относительной неизменности налогового законодательства. Введен принцип преемственности институциональных реформ в области налогообложения в соответствии с законом.	Тоже. <i>Уточнен принцип преемственности институциональных реформ в области налогообложения (введен в 1992 г.).</i>	<i>Нормы утратили силу в связи с принятием Ч. I Налогового кодекса РФ (с 1 января 1999 г.).</i>

Табл. 3

Изменения в системе налогов и сборов, установленных в Законе РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации» в 1991-2004 гг.

1991 г.	1998 г.	2004 г.
<i>Федеральные налоги</i>		

а) налог на добавленную стоимость; б) акцизы на отдельные группы и виды товаров; в) налог на доходы банков; г) налог на доходы от страховой деятельности; д) налог с биржевой деятельности (биржевой налог); е) налог на операции с ценными бумагами; ж) таможенная пошлина; з) отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд Российской Федерации; и) платежи за пользование природными ресурсами; к) подоходный налог (налог на прибыль) с предприятий; л) подоходный налог с физических лиц;	а) налог на добавленную стоимость; б) акцизы на отдельные группы и виды товаров; в) налог на доходы банков; г) налог на доходы от страховой деятельности; д) налог с биржевой деятельности (биржевой налог); е) налог на операции с ценными бумагами; ж) таможенная пошлина; з) отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд Российской Федерации; и) платежи за пользование природными ресурсами; к) подоходный налог (налог на прибыль) с предприятий; л) подоходный налог с физических лиц;	а) налог на добавленную стоимость; б) акцизы (<i>изменен с 2000 г.</i>); г) <i>единый социальный налог (введен в 2001 г.)</i> ; е) налог на операции с ценными бумагами; ж) таможенная пошлина; и) платежи за пользование природными ресурсами; к) <i>налог на прибыль организаций (введен в 2001 г.)</i> ; в) <i>налог на доходы физических лиц (введен в 2000 г.)</i> ;
---	---	--

Продолжение табл. 3

1991 г.	1998 г.	2004 г.
---------	---------	---------

<p>ж) целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций независимо от их организационно - правовых форм на содержание милиции, на благоустройство территорий и другие цели;</p> <p>з) налог на рекламу;</p> <p>и) налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;</p> <p>к) сбор с владельцев собак;</p> <p>л) лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями;</p> <p>м) лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;</p> <p>н) сбор за выдачу ордера на квартиру;</p> <p>о) сбор за парковку автотранспорта;</p> <p>п) сбор за право использования местной символики;</p> <p>р) сбор за участие в бегах на ипподромах;</p> <p>с) сбор за выигрыш на бегах;</p> <p>т) сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;</p> <p>у) сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;</p> <p>ф) сбор за право проведения кино- и телесъемок;</p> <p>х) сбор за уборку территорий населенных пунктов.</p>	<p>ж) целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций независимо от их организационно - правовых форм на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели;</p> <p>з) налог на рекламу;</p> <p>и) налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;</p> <p>к) сбор с владельцев собак;</p> <p>л) лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями;</p> <p>м) лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;</p> <p>н) сбор за выдачу ордера на квартиру;</p> <p>о) сбор за парковку автотранспорта;</p> <p>п) сбор за право использования местной символики;</p> <p>р) сбор за участие в бегах на ипподромах;</p> <p>с) сбор за выигрыш на бегах;</p> <p>т) сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;</p> <p>у) сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;</p> <p>ф) сбор за право проведения кино- и телесъемок;</p> <p>х) сбор за уборку территорий населенных пунктов;</p> <p>ц) сбор за открытие игорного бизнеса (введен в 1992 г.);</p> <p>ч) налог на содержание жилищного фонда и объектов социально - культурной сферы (введен в 1992 г.).</p>	<p>з) налог на рекламу.</p>
---	---	-----------------------------

Необходимо отметить, что *состав существенных элементов одних налогов (сборов) устанавливался непосредственно нормами Закона РФ «Об основах*

налоговой системы Российской Федерации», тогда, как других - соответствующими нормами законов и нормативно-правовых актов, приведенных в табл. 1.

Особенностью данного Закона, также является то, что в нем, *кроме элементов налогов (сборов), были отражены нормы, характеризующие направление платежа* (конкретные виды бюджетов и других государственных фондов), а также *нормативы отчислений в эти бюджеты (фонды)*, что отчасти дублировало нормы Бюджетного кодекса РФ (№ 145-ФЗ от 31.07.1998 г.; введен в действие с 01.01.2000 г.). Позже, данные нормы стали прописываться, как правило, в Бюджетном кодексе РФ. Исключение составляет содержание ст.284, гл. 25. Ч. II Налогового кодекса РФ, предусматривающая нормы зачисления и направления платежа по налогу на прибыль (ст. 284 введена Федеральным законом № 110-ФЗ от 06.08.2001 г.).

Из анализа таблиц 2 и 3 с очевидностью следует, что начиная с 1992 г. начинает превалировать *эволюционная направленность налоговой политики* государства в вопросах построения современной налоговой системы. Изменяются, как *система основных принципов* обложения, так и *структура (видовой состав) налогов и сборов* Российской Федерации. К 2004 г. уменьшается их количество. Кроме того, изменениям подвергаются и *элементная база налогов (сборов), направления уплаты платежей* и нормативы их зачислений в бюджетные системы различных уровней. Эти процессы напрямую связаны с процессами *конституционного строительства в постсоветской России*. Содержание институциональных установлений, прописанных в Конституции Российской Федерации, принятой в 1993 г., ориентировано на построение современного государства с рыночными механизмами хозяйствования, базирующимися на принципах признания прав собственности и свободы волеизъявления, либеральных (в том числе экономических) ценностей. В табл. 4 выделены основные конституционные принципы построения бюджетно-налоговых отношений в Российской Федерации.

