**Сравнительный анализ налоговой системы РФ и Германии**

**3013**

Оглавление

Введение

Глава 1. Основные положения, связанные с формированием налоговых систем

§1.1 Понятие «налоговая система», принципы и сущность функционирования

§1.2 Теоретические аспекты, содержащие требования к налоговой системе государства

§1.3 Особенности современной налоговой системы России

Глава 2. Сравнение наиболее важных аспектов налоговых систем России и Германии

§2.1 Единство налоговой системы

§2.2 Основные подходы к нормативному регулированию

§2.3 Проблемы парафискальных платежей

Глава 3. Пути совершенствования налоговой системы России на основе опыта Германии

§3.1 Развитие налоговой системы с учетом необходимости формирования единого «налогового пространства»

§3.2 Предложения по совершенствованию системы нормативного регулирования в России

§3.3 Устранение нелегитимных фискальных взиманий

Заключение

Список литературы

Приложения

Введение

Начиная с начала формирования современной налоговой системы России, как комплекса налоговых отношений, прошло более 20 лет, в настоящее время продолжают оставаться нерешенными многие основные вопросы, касающиеся ее “наполнения”, а также соблюдения основных принципов налогообложения, сформулированных теоретически и использованных при формировании законодательных актов, и в том числе конституционных основ налоговых отношений в России.

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

Вопросы наполнения самой налоговой системы в большей степени связаны с установлением платежей (отдельных видов и целых групп), которые по своей сути являются, либо весьма похожими на фискальные платежи, такие как налоги и сборы, которые официально не включены в предусмотренную Налоговым кодексом Российской Федерации систему налогов и сборов.

Исследователями обращается внимание, что в отношении указанных платежей устанавливаются определенные правила и подходы, не только не предусмотренные Налоговым кодексом, но и не соответствующие как теоретическим основам налогообложения так и принципам, в том числе конституционным, формирования налоговой системы России в целом.

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

В качестве наиболее важных примеров такого рода платежей, как правило, называют: часть таможенных платежей (а именно таможенные пошлины и таможенные сборы); “страховые взносы” на отдельные виды обязательного социального ”страхования”, на налоговую природу часто обращается внимание в литературе; “оплата” определенных “государственных услуг”, значительная часть которых якобы “предоставляется” уполномоченными органами или организациями в соответствии с их полномочиями, а следовательно можно предположить, что “оплата государственной услуги” в реальности представляет собой уплату фискального платежа. Он соответствует термину “сбор”. Иные платежи, которые, зачастую уплачиваются даже не пользу бюджетной системы, ав пользу лиц, статус которых не вполне ясен. Ихуплата, как правило, прямо или косвенно предусматривается различными нормативными актами в литературе по налогообложению. Именно такие платежи называют «парафискалитетами».

Очевидно, что решения об установлении таких платежей отличающихся от предусмотренных Налоговым кодексом РФ, правил их администрирования могут свидетельствовать о достаточно тревожных явлениях. Они могут быть связанны с несоблюдением в нашей стране целого ряда важнейших принципов налоговой политики.

Среди этих принципов, которые в отношении отмеченных выше платежей могут не соблюдаться, такие принципы как например единство (так как фактически предусмотренные Налоговым кодексом РФ перечни налогов и сборов не являются исчерпывающими), принцип определенности (так как похожие по сути на налоги либо сборы платежи не устанавливаются Налоговым кодексом. Правила их уплаты могут устанавливаться не вполне четко, зачастую не на законодательном уровне. Они могут обойтись без соблюдения требования о том, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал когда, какие налоги и сборы, и в каком порядке он должен платить). Наличие парафискалитетов в существенной степени может быть несовместимо с принципами равенства и справедливости. Под обложение этими платежами могут попадать не все лица, и следовательно, уплата же платежей не пользу бюджетной системы может создавать экономически необоснованные преимущества для получателей данных платежей.

Явления такого рода свидетельствуют об актуальности работы, которая будет связана со сравнением налоговой системы России (особенно в части отмеченных выше проблем), а также с налоговыми системами других стран, в том числе имеющих более длительную историю налоговых отношений, которые наиболее характерны для сегодняшней рыночной экономики. В качестве одной из стран, опыт которой заслуживает внимание, необходимо указать Германию. Её особенности налоговой системы, а также опыт решения проблем формирования налоговой системы, с которыми сталкивается Россия сегодня, могут выступить основой для подготовки предложений по уточнению налоговой политики России.

# Цель и задачи исследования.

# Целью дипломной работы является систематизация, обобщение и анализ основных особенностей формирования налоговой системы Российской Федерации, выявление и исследование основных отличий налоговых систем России и Германии и связанных с этим методологических проблем функционирования налоговой системы России, а также подготовка предложений по совершенствованию налоговой системы России с учетом опыта Германии.

Для достижения указанной цели в работе были поставлены следующие задачи:

рассмотреть экономическую сущность термина «налоговая система», а также научные подходы, касающиеся понимания данного термина;

изучить теоретические аспекты, содержащие требования к налоговой системе государства;

рассмотреть основные тенденции, в том числе проблемы современной налоговой системы России, обуславливающие целесообразность ее сравнения с налоговыми системами других, в том числе развитых стран (на примере Германии);

сопоставить наиболее важные аспекты, касающиеся налоговых систем России и Германии;

сформулировать предложения, касающиеся возможных путей совершенствования действующей налоговой системы России с учетом опыта Германии.

# Объектом исследования является действующая в Российской Федерации и Германии государственная политика в части установления фискальных платежей и правил их администрирования.

# Предметом исследования выступает сравнительный анализ налоговых систем Российской Федерации и Германии.

# Теоретической базой дипломной работы послужили труды ученых и специалистов-практиков, работающих в области налогов и налогообложения.

# В качестве информационных источников дипломной работы была использована действующая в Российской Федерации и Германии нормативная база по налогообложению, в том числе устанавливающая правила администрирования платежей, официально не являющихся налогами либо сборами, однако экономическая сущность которых позволяет рассматривать их в качестве фискальных платежей (налогов и сборов).

Глава 1. Основные положения, связанные с формированием налоговых систем

§1.1 Понятие «налоговая система», принципы и сущность функционирования

Необходимость существования системы налогообложения вытекает из функциональных задач государства. Исторические особенности развития государственности обозначают каждый новый этап развития системы налогообложения. Иначе говоря, структура и организация системы налогообложения любой страны характеризуют уровень ее государственного и экономически-социального развития и устройства.

Одним из первооткрывателей классической политической английской теории экономики стал Уильям Петти. Он был в данной области первым. Даже ранее шотландца Адама Смита и англичанина Давида Рикардо, он в достаточно небольшом сочинении, получившем название "Трактат о налогах и сборах" изначально он раскрывает природу шести основных видов государственных расходов и определяет причины, влияющие на их увеличение и сокращение, показывает пути основных статей государственных расходов, которых он насчитывает четыре. По двум из вышеуказанных четырех статей он рекомендует увеличить расходы, например такие как расходы на социальную помощь или же здравоохранение, а также на улучшение и строительство дорог, расчистку и углубление рек, возведение мостов и плотин, разработку месторождений).