Из этих и других норм Конституции РФ вытекает достаточно сложная и многофункциональная структура фискальных принципов:

1) принцип реализации совместного ведения федерального центра и субъектов федерации в установлении общих принципов налогообложения и сборов (ст.72);

2) принцип обеспечения единства налоговой политики и налоговой системы на всей территории России. Статьи 8 и 74 Конституции гарантируют единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств. Статья 72, кроме указанного выше, к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов относит установление общих принципов построения системы органов государственной власти и местного самоуправления. Многоуровневость налогового законодательства, с учетом потребностей развития фискального федерализма, регламентируется нормами статей 71, 72, 75 и 132 Конституции. Правовое установление властных и имущественных норм в налоговых правоотношениях вытекает из смысла статьи 75;

3) принцип равенства прав субъектов РФ в принятии собственного налогового законодательства (пп. 1, 2, 4 ст. 5 Конституции утверждают равенство и самостоятельность законодательства субъектов РФ);

4) принцип конституционности актов налогового законодательства (статьи 4 и 125 Конституции устанавливают, что акты, в том числе и налоговые или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу);

5) принцип мобильности налоговой системы, как инструмента внешне-торговой и инвестиционной политики (статья 15 подтверждает действие на территории России общепринятых в мировой практике принципов и норм международного регулирования торгового оборота и движения капитала);

Табл. 4

Конституционная (институциональная) основа построения бюджетно-налоговой системы России с 1993 г. по настоящее время

Норма Конституции Российской Федерации	Суть установлений
Статья 57	Обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.
Статья 57	Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение плательщиков, обратной силы не имеют.
Статья 71	Отнесение к исключительной компетенции РФ вопросов, связанных с формированием федерального бюджета, установлением и отменой федеральных налогов и сборов.
Статья 72	Отнесение к компетенции РФ и субъектов РФ вопросов установления общих принципов налогообложения и сборов в РФ.
Статья 74	Недопустимость установления на территории РФ таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств.
Статья 75	Установление исключительно федеральными законами системы налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общих принципов налогообложения и сборов в РФ.
Статья 104	Обязательное наличие заключения Правительства РФ при внесении законопроектов о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты.
Статья 106	Обязательное рассмотрение в Совете Федерации, принятых Государственной Думой, федеральных законов по вопросам федерального бюджета и федеральных налогов и сборов.
Статья 114	Исключительные компетенции Правительства РФ в разработке и представлении в Государственную Думу федерального бюджета и в обеспечении его исполнения; в представлении Государственной Думе отчета об исполнении федерального бюджета.
Статья 132	Самостоятельность органов местного самоуправления в вопросах формирования, утверждения и исполнения местных бюджетов, установления местных налогов и сборов.

6) принцип обеспечения сбалансированности, осмотрительности и подконтрольности процесса бюджетного строительства (ст. 114 Конституции воз-

лагает на Правительство РФ обеспечение разработки и согласования бюджетных и налоговых показателей в интересах России, как единого экономического пространства, а нормы ст. 72, 74, 75 и 132 предполагают реализацию национальной бюджетно-налоговой политики в интересах не только федерального центра, но и субъектов федерации, и муниципалитетов);

7) принцип самостоятельности местного самоуправления в вопросах закрепления состава источников пополнения местных бюджетов и распоряжения этими средствами (ст.12 и 132 Конституции устанавливают права органов местного самоуправления самостоятельно управлять муниципальной собственностью, формировать, утверждать и исполнять местный бюджет, устанавливать местные налоги и сборы, решать иные вопросы, относящиеся к их компетенции);

8) принцип равенства налогоплательщиков перед государством и законом вытекает из смысла ст.19 Конституции;

9) принцип обязательности уплаты налогов, учета налогоплательщиков (ст.57 Конституции устанавливает обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы);

10) принцип защиты имущественных прав налогоплательщиков от неправомерных действий должностных лиц и иного ущерба, обязательность возврата из бюджета неправильно взысканных налогов (п.2 ст.8 Конституции защищает равным образом частную, государственную, муниципальную и иные формы собственности);

11) принцип предотвращения двойного налогообложения и неотчуждения налогового бремени (из смысла ст.34 и 35 Конституции вытекает право на свободное использование своих способностей в предпринимательской деятельности и неотчуждаемость имущества, что возможно лишь при разумном налоговом бремени и относительной стабильности налогового законодательства; а ст.54 и 57 Конституции определяют, что законы, отягчающие положение плательщика, обратной силы ее имеют);

12) принцип публичности и гласности информации в налоговых отношениях (ст.29. Конституции гарантирует право граждан получать информацию любым законным способом, за исключением сведений, составляющих государственную тайну);

13) принцип социальной ориентированности налоговой политики (ст.7 Конституции провозглашает Россию социальным государством, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека);

14) принцип обеспечения законности и правопорядка в налоговых отношениях, защита интересов участников налоговых отношений в суде (ст.123 Конституции подчеркивает гласность судопроизводства, осуществление его на основе состязательности и равноправия сторон).

В целом, законодательные инициативы государства в начале 90-х годов прошлого столетия в области налогообложения дали толчок масштабным изме-

нениям в данной сфере. Динамика институциональных изменений федерального законодательства в сфере налогообложения показана на рис. 1.