Классическая школа экономической теории в лице А. Смита и Д. Рикардо внесла огромнейший вклад в формирование индивидуалистических течений теории но налоговой системе.

Основываясь на теориях стоимости и теории доходов, которые были сформулированы А. Смитом, зарплата, а также прибыль и ещё земельная рента являются тремя первоначальными источниками доходов. Именно из них получает свои средства к существованию налоговая система.

Давид Рикардо в трактате "Начало политической экономии и налогового обложения" предложил собственные взгляды на налоговую систему. Однако он все же опирался на экономические теории А. Смита.

Д. Рикардо воспринимал налоговую систему как состоящую из налогов и их базе. Основой его теории были налоги на капитал или на доход.

В «Экономическом словаре» содержится одно из определений налоговой системы, как совокупности налогов, сборов, пошлин а также иных обязательных платежей в бюджет, взимаемых на условиях, определяемых законодательными актами».

Один из авторов, а именно Алиев Б.Х. дал следующее определение термина налоговой системы. По его мнению, это система экономико-правовых отношений между государством и хозяйствующими субъектами, возникающих по факту формирования доходов государственного бюджета путем отчуждения части дохода собственника. Это происходит за счет системы нормативно закрепленных налогов и сборов и других обязательных платежей. Исчисление и их уплата, а также контроль за поступлением доходов от этих сборов, осуществляется по единой методологии налогообложения, разработанной в конкретной стране».

Систему налогообложения можно обозначить, как единство четырех основных элементов. Эти элементы представляют собой 4 системы, а именно: непосредственное законодательство о налогах и сборах, собственно налоги и сборы, плательщиков налогов и сборов и последний элемент представлен системой налогового администрирования, каждый из которых при этом находится друг с другом в тесном взаимодействии.

Само понятие системы налогообложения представляет собой совокупность налогов, а также сборов и пошлин (включая иные виды платежей, взимаемые в установленном порядке с плательщиков представленных юридическими и физическими лицами) на территории конкретной страны. Все налоги, пошлины и также иные виды платежей выступают основой наполнения бюджетной системы России. Помимо них, существуют государственные внебюджетные фонды. Их доход формируется за счет целевых отчислений.

Понятие «налоговая система» является базовым при определении любых аспектов налогообложения государства. Тем не менее, независимо от широкого применения применение этого термина в специфической литературе, а также на обозначение его в нормативных актах некоторых стран, у данного понятия до сих пор нет единого значения.

С.Г. Пепеляева обозначает термин «налоговая система» как налоговый правопорядок. Система же налогов это всего лишь элемент налоговой системы. В связи с тем, что налоговой системе свойственны признаки, характеризующие любую систему, например:

поэлементный состав системы;

взаимозависимость элементов;

органическая цельность и единство;

непрерывное развитие

А.В. Брызгалин предлагает свое многоаспектное (глобальное) определение налоговой системы. Оно представлено в виде так называмой взаимосвязанной совокупности всех существующих в государстве общественных отношений. Они складываются в сфере налогообложения и имеют экономический, политический, организационный и правовой характер.

Законодательство РФ в сфере налогообложения не содержит четкого и единственного определения понятия налоговой системы. Тем не менее Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» содержал именно конкретное определение. Это понятие используется в теории и сегодня, с той разницей, что ранее самостоятельной частью налоговой системы были пошлины. Тем не менее не смотря на это в соответствии с вступившими в силу главами Налогового кодекса РФ государственная пошлина <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%93%D0%BE%D1%81%D1%83%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B0%D1%8F\_%D0%BF%D0%BE%D1%88%D0%BB%D0%B8%D0%BD%D0%B0> определна как сбор. Относительно таможенных пошлин <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B0%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B0%D1%8F\_%D0%BF%D0%BE%D1%88%D0%BB%D0%B8%D0%BD%D0%B0>, ранее считавшихся отдельным институтом, общим для системы налогообложения и для таможенного регулирования, данные пошлины, по мере совершенствования налогового <http://ru.wikipedia.org/w/index.php?title=%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D0%B5\_%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B4%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE&action=edit&redlink=1> законодательства были причислены к отрасли таможенных <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B0%D0%BC%D0%BE%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D0%B5\_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BE> правоотношений.

Основой любой системы налогообложения являються однозначно налоги <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B0%D0%BB%D0%BE%D0%B3> и сборы <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%B1%D0%BE%D1%80\_%28%D1%8D%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D0%BA%D0%B0%29>. С помощью налоговой системы государство реализует свои функции по управлению, а также регулированию, распределению и перераспределению финансовых потоков в государстве. Вболее широком смысле государство производит управление экономикой страны в целом.

Основываясь на необходимости наиболее полного удовлетворения потребностей государства в финансах и материальных ресурсах, а также в целях выполнения налогами своих функций государство устанавливает совокупность налогов. Данные налоги должны взиматься по единым правилам и на единых принципах на всей территории государства. Другими словами, налоги должны быть объединены в единую и наиболее полную cистему.

Система налогообложения является один из главных элементов рыночной экономики. Она выступает одним из главных инструментов воздействия государства на развитие налоговых правоотношений. Она выполняет важнейшую роль при определении приоритетов социального и экономического развития. Исходы из вышесказанного необходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым общественным отношениям. Важно чтобы она соответствовала опыту различных стран, в том числе опыту развитых стран, таких, как например, Германия.

§1.2 Теоретические аспекты, содержащие требования к налоговой системе государства

Налоговые системы развитых стран формировались очень долгий период под воздействием различных экономических, политических и социальных условий своего времени. Поэтому явно, что налоговые системы разных стран различаются между собой. Они могут разниться по видам и структуре налогов, по представленных в них элементам налогообложения, по способам взимания налоговых платежей. Они также могут различаться по полномочиям органов власти всех уровней, масштабам и количеству предоставляемых налоговых льгот и ряду иных основных признаков, индивидуальных для каждого государства. Но вместе с этим, для множества государств существуют и общие принципы, которые позволяют создать оптимальные налоговые системы для каждой страны. Эти принципы многообразны и многочисленны, но в тоже время анализ фундаментальных работ по налогам и налогообложению позволяет выделить наиболее актуальные, важные из них. Они и являются базой практически для любой налоговой системы в целом:

 Принцип единства:

Налоговая система существует и функционирует в России в первую очередь на основании на статье № 57 Конституции РФ. В данной статье сформулированы основные конституционные принципы формирования системы налогообложения в нашей стране. Они звучат следующим образом: « каждый обязан платить установленные законодательством налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.»

Эта статья основана на принципе единства.

Теоретическими основами формирования налоговой системы всегда выступала реальная необходимость государства получать налоги для своего функционирования и развития. Налоги должны поступать в бюджет равномерно и своевременно. Они должны поступать со всех слоев населения и других лиц, являющимися плательщиками налогов и сборов. Если этого не будет, возникнет дисбаланс не только налоговой системы, но и общественных отношений в целом. Это приведет к серьезным проблемам для государства, потому что налоги являются одной из важнейших условий его функционирования.