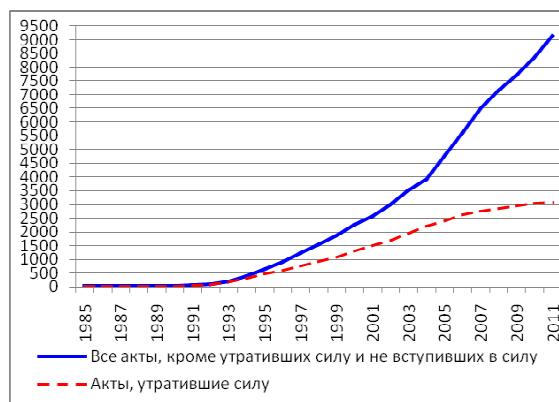


Рис. 1 – Количество нормативно-правовых актов по налогам, сборам и пошлинам, действующих в Российской Федерации на федеральном уровне (по состоянию на 1 января)

Изменения институциональных норм в сфере налогообложения, на федеральном уровне, обусловили необходимость разработки единого подхода к определению принципов налогообложения и построению национальной налоговой системы нового типа. В связи с этим, в 1998 году принята и с 1 января 1999 года вступила в законную силу часть I Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), устанавливающая, в частности:

- виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) и их должностных лиц.

Кроме того, в Ч. I НК РФ определен состав налогового законодательства, установлены правовые нормы его применения. Одновременно с этим прекратилось действие основной части правовых норм Закона 1991 г. «Об основах налоговой системы Российской Федерации», регламентирующих ранее данные установления. Принятие Налогового кодекса РФ совпало по времени с объявлением Россией технического дефолта, что, на наш взгляд, послужило дополни-

тельным стимулом для построения жизнеспособной налоговой системы, отвечающей основным требованиям либеральных, рыночных преобразований в стране. Основой этих преобразований стали институциональные изменения, проводимые в рамках конституционной реформы.

Следующим шагом в строительстве национального налогового законодательства стало принятие в августе 2000 года части II НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2001 г. и регламентирующей элементную базу отдельных федеральных, региональных и местных налогов, а также специальных налоговых режимов. Первое десятилетие XXI в. можно с уверенностью охарактеризовать, как эволюционный этап налоговой политики молодого рыночного государства.

Современный вид действующая сегодня система налогов и сборов Российской Федерации приобрела благодаря проведению последовательных изменений в составе налогов и их элементной базы. Результаты и окончательный вид (по состоянию на 1 января 2011 г.) институциональных установлений в современной национальной системе налогов и сборов показаны в табл. 5.

Табл. 5

Последовательность введения правовых норм (глав) части II НК РФ

Дата вступления в силу	Глава Ч. II НК РФ
<i>Федеральные налоги</i>	
С 1 января 2001 г.	Глава 21. Налог на добавленную стоимость Глава 22. Акцизы Глава 23. Налог на доходы физических лиц
С 1 января 2001 г. по 1 января 2010 г.	Глава 24. Единый социальный налог (<i>норма утратила силу; налог заменен сборами на социальное страхование и обеспечение, которые регулируются отдельным Федеральным законом № 212 от 24.07.2009 г. в актуальной редакции</i>)
С 1 января 2002 г.	Глава 25. Налог на прибыль организаций Глава 26. Налог на добычу полезных ископаемых
С 1 января 2004 г.	Глава 25.1. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
С 1 января 2005 г.	Глава 25.2. Водный налог Глава 25.3. Государственная пошлина
<i>Региональные налоги</i>	
С 1 января 2002 г. по 1 января 2004 г.	Глава 27. Налог с продаж (<i>норма утратила силу</i>)
С 1 января 2002 г.	Глава 28. Транспортный налог
С 1 января 2004 г.	Глава 29. Налог на игорный бизнес Глава 30. Налог на имущество организаций
<i>Местные налоги</i>	
С 1 января 2005 г.	Глава 31. Земельный налог
Не введен в Ч. II НК РФ	Налог на имущество физических лиц (<i>норма в Ч. II НК РФ не введена; взимание налога регулируется отдельным Федеральным законом № 2003-1 от 09.12.1991 г. в актуальной редакции</i>)

Окончание табл. 5

Дата	Глава Ч. II НК РФ
------	-------------------

вступления в силу	
<i>Специальные налоговые режимы</i>	
С 1 января 2002 г.	Глава 26.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)
С 1 января 2003 г.	Глава 26.2. Упрощенная система налогообложения Глава 26.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности
С 1 января 2004 г.	Глава 26.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Одновременно с введением отдельных налогов и сборов в части II НК РФ прекращалось действие правовых норм, регулирующих элементный состав налогов, принятых в соответствии с Законом 1991 г. «Об основах налоговой системы Российской Федерации». Вместе с принятием Бюджетного кодекса Российской Федерации (Федеральный закон № 145-ФЗ от 31 июля 1998 г.) совершенствовался состав неналоговых поступлений в бюджетную систему России, основу которых сегодня составляет большое количество различных пошлин и сборов, ранее входивших в состав налоговой системы России (например, таможенные пошлины и сборы, лицензионные платежи, плата за использование лесов, плата за пользование водными объектами, плата за негативное воздействие на окружающую среду и др.).

На рис. 1 видно, что динамика роста действующих норм законодательства существенно отличается от динамики изменений нормативно-правовых актов, утративших силу. На основании этого можно сделать вывод о том, что институционализация современного налогового законодательства происходит, преимущественно, путем совершенствования действующих, а не создания новых и отмены старых правовых норм.