Теоретическим аспектом как всегда выступает необходимость равенства налогоплательщиков перед законодательством. Данное законодательство регулирует вопросы уплаты обязательных платежей.

 принцип равенства и справедливости, всегда подразумевавший под собой всеобщность обложения и равенство распределения налога между гражданами в зависимости от получаемых ими доходами.

 принцип эффективности налогообложения включает в себя ряд по сути самостоятельных принципов, связанных эффективностью работы налоговой системы;

- налоговая система должна всегда способствовать формированию политики стабилизации и развитию экономики каждой конкретной страны;

максимальная эффективность налогов и сборов, которая выражается в низких затратах государства и общества, затрачиваемых на сбор налогов и содержание налогового аппарата в целом. Другими словами, административные расходы по управлению системой налогообложения и соблюдению законодательства в области налогообложения должны быть минимизированы насколько это возможно. Одно из основных значений при формировании налоговой системы играет принцип универсализации налогообложения.

 принцип одновременности подразумевает, что в стабильно работающей и здоровой системе налогообложения не должно допускаться обложение одного и того же объекта разными налогами. Иначе говоря, один и тот же объект должен облагаться налогом только одного вида единожды. И так единожды за определенный законодательством отчетный год.

 принцип дифференциации ставок. Данный принцип не является обязательным. Но при его исполнении не должно быть введение индивидуальных ставок для налогообложения. Также не допустимо введение максимальных налоговых ставок, побуждающих налогоплательщика свертывать свою деятельность.

 принцип разграничения налогов по уровням госуправления в обязательном порядке должен быть закреплен в законе. Он подразумевает собой, что каждый конкретный орган власти на своём уровне наделяется специальными полномочиями в области введения, отмены налогов, установления льгот, ставок налогов и т.д. предусмотренных налоговым законодательством процедур. В это же время сборы налогов в бюджеты вышеуказанных ровней может по разному регулироваться при ежегодном принятии закона о бюджете конкретного уровня.

 принцип удобства и времени взимания налога для налогоплательщика. Данный принцип предусматривает то, что налог должен взиматься в удобное время для налогоплательщиков и удобным для них образом. Иными словами при создании системы налогообложения и введении любого налога должны непосредственно необходимо убрать все формальности, процедура уплаты налога должна быть максимально упрощена. Уплата налога предприятием, на котором работает налогоплательщик, должна тоже быть максимально удобна. Также налоговый платеж подгоняется под время получения дохода. С точки зрения этого принципа наиболее удобными являются налоги на потребление. В данном случае уплата налога осуществляется в то же время с покупкой товара или оплатой услуги необходимой плательщику.

 принцип разумного сочетания прямых и косвенных налогов. Для осуществления этого принципа должно быть использовано все разнообразие видов налогов, которые позволяют учесть как имущественный статус налогоплательщиков, так и их доходы. Помимо этого, использование данного принципа важно для стабильности финансовой политики государства. Это особенно важно в период кризиса экономики, так как экономически выгодно иметь много источников пополнения бюджета с относительно низкими ставками и широкой базой налогообложения, чем один-два канала поступлений с высокими ставками налогообложения.

Со времен Л. Эрхарда в Германии укоренились важнейшие принципы основ построения налоговой системы:

налоги по возможности минимальны;

минимальны или, точнее, минимально необходимы и затраты на их взимание;

налоги не могут препятствовать конкуренции, изменять чьи-либо шансы;

налоги соответствуют структурной политике;

налоги нацелены на максимально справедливое распределение всех доходов;

система должна строиться на уважении к личной жизни человека; в связи с налогообложением человек обязан хотя бы минимально открывать государству свою личную жизнь. Налоговый работник не имеет права разглашать какие-либо сведения о налогоплательщике. И непосредственное сохранение коммерческой тайны гарантировано и закреплено нормативно;

налоговая система исключает возможность двойного налогообложения;

величина налогов всегда равна размеру предоставляемых государством услуг, включая защиту человека и все, что гражданин может получить от государства.

Одной из главных задач налоговой системы является обеспечивать достаточный объем доходов бюджета для финансирования социальных гарантий населения. Это также необходимо для содержания и развития инфраструктуры, необходимой для экономического развития частного сектора экономики страны.

§1.3 Особенности современной налоговой системы России

Налоговая система является главной частью экономической системы в целом, и она же регулирует экономические процессы, происходящие в государстве. Результативность функционирования налоговой системы достигается путем четкого использования всех функций. Однако тут необходимо учитывать интересы, как государства, так и налогоплательщиков.

Решение вопросов стимулирующего влияния налоговой системы на экономическое развитие предприятий, их деятельность и производство, а также в целом на экономическое развитие страны представляются одной из наиболее приоритетных задач государства.

Результативное налогообложение необходимо обеспечить путем правильно выбранного сочетания налоговых механизмов с целями и задачами, поставленными государством.

Эффективность налогообложения выявляется при рассмотрении соотношением налоговых доходов с расходами, направленными на сбор налогов. Все это важно соблюдать в отношении к каждому конкретному налогу. Действенность налогообложения заключается в:

для государства она заключается в увеличении доходов бюджета за счет налогов и сборов, и как следствие развитии базы для налогообложения;

для субъектов хозяйственной деятельности она выступает в получении максимальных доходов при минимизации затрат;

для населения, соответственно, она выражена в получении доходов необходимых для существования при уплате установленных законом налогов и сборов, в счет которых государство предлагает необходимые для общества социальные льготы и услуги.

Исполнительность налоговой системы определяется исходя из соответствия принципов ее построения и выполняемых ею функций поставленным социально-экономическим целям на каждом этапе развития страны.

С самого начала своего образования и развития налоговая система РФ имела фискальную направленность. Она выполняла в основном функцию изъятия накоплений у предприятий и населения на самых ранних стадиях. Как следствие сформированная налоговая система привела к тому, что почти полностью прекратилось финансирование из бюджета НИОКР. Начал наблюдаться резкий спад инвестиций в производство. Обозначилось снижение платежеспособного спроса. Помимо этого, высокая налоговая нагрузка являлась одной из причин возникновения значительной кредиторской задолженности у многих предприятий. Такая задолженность также препятствует функционированию производства на предприятиях.

Для российской налоговой системы типичны:

. Несоответствие уровня налогообложения финансовым возможностям субъектов хозяйственной деятельности. Свидетельством этому выступает высокий уровень налогового бремени, который создан для предприятий в стране.

Жалобы плательщиков на налоговое бремя как раз и представляют общий феномен для всех стран. Но, тем не менее величина налога является относительным понятием. Одна и та же сумма для кого-то может быть незаметной и небольшой, а для кого-то может быть очень существенной. Если, например продукты и услуги, цена на которую включает налоги, приобретают обычно у предприятия, то всегда остаются средства на достойную зарплату сотрудникам и вложение в развитие. Уровень налогообложения для предприятий в данном случае приемлем. А если при этом налоги, уплаченные в бюджет, обеспечивают стабильный уровень жизни тех, кто за счет них развивается (бюджетники, пенсионеры, инвалиды и др.) следовательно, действующая система налогообложения эффективна для государства. Недостатки налоговой системы являются одной из основных причин развития коррупции, происходящей в теневом секторе экономики.

Россия представляет собой единственную страну с плоской и очень низкой ставкой (13%) налога на доходы физических лиц. При этом принятый у нас доход, который не облагается налогом 400 и 600 руб. на каждого ребенка налогоплательщика ежемесячно примерно в 45 раз меньше среднего по всей Европе.

Одна из центральных проблем экономики РФ является нежелание хозяйствующих субъектов платить налоги в полной мере. У предприятий присутствует перспектива невозможности продолжения финансово-хозяйственной деятельности после уплаты всех налогов, и как следствие предприниматели пытаются обойти закон, чтобы платить меньше налогов всеми доступными им способами.

. Несоблюдение ещё одного принципа, такого как принцип определенности налогообложения. Любой хозяйствующий субъект имеет право знать, какие налоги он обязан уплачивать, в какой сумме и в какие временные рамки. На практике подобного обеспечения нет. Законодательная и нормативная базы налоговой системы перепутаны между собой и крайне затрудняют процесс налогообложения.

Формулировки статей НК РФ настолько запутаны, что очень часто возникают налоговые споры, разбирательства по которым приходят в арбитражных судах. При этом очень часто суды решают налоговые споры в пользу налогоплательщиков. Это является основным свидетельством того, что даже некоторые работники налоговых органов неправильно понимают и применяют нормы налогового права и законодательства.

Следует учесть, что многие нормативные документы постоянно изменяются и это отрицательно называется на качестве бухгалтерского и налогового учета. Это не означает, что налоговая система должна быть неизменной и шаблонной. Напротив, эффективность ее функционирования как раз и заключается в том, что инструменты налогообложения динамично должны подстраиваться к экономическому состоянию страны и их воздействие на экономическое развитие отвечает требованиям налоговой политики, проводимой государством.

В России требуется коренная смена приоритетных направлений налоговой политики. Государству следует усилить свое вмешательство в экономику с помощью инструментов бюджетно-налоговой политики. Это должно быть направленно на долгосрочное экономическое развитие.

Дальнейшее реформирование и развитие налоговой системы РФ должно быть связано с преобразованием налогообложения в действенный и практичный механизм развития эффективного роста экономики предприятий. Это необходимо для создания предпосылок для расширения производства, активизации инвестиционной деятельности, развития и повышения качества жизни населения.

Глава 2. Сравнение наиболее важных аспектов налоговых систем России и Германии

§2.1 Единство налоговой системы

Согласно ст.57 Конституции РФ каждый обязан уплачивать нормативно закрепленные налоги и сборы.

НК РФ распространяет сущность этого принципа по субъекту, указывая на то, что «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы». Статья 57 Конституции РФ находится в 2 главе «Права и свободы человека и гражданина» и закрепляет налоговую обязанность исключителбно для физических лиц. В свою очередь НК РФ распространяет требование единства также на организации и предприятия.

Принцип единства и равенства налогообложения означает, изначально определенный запрет любого нарушения прав в налоговой сфере. Речь идет о формальном и юридическом равенстве налогоплательщиков перед законом и судом. Также речь в данном случае идет ещё и об их равенстве в налогово-правовом статусе. Равенство налогообложения это в первую очередь частное проявление универсального, международного и общеправового принципа формального юридического равенства для всех субъектов налогового права. Он действует во всех отраслях современного права.

Налоги и сборы не могут носить дискриминационный характер. Также они не могут различно применяться исходя из расовых или же социальных, а также национальных, или например религиозных критериев. Принципиально недопустимо применять дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, принадлежности к религии, гражданства физических лиц или капитала ими заработанного (п. 2 ст. 3 НК РФ).

Еще до закрепления вышеуказанного принципа в Налоговом Кодексе РФ, содержание его было выработано практикой судопроизводства. Принцип равного налогового бремени был сформирован изначально Конституционным судом РФ следующим образом: «Не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика, от государства, региона или иного географического места происхождения уставного (складочного) капитала (фонда) или имущества и иных носящих дискриминационный характер оснований» (Постановление КС РФ от 21.03.97 № 5-П). В другом решении КС РФ установил, что повышение тарифа страховых взносов в ПФР в отношении индивидуальных предпринимателей, адвокатов и частных нотариусов носит чрезмерный характер и ставит их в худшее положение по сравнению с такими плательщиками страховых взносов, как лица наемного труда. Тем самым нарушается ст. 19 Конституции РФ, исключающая какую-либо дискриминацию в зависимости от рода труда и занятий (Постановление КС РФ от 24.02.98 № 7-П).

Принцип равенства налогового бремени для всех субъектов хозяйственной деятельности не разрешает в практике применение дискриминационных правил налогообложения. Конституционный суд РФ указал, что различие в режимах налоговых платежей не может устанавливаться по неэкономическим мотивам, в том числе исходя из социальных различий и других подобных критериев, поскольку это противоречит конституционному принципу единства (равенства). (Постановление от 23.12.99 № 18-П).

Единство налогообложения вовсе не означает полностью ограничительную систему уплаты налогов. Если плательщики уплачивают равные налоги согласно п. 1 ст. 3 НК РФ этот принцип естественным образом дополняется требованием соразмерности применяемому к налогообложению. То есть по факту фактической возможности плательщика к уплате данного конкретного налога. Принцип равенства всех перед законом понимает под собой существование некоторой разницы между налогоплательщиками. Они, выступая в роли индивидов, отличаются друг от друга своими возможностями и материальным положением. Общая для них всех налоговая повинность не может обязать каждого из налогоплательщиков выплачивать одинаковые суммы. Данная повинность может лишь установить для каждого из них в соответствии с его финансовым положением одинаковую налоговую обязанность. КС РФ сделал основополагающее заявление, что принцип единства и равенства в социальном государстве в отношении обязанности уплачивать установленные законодательно налоги подразумевает под собой то, что равенство должно достигаться посредством абсолютно справедливого перераспределения доходов и различия налогов и сборов.

К налоговой системе Германии также предъявляется ряд особых требований, которым она должна подчиняться. Эти требования выражены следующим образом: рациональность, оптимальность и эффективность функционирования.

Принцип единства для Германии означает то, что все налогоплательщики имеют одинаковые права и исполняют равные обязанности на всем экономическом пространстве данной страны.

Взимаемые налоги должны быть равными доходам налогоплательщиков. После уплаты налога у плательщиков всегда должны оставаться средства для своего жизнеобеспечения.

Примерное равенство налоговых обязательств налогоплательщиков достигается за счет равенства в горизонтальной и вертикальной плоскостях. Равенство по горизонтали представляет собой плоскость в которой плательщики, находятся в одинаковом положении и всегда уплачивают одинаковый налог. Равенство по вертикали подразумевает под собой налоги, уплачиваемые лицами, находящиеся в разном материальной положении, различающемся исходя из конкретной ситуации.