По нашему мнению, очевидно, что существенные институциональные изменения двух последних десятилетий в системе налогообложения России должны были привести к коренным количественным сдвигам основных финансовых показателей, характеризующих ее качественно новое состояние. Дальнейший анализ показывает характер и результаты институционализации этих изменений.

1. *Соотношение налоговых и неналоговых доходов консолидированного бюджета.* С первых лет создания национальной налоговой системы ярко выражен приоритет политического руководства страны на построение государства с рыночным типом хозяйствования. Законы РСФСР № 348-1 от 22.11.1990 «О крестьянском (фермерском) хозяйстве», № 443-1 от 24.12.1990 «О собственности в РСФСР», Закон РФ № 2118-1 от 27.12.1991 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и другие новые законы Российской Федерации (см. табл. 1), с одной стороны, заложили основу формирования рыночных механизмов; позволили создать условия для развития частной инициативы, формирования частных доходов и имущества; с другой – создали правовой механизм формирования финансовой системы государства, в частности, пополнения доходной части государственных бюджетов, преимущественно за счет налогов.

Соотношение налоговой и неналоговой составляющих доходов консолидированного бюджета России за годы налоговых реформ показано на рис. 2.

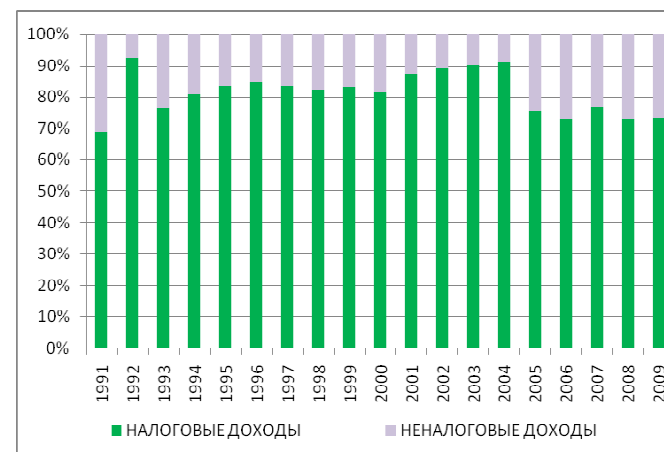


Рис. 2 – Соотношение налоговых и неналоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в 1991-2009 годы

Налоговые доходы консолидированного бюджета Российской Федерации на протяжении вот уже двадцати лет удерживается в пределах 75-85 процентов, что фактически характеризует российскую экономику, как рыночную. При этом не следует забывать, что существенная часть неналоговой составляющей бюджета формируется за счет сборов и пошлин, которые исторически имеют налоговую (фискальную) природу и сущность, выполняют схожие с налогами функции, а отличаются от них лишь целевым характером и относительной индивидуальной возмездностью платежа. При этом все налоги и сборы в настоящее время устанавливаются на основании федеральных законов, а также изданных в соответствии с ними законов субъектов Российской Федерации и нормативно-правовых актов муниципальных образований.

2. *Структура системы налогов и сборов.* Анализ существенных институциональных изменений отечественной системы налогов и сборов представлен в табл. 3 и 5. Результатом этих изменений стало построение унифицированной, относительно компактной и мобильной системы налогов и сборов, включающей в себя: восемь федеральных, три региональных, два местных налога и четыре специальных налоговых режима. Динамика финансовых показателей данной системы показана на рис. 3 и 4.

Из рис. 3 видно, что государственная политика, реализованная в налоговом законодательстве направлена на выравнивание вкладов отдельных налогов (их долей) в налоговую составляющую доходов бюджета и, следовательно, на выравнивание налоговой нагрузки на основные объекты налогообложения.

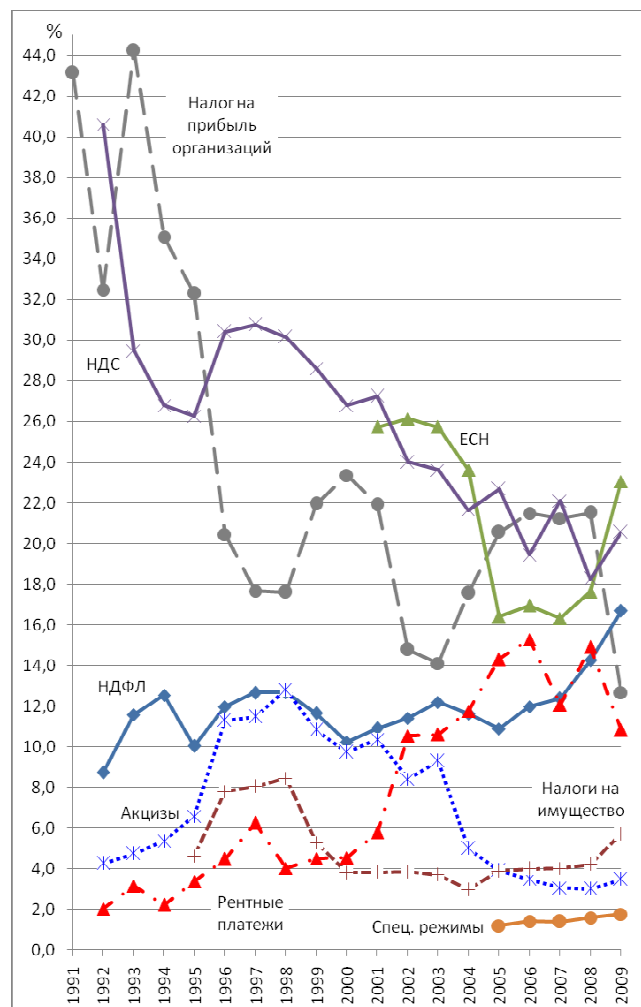


Рис. 3 – Доли отдельных налогов в налоговой составляющей доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в 1991-2009 годах, в %

В начале 90-х годов XX в. важнейшее место в формировании государственного бюджета играли налог на прибыль и НДС, приносящие каждый по 30-40 % от всех налоговых доходов, в то время как доли НДФЛ составляли 9-12 %, акцизов – 4-6 %, а рентных налогов – лишь 2-4 %.

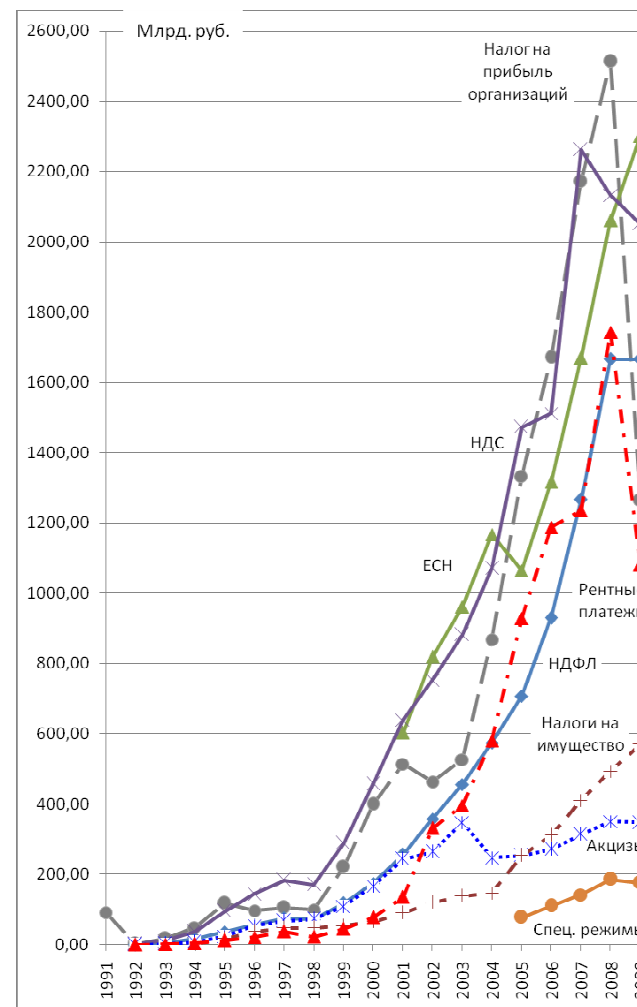


Рис. 3 – Вклад отдельных налогов в налоговую составляющую доходов консолидированного бюджета Российской Федерации в 1991-2009 годах, в млрд руб.

Но к середине первого десятилетия XXI в., до кризиса 2008 года, соотношение вкладов отдельных налогов в налоговую составляющую консолидированного бюджета страны претерпело существенные изменения.

– Сильно снизались доли НДС – до 20-22 %, налога на прибыль организаций – до 18-22 %, ЕСН – с 25-26 % в 2001-2003 гг. до 16-17 % в 2005-2007 гг.

- Существенно выросла доля рентных (ресурсных) платежей – до 12-15 % (начиная с 2002 г.).
- Значительные колебания отмечались по доле налогов на имущество, она возрасла до 8 %, в период 1996-1998 гг., но после 2000 г. вернулась к прежним показателям; выросла доля акцизов (с 1996 по 2003 г. она составляла 9-12 %), но существенно снизилась (до 3 %) к 2004 году.
- Практически не изменились доли НДФЛ – 11-12 %, налогов на имущество – около 4 %, специальных налоговых режимов – около 1,5 %.

Конечно, причинами таких колебаний были разные факторы: замедление деловой активности в период кризиса 1998 года, или, наоборот, оживление после него; изменения в стоимости трудовых ресурсов; рост товарооборота, в том числе и от потребления подакцизных товаров; рост или снижение числа объектов налогообложения и изменение налогооблагаемой базы в связи с изменениями конъюнктуры рынков или в связи с действиями налогоплательщиков; варьирование налоговыми ставками; изменения в порядке администрирования и др. Но, в целом, к 2008 году сложились две основных группы налогов, вносящих существенный вклад в налоговую составляющую консолидированного бюджета Российской Федерации. Кроме того, выделяется одна группа налогов, которая в совокупности также вносит ощутимый вклад в формирование государственного бюджета.

- Первая группа, приносящая в бюджет (по каждому налогу) по 16-22 % всех налоговых поступлений: налог на прибыль, НДС, ЕСН.
- Вторая группа, приносящая по 12-15 %: ресурсные налоги (в целом) и НДФЛ.
- Третья группа, приносящая по 2-6 %: налоги на имущество, акцизы, специальные налоговые режимы.

Определенные закономерности проявляются при анализе структуры налоговых платежей в периоды политических и экономических кризисов. За анализируемый период таких кризисов было три.

1. Структурный политико-экономический кризис связанный с распадом СССР и построением нового государственного образования – Российской Федерации (1991-1995 гг.).
2. Локальный экономический кризис, затронувший экономику отдельно взятой страны – дефолт Российской Федерации (1998 г.).
3. Структурный экономический кризис глобального масштаба – мировой финансовый кризис (2008 г.).