Налоговое законодательство Германии является крайне стабильным. В налоговое законодательство не должны вводиться новые налоги, не должны вноситься изменения и дополнения. Изменения также не должны вноситься в налоговую базу и налоговые ставки, их также нельзя поднимать, так как это приведет к ухудшению положения налогоплательщиков. Это в свою очередь может привести к разногласию между обществом и властью. Период стабильности налогового законодательства обязан сохраняться хотя бы в течение одного срока работы законодательного собрания Германии.

При условии того, что законодатель устанавливает акт взимания налогов таким образом, что будет нарушено равенство в итоге налогового бремени. то повлечет за собой неконституционность установленной базы налогообложения. При этом конечно же должны учитываться недостатки исполнения, которые часто встречаются в практике. Тем не менее законодатель не имеет права никаких правил взимания конкретных налогов и сборов, противоречащих материальному составу налоговой обязанности, либо, если таковые имеют место, должен их отменять.

Правила сбора налогов не соответствуют налоговой обязанности если с их применением не выполняется требование по взиманию налогов с населения и предприятий. Законодатель должен сформировать налоговое законодательство в конкретную нормативную среду, которая реально обеспечит равенство обременения для плательщиков.

Типизация. Федеральный конституционный суд Германии давно указал на полное право налогового законодателя проводить комплексное, типизированное и паушальное регулирование. Законодатель может опираться в практике на конкретный случай и не обязан учитывать все особенности конкретной налоговой ситуации.

В отношении вычета затрат, которые обеспечивают прожиточный минимум, Федеральный конституционный суд Германии признал зафиксированный законодательно прожиточный минимум, а также выявил свое согласие с паушальным не облагаемым налогом минимумом зарплаты. Также КС согласился с ограниченным вычетом затрат на домашний рабочий кабинет с учетом права законодателя на обобщение.

Налоговым законодательством Германии принята обязанность предоставления физическими лицами совокупного годового дохода (дохода, который они получили в отчетном году). Также физические лица обязаны предоставлять декларации (сведения) в налоговые органы в тех случаях, когда общий годовой доход превышает установленный размер. Законом обозначены не только выплаты, которые не включены в облагаемую сумму общего дохода за год, но также вычеты, влияющие на его уменьшение и льготы. В Конституцию Германии введена поправка, направленная на защиту от неоправданного увеличения тяжести налогового бремени. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков (например, повышающие ставки налогов, отменяющие льготы), как правило, обратной силы иметь на практике не будут. Обычно применяется тот конкретный закон, который действовал в момент, когда произошел какой-либо экономический процесс. Под обратной силой здесь понимается распространение действия закона на процессы и факты, имевшие место до его вступления в законную силу, что применяется не часто. Это отдельно оговаривается в нормативном акте.

Принцип единства налоговой системы в германии зависит от регулирования налоговой обстановки непосредственно за счет самих налогов. Вызов равенству налогового бремени представлен субсидирующими и регулирующими нормы законодательства. Хотя в Германии принципиально допустимо использование регулирующих налоговых норм, тем не менее они, исключенные из принятого ранее решения о налогообложении, требуют определенного обоснования. Причина для ослабления налогового бремени должна быть обусловлена нарушением однажды принятого решения о налоговом обременении плательщиков. Такое отклонение законодатель должен обосновать в законодательных процедурах, нормативных актах и в тексте непосредственного закона. Только при условии того, что цели поддержки или регулирования содержатся в законодательных решениях, они выступают защитой от налоговых обременений или освобождений. Регулирующая цель должна быть определена с точностью. Законодателю запрещено самолично представлять дополнительные основания кроме предусмотренных законом.

Бюджет Германии формируется за счет таких поступлений, как:

- федеральных налогов: таможенных пошлин, НДС, налога на доход от страховой деятельности, вексельного налога, солидарного налога, налогов по линии Европейского сообщества, акцизов (кроме налога на алкоголь);

доли в совместных налогах;

- доли в распределении промыслового налога.

Земли получают доходы от:

- земельных налогов, имущественного налога, налога на наследство, налога на приобретение земельного участка, налога с владельцев автотранспортных средств, налога на пиво, налога с тотализатора и проведения лотерей, налога на противопожарную охрану, от сбора с выручки в казино;

- доли в совместных налогах;

доли в распределении промыслового налога. К числу совместных налогов относятся: налог на заработную плату, НДФЛ, налог с корпораций, налог на добавленную стоимость (включая налог с оборота ввозимых товаров).

Общины получают часть поступлений от:

- местных налогов: промыслового налога, земельного налога, местных акцизов и налога на специфические формы использования доходов (например налог с владельцев собак, налог на деятельность казино и пр.);

- доли в поступлениях от налога на заработную плату и подоходного налога;

налоговых взносов в рамках земельного законодательства.

В этом также можно увидеть уникальные одинаковые черты налоговой системы России и Германии, ведь в РФ налоги с вою очередь тоже делятся на федеральные, местные и региональные, которые в дальнейшем поступают в разных пропорциях в бюджеты всех уровней.

Церкви в ФРГ правомочны взимать с верующих церковный налог.

Из указанного выше следует, что система налогообложения в ФРГ множественная (в ней насчитывается 45 налогов), разветвленная и состоит из трех уровней. Основную роль в ней отводится подоходным налогам. В России трехуровневая система налогообложения тоже построена на принципах множественности налогов (около 30 налогов) и разветвленности.

ФКС Германии поддерживает законодателя при отмене предоставлявшихся налоговых льгот и вычетов плательщикам. Федеральный конституционный суд согласился с введением таких налоговых льгот как на строительство судов и отменой налоговых освобождений процентов по ипотеке. Также могут быть предоставлены льготы по социальной сфере, учитывая разногласия налоговых льгот принципу равенства.

Особенностью юридического обеспечения налоговой системы Германии является нормативное установление полномочий по сбору и распределению налогов между федерацией и федеральными землями. Например статья 104а Конституции Германии устанавливает суверенитет налогового законодательства и его полномочия нормативного установления налогов. Данная статья также обозначает суверенное право сбора налогов (так называемые доходные полномочия от сбора того или иного налога), и она же закрепляет суверенитет налогового администрирования то есть фактически прописывает полномочия по взысканию налогов.

Независимость налогового законодательства отражает, что федеральная власть является монополией в области законодательных полномочий по установлению налогов. Она также определяет налоги поступления от уплаты, которых полностью или частично создают федеральный бюджет государства. Законодательными полномочиями по установлению налогов федеральных земель и налогов общин наделены органы власти федеральных земель в Германии. Суверенное право государства в области сбора налогов, закреплённое в Конституции, как РФ так и ФРГ предполагает, что общие налоговые доходы федерации и федеральных земель поступают в бюджеты разных уровней бюджетной системы по установленным нормативам между федерацией и землями. При этом часть доходов от сбора таких налогов должна быть передана бюджетам общин.