Влияние структурного политико-экономического кризиса 1991-1995 г. на состояние налоговой системы России можно охарактеризовать следующим образом. Распад СССР привел к потере основных хозяйственных связей внутри бывшего союза, снижению экономической активности экономических агентов и, как следствие, к повышению уровня безработицы и «галопитующей» инфляции. Это потребовало от власти применения мер «шокового» характера, предполагающих скачкообразный качественный переход к экономике нового

типа – к рыночной экономике. Анализ вводимых в этот период (1990-1991 гг.) правовых норм со всей очевидностью показывает рыночные приоритеты государственной власти новой России. Для формирования бюджета на основе налогов, вводятся: налог на прибыль предприятий и организаций, НДС, НДФЛ, акцизы, налоги на природные ресурсы. На первом этапе очевидна ведущая роль налога на прибыль и НДС в формировании консолидированного бюджета.

Ведущий прямой налог (налог на прибыль) должен был обеспечить пополнение бюджета за счет сохраняющихся доходов предприятий. Однако их постоянное снижение, связанное с негативными структурными изменениями в экономике, вынудило власти использовать достаточно высокую, даже для развитых государств, налоговую ставку: 32 % – по производственной деятельности и 45 % – по посреднической. Введение базового косвенного налога (НДС) предполагало также существенное пополнение бюджета за счет налогообложения выручки действующих предприятий. При этом также существовала опасность снижения по его пуступлениям в связи с ростом безработицы и снижением реальных доходов конечных потребителей. Поэтому, первоначально ставка налога устанавливалась на уровне – 28 %, что также было выше, чем ставки НДС в ведущих странах Запада, применяющих данный налог.

Установить ставки подоходного налога с физических лиц не представлялось возможным на достаточно высоком уровне в основном из соображений социальной направленности. И без того низкие доходы населения уже подвергались косвенному обложению НДС. Установлена ставка подоходного налога на уровне 12 % с последующим прогрессивным обложением больших доходов – 20 % и 30 % с сумм, превышающих определенные величины доходов.

Исторически разнородные для различных подакцизных товаров ставки акцизов первоначально устанавливались на достаточно высоком уровне: 90-20 % от стоимости спирта и спиритосодержащей продукции (существенная доля подакцизных товаров); 20 % – от стоимости табачных изделий и автомобильного бензина; 30 % – от стоимости ювелирных изделий и 5 % – от стоимости легковых автомобилей. Однако и это не позволило акцизам занять существенную долю в доходах бюджета.

Не созданные к тому времени институты собственности на имущество и не разработанные кадастров, а также установленные на достаточно низком уровне ставки поимущественных налогов (например, 0,1 % от инвентаризационной стоимости недвижимого имущества физических лиц и 0,5 % от среднегодовой стоимости имущества предприятий), сказались на вкладе этой группы налоговых платежей в доход консолидированного бюджета.

Такое положение вещей в установлении налоговой системы, повлияло, со временем, на решение власти:

- во-первых, снизить ставки по налогу на прибыль и НДС, ввести плоскую шкалу НДФЛ,

- во-вторых, повысить налоговые ставки по акцизам, налогам на имущество и группе рентных платежей и, впоследствии, ввести в НК РФ водный налог, налог на добычу полезных ископаемых, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Влияние дефолта России в 1998 г. и мирового финансового кризиса 2008 г. на состояние национальной системы налогов и сборов, на наш взгляд, различно, несмотря на то, что оба кризиса имеют экономическую природу. Качественная оценка изменений долей отдельных налогов в налоговой составляющей доходной части консолидированного бюджета и фактических налоговых поступлений иприведена в табл. 6.

Табл. 6

Структурные изменения долей и фактических налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации в периоды экономических кризисов 1998 и 2008 годов

Налог	1998 г.		2008 г.	
	Состояние (динамика): «+» - рост; «-» - снижение; «0» - без существенных изменений			
	До кризиса	В момент или сразу после кризиса	До кризиса	В момент или сразу после кризиса
<i>Изменения долей налоговых поступлений</i>				
Налог на прибыль организаций	-	+	0	-
НДС	+	-	0	0
НДФЛ	+	-	0	+
ЕСН	Нет данных	Нет данных	0	+
Акцизы	0	-	0	0
Налоги на имущество	+	-	0	+
Рентные платежи	+	-	0	-
Специальные налоговые режимы	Нет данных	Нет данных	0	0
<i>Изменения фактических налоговых поступлений</i>				
Налог на прибыль организаций	0	+	+	-
НДС	0	+	+	-
НДФЛ	0	+	+	0
ЕСН	Нет данных	Нет данных	+	+
Акцизы	0	+	+	0
Налоги на имущество	0	0	+	0
Рентные платежи	0	+	+	-
Специальные налоговые режимы	Нет данных	Нет данных	+	0

Из анализа структурных изменений относительных и абсолютных показателей развития налоговой системы (рис. 3 и 4) видно, что до дефолта 1998 г. роста поступлений в консолидированный бюджет не наблюдалось. Учитывая, что такой рост связан с ростом числа объектов налогообложения или налогооблагаемой базы, то логично предположить, что в экономике России в преддверии дефолта наблюдался застой, который никак не регулировался государством.

Однако сам дефолт стал рычагом экономического стимулирования; практически через 1-2 года сформировался существенный рост национальной экономики, что и отразилось, в конечном счете, на росте налоговых поступлений.