§2.2 Основные подходы к нормативному регулированию

В России нет конкретного и единого правового акта, устанавливающего порядок правового взимания идентичных по своей правовой природе платежей. Эти платежи являются фискальными. Нормы, которые регулируют отношения в сфере формирования, а также взимания фискальных платежей, отражаются в нормативных правовых актах. Данные нормативно-правовые акты принадлежат к различным отраслям законодательства. Это акты налогового, таможенного, гражданского, экологического и др. права. Сборы, объединенные понятием «государственная пошлина», установлены НК РФ, таможенные сборы - Таможенным кодексом РФ, сборы за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности в сфере оказания услуг связи - федеральным законом «О связи». Сборы за проведение государственной экологической и государственной градостроительной экспертизы вообще установлены на уровне подзаконных нормативных правовых актов и т. д.

На основании вышеизложенного на практике часто встает вопрос, касающийся определения системы источников нормативного регулирования фискальных сборов. Данный вопрос имеет не только теоретическое, но и принципиальное практическое значение. Он тесно связан с проблемой законности при установлении фискальных сборов в России.

Множественность источников правового регулирования налоговых сборов в РФ приводит к тому, что на одинаковые платежи распространяются самые разные правила регулирования.

Более того, идея регулирования различных видов фискальных платежей в разных отраслях права неизбежно привела к тому, что формирующаяся система управления доходами налоговой системы перестала быть эффективной.

При изучении системы нормативного регулирования таможенного обложения следует помнить, что, в отличие от классических налоговых отношений, в данной сфере в РФ выстроены конкретные системы регулирования в значительной степени опирающиеся на следующие особенности:

. Поскольку, основываясь на своей сущности, таможенное обложение относится как налоговым, так и к таможенным правовым отношениям, существует необходимость разграничения регулирования таким образом, чтобы нормативное обеспечение части вопросов находилось бы в рамках налогового, а часть в рамках таможенного регулирования;

. Начало функционирования с 2010 года трехстороннего Таможенного союза, создание которого предусматривает, что часть вопросов регулируется на наднациональном уровне, а часть будет представлена на национальном уровне;

. Реализация официально заявленных и реализующихся целей, связанных с международной интеграцией нашей страны в таможенной сфере, что предусматривает необходимость соответствия нормативного правового регулирования положениям международных документов, принятых в рамках Всемирной Торговой Организации (World Trade Organization, WTO) и Всемирной Таможенной Организации (World Customs Organization, WCO).

Совершенно ясно, что учет при построении системы регулирования особенностей, связанных с каждым из вышеуказанных пунктов, является достаточно сложной задачей. Одни и те же решения в рамках этих направлений могут рассматриваться совершенно по-разному. Соответственно, они предусматривают различные подходы к налоговому регулированию.

Построение системы нормативного регулирования налоговой системы, вызвано прежде всего федеративным устройством государства и принципом разделения властей. Данный принцип закреплен в ст. 10 Конституции РФ. В систему источников правового регулирования системы налогообложения входят акты, принимаемые представительными органами и являющиеся основным источником нормативного регулирования в данной конкретной области. Законная форма налогов и сборов представляет собой не просто описательные формальности. Это выражение права граждан соглашаться или не соглашаться на принудительное изымание их собственности и материальных средств в бюджет государства в виде налогов и сборов. Фискальные сборы устанавливаются исключительно законодательным (представительным) органом власти РФ в форме федерального закона и никаких иных нормативных актов. Указанный вывод обусловлен необходимостью исключить возможность самовольного установления органами власти того, что относится к требованиям п. 5 ст. 3 и ст. 12 НК РФ о возможности установления налогов и сборов на территории государства. В целом целесообразность фискальных сборов в Налоговый кодекс РФ связана с установлением единых правил правового регулирования. Они обоснованы в отношении одинаковых по правовой природе налоговых платежей.

Ещё к источникам нормативного регулирования системы налогообложения как в России так и в Германии относятся подзаконные нормативные правовые акты. Они принимаются органами исполнительной власти, которые не только внизу указанной системы. Также они имеют весьма ограничительное значение для налогоплательщиков.

Исходя из изложенного выше, система источников нормативно-правового регулирования фискальных сборов представляет обусловленную федеративным устройством государства, и основанную на принципе разделения властей, комплексностью федеральных законов. Сюда также следует отнести подзаконные нормативные правовые акты, регулирующие отношения по установлению, введению, и сбору налогов и сборов.

Конституция Российской Федерации, формируя основы общественного и государственного устройства, выступает в качестве базырегулирования общественных отношений во всех плоскостях, в том числе и в сфере установления и взимания фискальных сборов. Конституционное установление отношений по поводу установления и взимания налогов свидетельствует об особой значимости налоговых платежей и связанным с ними правоотношений. Высшая юридическая сила и прямое действие Конституции Российской Федерации установлены в п. 1 ст. 15 Конституции РФ. Это правило означает, что для применения конституционных норм в любом споре каких-либо запретов и ограничений быть не может.

Конституция РФ регулирует налоговые отношения по следующим направлениям: определяет полномочия органов государственной власти в сфере налогообложения и сборов и определяет принципы правового регулирования фискальных сборов в России. Полномочия органов государственной власти в рассматриваемой сфере определяются Конституцией РФ в ст. 71, 72, 104, 106. Принципы правового регулирования фискальных сборов определяются в ст. 8, 19, 57, 75 Конституции РФ.

Помимо Конституции РФ, которая обозначает общие принципы регулирования налоговых отношений, важная роль в регулировании указанных отношений принадлежит также федеральным законам и федеральным нормативно-правовым актам. Следует указать, источниками нормативного регулирования фискальных сборов является: во-первых, НК РФ, а также федеральные законы, принятые в соответствии с НК РФ и, соответственно, входящие в состав законодательства о налогах и сборах, а во-вторых, федеральные законы, входящие в состав иных отраслей права, но тем не менее содержащие нормы, касающиеся налогов и сборов.

В настоящее время для такого разграничения в таможенном и налоговом законодательстве используется следующий подход.

В соответствии со статьей 2 Налогового кодекса Российской Федерации к отношениям, связанным с таможенным обложением, к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей <consultantplus://offline/main?base=LAW;n=116589;fld=134;dst=100036>, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено налоговым Кодексом.

При этом согласно пункту 4 статьи 4 Федерального закона от 27.11.2010 № 311-ФЗ "О таможенном регулировании в Российской Федерации": «Если иное не установлено таможенным законодательством Таможенного союза, к отношениям по взиманию и уплате таможенных платежей, относящихся к налогам, законодательство Российской Федерации о таможенном деле применяется в части, не урегулированной законодательством <consultantplus://offline/main?base=LAW;n=117058;fld=134> Российской Федерации о налогах и сборах».

Подобное разграничение налогового и таможенного законодательства в отношении регулирования вопросов финансового обложения должно вызывать удивление. Тем не менее, приоритет налогового либо таможенного законодательства, а также смысл такого разграничения в данном случае не является явным на первый взгляд.