Ситуация с мировым системным экономическим кризисом 2008 г. абсолютно противоположна. Бурный рост налоговых поступлений, не сдерживаемый ростом налоговой нагрузки, привел к резкому сокращению налоговых поступлений по основным бюджетобразующим налогам (налог на прибыль и НДС) и практически приостановил темпы поступления по остальным налогам. Причем негативные явления в экономике, по отдельным показателям, наблюдаются на протяжении более чем двух лет.

Анализ динамики структуры налоговых поступлений показывает, что *направление этих изменений долей* после кризиса 1998 г. *сменилось на противоположное*. Растущие или неизменные доли налоговых поступлений, практически по всем фискальным платежам, после кризиса стали снижаться, а доли падающих налогов – расти (налог на прибыль).

Результатом же кризиса 2008 года, отразившимся на структуре налоговой системы, оказался тот факт, что устоявшиеся соотношения долей практически всех налогов, пришли в существенное и беспорядочное движение. Резко снизились доли прямых налогов на бизнес (по налогу на прибыль и рентным платежам), также резко выросли доли других прямых налогов (НДФЛ, ЕСН и имущественных налогов), тогда как практически не изменились доли косвенных налогов (НДС, акцизов) и условно-переложимых налогов (специальных налоговых режимов).

3. *Налоговая нагрузка*. Институциональные и структурные изменения в сфере налогообложения отразились и на динамике налоговой нагрузки на экономику. На рис. 5 показана кривая А. Лаффера, построенная по результатам анализа финансовых показателей развития налоговой системы Российской Федерации в 1991-2009 годах: налоговых поступлений консолидированного бюджета (T) и налоговой нагрузки (τ), рассчитанной как соотношение суммарных налоговых поступлений в консолидированный бюджет и ВВП.

Рис. 5 хорошо характеризует попытки финансовых властей России и законодателей найти в 1991-1999 гг. наиболее приемлемую для экономики налоговую нагрузку. Путем множества институциональных изменений на протяжении целого десятилетия создавался современный вид российской системы налогов и сборов. С принятием в 2000 году Ч. II НК РФ появилась возможность установить нормальную для рыночной экономики налоговую нагрузку на уровне около 30 % и удерживать ее на протяжении достаточно продолжительного срока на достигнутом уровне. С 2002 по 2008 годы небольшие изменения налоговой нагрузки приводили к несоизмеримо более существенным поступлениям в бюджет. И только кризис 2008 года привел к сокращению налоговых поступлений, в связи с падением налоговой нагрузки. Это дает основания полагать, что у российской экономики существует потенциальная возможность некоторого повышения эффективной налоговой ставки (τ).

Действительно, мы еще находимся на восходящей ветви кривой А. Лаффера и не достигли точки максимальных налоговых доходов, после которой, дальнейшее увеличение эффективной налоговой ставки приведет к неизбежному снижению поступлений в бюджеты всех уровней.

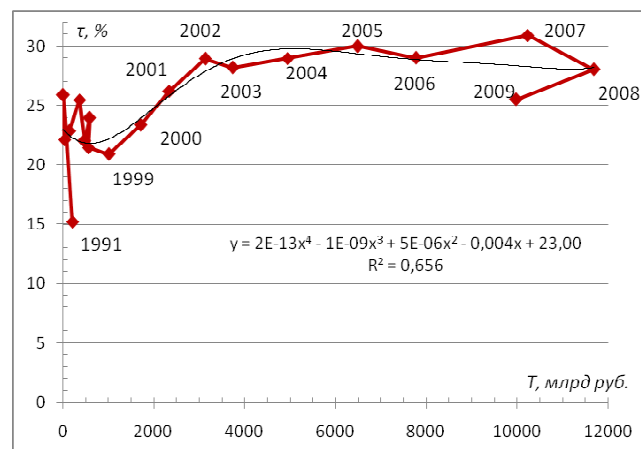


Рис. 5 – Зависимость налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации от величины налоговой нагрузки (кривая А. Лаффера) в 1991-2009 годах

Ситуация 2009 года как раз обратная: снижение нагрузки привело к снижению налоговых поступлений. А вот, например, ситуация 1992 г. показывает, что существенное увеличение средней налоговой ставки (τ), с 15 до 26 процентов, привело практически к коллапсу бюджетной системы страны. И лишь множество итераций по изменению институциональных основ налогообложения в России позволило выправить ситуацию, но лишь к 2000 году.

Из рис. 3 видно, что можно и нужно повышать долю налоговых поступлений, а, следовательно, и налоговую нагрузку по таким фискальным платежам, как поимущественные налоги, акцизы, одновременно снижая среднюю ставку по наиболее нагруженным налогам (налогу на прибыль организаций и НДС). Однако подходить к этой проблеме нужно обдуманно, а не так как получилось со взносами на социальное обеспечение и страхование. Нагрузка по этому фискальному платежу резко выросла на критическую величину (30,8 %). А так как страховые взносы вносят существенный вклад в формирование себестоимости, то мы увидели значительный рост цен в конце 2010 г. (как отклик на ожидания бизнеса на данное повышение) и с начала 2011 года (как фактическую реакцию цены на повышение себестоимости даже при неизменной норме прибыли). Тот факт, что производитель или продавец не заинтересован снижать норму прибыли при растущих издержках, дабы оставить цену на прежнем уровне при растущем спросе, приводит к раскручиванию инфляционных процессов. Причем попытка властей «отыграть» назад до величины 26-28 % ставку страховых

взносов не приведет к снижению цен, так как предложение мало эластично по цене. Но вот налоговые поступления по налоговой нагрузке – крайне эластичны. Коэффициент эластичности налоговых поступлений по средней налоговой ставке составляет 5-9 и более единиц. А это значит, что изменение ставки на 1 процент приведет к изменению налоговых поступлений на 5-9 и более процента, то есть в разы. Альтернативой здесь может быть перенос части налоговой нагрузки по страховым взносам с работодателя на страхуемое лицо, то есть на работника.