В 2010 году начал действовать трехсторонний Таможенный союз, полное название которого звучит как «Таможенный союз в рамках Евразийского экономического сообщества». Работа вышеуказанного союза предусматривает, входящие в его состав страны: Россия, Белоруссия и Казахстан, стремятся создать общую систему регулирования таможенных отношений (в том числе таможенного обложения). Они также взаимодействуют в таких сферах как, например, транспорт, специальные защитные, антидемпинговые и компенсационные меры, косвенные налоги и др., связанных с Таможенным союзом.

Ясно, что в отношении всех вопросов, касающихся таможенной сферы, необходимо сформировать наднациональное нормативное обеспечение достаточно сложно. Это будет весьма длительным процессом, в рамках Таможенного союза. Часть необходимых норм устанавливается на наднациональном уровне, а часть других на внутринациональном уровне.

Не подвергая сомнению саму по себе возможность поэтапного взаимодействия стран, в таможенной сфере в том числе. Однако необходимо учитывать ряд спорных аспектов, касающихся системы регулирования, созданной и используемой в Таможенном союзе. Некоторые особенности, которой позволяют говорить о ней как о нелегитимной. В частности, можно обратить внимание на следующие аспекты:

Декодификация системы регулирования. В отличие от большинства стран, которые стремятся осуществлять регулирование налоговых и таможенных отношений на основании кодифицированных законодательных актов, либо даже осуществлять кодифицированное регулирование всех сфер деятельности, система регулирования, в том числе таможенного обложения, сформированная в рамках Таможенного союза, включает помимо Таможенного кодекса Таможенного союза огромное количество других нормативных актов. Это соглашения между странами - членами Таможенного союза, протоколы к соглашениям, а также решения Межгосударственного Совета ЕврАзЭС (Межгоссовет). Это также решения Комиссии Таможенного союза (Комиссия), национальное законодательство и иные подзаконные нормативно-правовые акты стран союза.

При этом очевидно, что кодифицированная форма регулирования той или иной сферы является наиболее подходящей. Это происходит из-за её системности и полноты регулирования налоговых отношений на основе одного законодательного акта.

В рамках же системы регулирования, сформированной в Таможенном союзе, большинство вопросов требует обращения к различным нормативным актам, которые зачастую не согласуются друг с другом. Это усложняет практику применения указанных документов всеми участниками отношений в рамках Таможенного союза.

В России законодатель недостаточно четко определяет состав законодательства о налогах и сборах. Это видно в юридической литературе, и судебной практике. Широкое распространение получили два вопроса: первый - о приоритете НК РФ над другими федеральными законами и второй - какие же ФЗ необходимо считать принятыми в соответствии с НК РФ для решения поставленных задач.

Немецкое государство имеет полное право на взыскание налогов со своих граждан лишь при условии нормативного подтверждения этого права на федеральном уровне. Для удержания налогов и сборов также необходимы определённые фактические основания, прописываемые в законодательстве страны. Финансовое управление ФРГ, при наличии таких нормативных актов, обязано назначить законный размер налогов и осуществлять их сбор на территории государства. Финансовому управлению официально запрещено вступать в какие-либо переговоры или заключать соглашения о ставке налога. Данное регулирование обязано обеспечивать справедливое распределение налогообложения в госудрастве.

Нормативно-правовой базой для системы налогообложения в Германии служит закон, в котором определены не только общие условия и процессуальные принципы налогообложения (порядок расчета, взаимоотношения и полномочия по их взиманию), но и виды налогов, а также распределение налоговых поступлений между федерацией. Также в нём определены виды налогов, распределяемые между землями и общинами на территории государства.

Отдельные налоги не прописаны в общем законодательстве, но почти для каждого из них существует нормативно-правовой акт.

Эти налоговые акты призваны учитывать экономические факторы и особые ситуации, а также доходы, и появляющиеся периодически чрезмерно высокие прибыли и расходы.

Положение о налогах и платежах является основным государственным документом. Документ представляется регулирующим общие вопросы налоговой политики. Конституция устанавливает порядок проведения налоговой политики непосредственно для федераций, земель и общин, расположенных на территории государства.

Для управления вопросами налогового регулирования в Федеративной Республике Германия существуют специальные финансовые ведомства для земель. Надзор и контроль за деятельностью различных финансовых учреждений страны возложены на Министерство финансов ФРГ.

Межгосударственное соглашение о недопущении двойного налогообложения. Каждое государство устанавливает свою налоговую систему. Исходя из собственного представления ситуации государтсво при этом стремится создать как можно более широкую базу для взимания налогов. Важные налоговые вопросы, касающиеся взаимных обязательств двух или более государств, решаются в корне различными способами. Они разрешаются в соответствии с внутренним правопорядком данного государства, что ведет к двойному или многократному налогообложению объектов хозяйственной деятельности. Во избежание подобного налогового бремени многие страны заключают между собой договоры, регулирующие данные налоговые отношения. Эти соглашения определяют за каким из государств при конкретных ситуациях должно быть закреплено право на налогообложение. Они же определяют объемы данного налогообложения.

Обо всех налогах, которые должны выплачиваться гражданами Германии, регулярно сообщается в письменных уведомлениях. При несогласии гражданина с решением налогового органа он может в судебном порядке обжаловать это решение. Изначально, как правило, прибегают к внесудебной мере. Это так называемое заявление протеста. Этот протест должен быть направлен в финансовое управление, которое издало соответствующее постановление, в течение определенного срока для рассмотрения. Если протест не получит ответа, налогоплательщик вправе обратиться с исковым заявлением в суд. В извещениях о налогах, которые получают налогоплательщики, дается ссылка на возможности обжалования решения, что также является закрепленным в нормативных документах.

§2.3 Проблемы парафискальных платежей

Традиционно в теории финансовых отношений выделяются налоги и сборы. Из опыта различных стран в отечественную науку было также перенято понятие парафискальных платежей или парафискалитетов. Это обязательные платежи, которые взимаются в экономических интересах государства. Они взимаются как правило в пользу юридических лиц публичного или частного права, а не в пользу государства или иных публично-территориальных или муниципальных образований.

В России понятие парафискальных платежей является неформальным и законодательно оно не оформлено. Среди специалистов нет одного единого мнения о том, какие платежи следует относить к парафискальным. Они также не могут определить, что связано с различным пониманием природы и признаков этого платежа в имеющихся в научной литературе. Отсутствует и достаточное количество информации о данном термине. Также нет точных определений относительно примеров подобного рода платежей и их правовом регулировании за рубежом.

В последнее время данное понятие все чаще используется в тех или иных научных работах и статьях различных авторов. Распространение данного термина обозначено тем, что сегодня в России взимается большое число обязательных платежей. Они формально не отнесенных налоговым законодательством к налогам и сборам. И именно часть из этих платежей не зачисляется в бюджет государства или же субъектов РФ или других муниципальных образований. Вопросы классификации этих платежей в научной литературе до конца до сих пор остается открытым.

Вместе с тем понятие парафискалитета не только применяется в научных публикациях для классификации и разделения платежей, но и применяется в арбитражной судебной практике. Сложилась ситуация, когда понятие парафискального платежа применяется на практике, и тем не менее оно остается не закрепленным в законодательстве и не является разработанным в научной литературе. Кроме того, в литературе нет окончательной определенности по вопросу о правовых последствиях классификации платежа как парафискального для порядка установления и взимания платежа.