Говоря о доле фискальных изъятий, не следует забывать также и о том, что налоговая составляющая – это только часть фискальной нагрузки. Для вывода о том следует ли повышать ставки по налогам необходимо провести анализ не налоговой, а суммарной фискальной нагрузки на экономику, с учетом всех пошлин, сборов и других обязательных платежей налогового типа, относящихся к неналоговым доходам государственного бюджета. Предварительный анализ, выполненный автором и ряд отечественных исследований позволяет сказать, что фискальная нагрузка в России составляет свыше 40-43 %. А это, в соответствии с теорией А. Лаффера – уже предел, после которого возможно снижение бюджетных доходов.

4. *Задолженность по налогам и сборам.* Институциональные установления привели к еще одному значительному результату. Достигнут существенный прогресс в вопросах собираемости налогов.

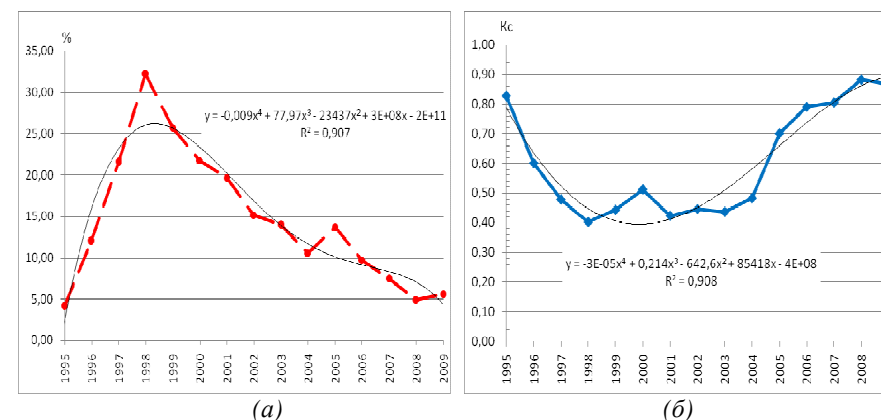


Рис. 6 – Доля задолженности по налогам и сборам по отношению к налоговым доходам консолидированного бюджета Российской Федерации – (а) и коэффициент собираемости налогов – (б)

Совершенствование правовых норм налогового администрирования, обязанностей, прав и ответственности участников налоговых отношений, заложенных в части первой Налогового кодекса Российской Федерации и элементной базы налогов, реализованных в его второй части, а также разработка внутренних регламентов функционирования налоговых органов позволили достигнуть

такого текущего состояния налоговой системы, когда у плательщика остается все меньше возможностей избежания обложения, ухода «в тень», сокрытия дохода и имущества.

На это прямо указывает характер кривых (см. рис. 6), иллюстрирующих:

а) динамику соотношения текущей общей задолженности всех плательщиков по всем налогам и налоговой составляющей доходной части консолидированного бюджета Российской Федерации, выраженного в процентах;

б) коэффициент собираемости налогов, рассчитанный, как соотношение фактических налоговых поступлений и их плановых значений. При этом плановый показатель рассчитан, как сумма величины фактических налоговых поступлений и величины текущей задолженности по всем налогам и сборам в текущем году.

На рис. 6 (а) и (б) видно, что в период действия Закона РФ «Об основах налоговой системы», его нормы не позволяли достичь максимизации исполнения плательщиками налоговых обязательств; доначисления, произведенные налоговыми органами, составляли до 1/3 всех налоговых поступлений, а собираемость 40 % от планового показателя. Однако эти суммы не могли быть погашены, отчасти по объективным причинам, в связи с нарастанием предкризисных экономических процессов второй половины 90-х годов. Принятие и введение в действие Налогового кодекса РФ позволило снизить показатель относительной задолженности (рис. 6 (б)) до 5 % к налоговым поступлениям консолидированного бюджета РФ, а показатель собираемости налогов повысить до 85-90 %, за счет большей регламентации процессов налоговых правоотношений в нормах права.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. на начало текущего года) // СПС «КонсультантПлюс» (на сайте – www.consultant.ru) или «Гарант» (на сайте – <http://www.garant.ru>).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации, Ч. I, Федеральный закон № 143-ФЗ от 31 июля 1998 г. (с изм. и доп. на начало текущего года) // СПС «КонсультантПлюс» (на сайте – www.consultant.ru) или «Гарант» (на сайте – <http://www.garant.ru>).
3. Налоговый кодекс Российской Федерации, Ч. II, Федеральный закон № 117-ФЗ от 05 августа 2000 г. (с изм. и доп. на начало текущего года) // СПС «КонсультантПлюс» (на сайте – www.consultant.ru) или «Гарант» (на сайте – <http://www.garant.ru>).
4. Российский статистический ежегодник. 2010: Стат.сб. / Росстат. – М., 2010. – 813 с.
5. Россия в цифрах. 2010: Крат. стат. сб. / Росстат – М., 2010. – 558 с.
6. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд России, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования», ФЗ – № 212 от 24.07.09 (с изм. и доп. на начало текущего года) // СПС «КонсультантПлюс» (на сайте – www.consultant.ru) или «Гарант» (на сайте – <http://www.garant.ru>).
7. Финансы России. 2010: Стат. сб. / Росстат – М., 2010. – 468 с.