Мы видим, что актуальность вопроса обусловлена необходимостью комплексного понимания парафискальных платежей. Соответственно, существует обусловленность к их установлению и взиманию, с учетом подробного анализа понятия. Также необходимо учитывать признаки и правовой режим таких платежей в зарубежных странах, из которых было заимствовано это понятие.

В последнее время в научной литературе по финансовым отношениям появились работы, посвященные вопросу децентрализации государственных финансов. Также там появился ряд работ, связанных с концепцией публичных отношений в финансовых отношениях и посвященные правовым институтам публичных фондов. В работах рассматриваются публичные расходы, а через них непосредственно вопросы о предмете финансовых отношений. Разработка и исследование данных вопросов представляется актуальным, поскольку содержит произошедшие изменения в экономической и правовой системе страны. Эти изменения отразившие необходимость включения в предмет финансового права не только государственных, но и иных публичных фондов. Они также расширили круг субъектов финансовых правоотношений в сфере налогового законодательства.

Наибольшим по объему исследованием парафискальных платежей в отечественной науке, на сегодняшний день является монография Долговой А.Ю. «Парафискальные сборы в России» 2012 г.

Непосредственно исследования понятия и признаков парафискальных платежей проводили такие ученые, как Васянина Е.Л., Волков В.В., Кучеров И.И., а также Гуркин А.С., Зарипов В.М., Карасева М.В., Якушев А.О. В то же время в их работах вопрос о данных платежах либо не являлся центральным объектом исследования, либо рассматривался в рамках научной публикации в общем смысле.

Разные стороны вопросов о парафискальных платежах находили свое отражение в трудах ученых разных профилей и стран. В их числе следует назвать работы Винницкого Д.В., в которых он множество раз привлекал внимание к понятию и вопросам взимания парафискальных платежей в праве зарубежных стран, а также Мутуловой С.С., Турбанова А.В., Шевелевой Н.А. В дальнейшем такой вид платежей стал обозначаться в учебной литературе по финансовому и налоговому праву.

В целом, значительное количество работ, в которых употребляется понятие парафискальных платежей, связано с квалификацией конкретных платежей, взимаемых в РФ. При этом в силу отсутствия разработанного понятия парафискального платежа основания такой квалификации не всегда полностью ясны.

Несмотря на огромный интерес к данной проблеме в науке, на сегодня, что вопросы, сопряженные с исследованием правовой природы парафискальных платежей, все еще не достаточно раскрыты. Не был проведен детальный анализ понятия и правовых признаков парафискальных платежей в зарубежных странах. Он должен был включать историко-правовые аспекты, а также непосредственный анализ современного законодательства и литературы. Несмотря на то, что опыт зарубежных стран послужил источником возникновения этого понятия в отечественной науке и ссылки на него, как правило, являются базовой точкой для анализа понятия парафискальных платежей различными авторами.

На протяжении истории развития общества два близких фактора, а именно постоянные трудности государственных и иных публичных образований в формировании своей бюджетной базы, с одной стороны, и сопротивление налогоплательщиков установлению новых налогов, с другой стороны, всё это побуждало государство применять новые методы принудительного сбора денежных средств и иных материальных ресурсов. Рассмотрим несколько наиболее характерных видов фискальных правонарушений, широко практиковавшихся в современной России:

1. Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды имеют очень много общего с налогами и сборами. Главное отличие заключается в том, что признак индивидуальной безвозмездности у страховых взносов отсутствует. Иными словами они являются возмездными и возмещение происходит за счет плательщиков. Однако факт уплаты или неуплаты страховых взносов не влияет на право получения социальных пособий. Социальные пособия в данном случае гарантированы государством.

. Патентная пошлина не предусмотрена налоговым законом в принципе. Согласно ст. 33 Патентного закона РФ от 23 сентября 1992 г. № 3517-1, патентные пошлины уплачиваются в Патентное ведомство за совершение юридически значимых действий, связанных патентом. При этом перечень действий, за совершение которых взимаются патентные пошлины, их размеры и сроки уплаты, а также основания для освобождения от их уплаты, уменьшение их размеров или возврата пошлин, устанавливаются Правительством РФ.

. Консульские сборы взимаются за конкретные консульские действия и иные консульские услуги. Они предоставляются гражданам и юридическим лицам в соответствии с тарифом, утвержденным Министерством иностранных дел Российской Федерации.

. Портовые сборы также в данном случае представляют собой государственные регулируемые тарифы, взимаемые за услуги, оказываемые судам в морских торговых судах Российской Федерации. К регламентированным портовым сборам относятся следующие: корабельный, маячный, якорный, канальный, экологический, а также причальный, лоцманский и навигационный сборы. Ставки портовых сборов определяются Министерством транспорта РФ по согласованию с Министерством экономики РФ. При этом начальники морских администраций портов вправе сами предоставлять отдельным судовладельцам или же компаниям определенные скидки и льготы. Полученные от уплаты портовых сборов средства уходят на ремонт, развитие и строительство различных портовых сооружений и объектов речного пользования для судоходства.

5. Принудительные займы. Фискальная суть принудительного займа выражается вматериальных преимуществах, которые получает соответствующее публичное образование или организация от его размещения. Принудительный заем, зачастую, размещается под достаточно низкий процент, и чаще всего на длительный срок, и инвестиционная непривлекательность данного вложения для частного лица заменяется для него принудительным характером займа. Движущей силой при размещении принудительного займа становится не механизм свободного спроса и предложения, а нормативное ограничение имущественных прав частных лиц. Это выражается в принудительном изъятии части принадлежащих им материальных благ. Таким образом заметно, что принудительный заем обладает основными признаками характерными для налога. Возвратный характер займа как обязательного изъятия не играет в данном случае никакой роли. Несмотря на возвращение через определенный период времени заимствованной суммы, во-первых, имущественные потери лица от ограничения его прав распоряжаться заимствованными денежными средствами зачастую остаются. Причем остаются некомпенсированными в полной мере. Во-вторых, государство, напротив, получает материальную выгоду в процессе пользования чужими денежными средствами, оплачивая эту услугу по цене ниже свободного предложения.

. Инфляция, вызванная необеспеченной эмиссией. Эмиссия государством денежных знаков или ценных бумаг может вызвать не только дисгармонию и расстроить стабильность всей экономической системы, но и играть роль прямого прогрессивного налога на накопления и ожидаемые доходы для частных индивидуальных лиц. Чтобы эмиссия вызвала наибольшие последствия фискального характера, нужно чтобы материальные ценностные активы были неравномерно разбросаны между государством и физическими лицами. Так, если размер прав и требований предъявляемых частными лицами к государству превышает размер обратных требований или же фиск в отличие от частных лиц располагает активами, не поддающимися обесцениванию в условиях инфляции, фискальный эффект необеспеченной эмиссии будет особенно ярко выражен. Фискальный эффект инфляции, который вызван необеспеченной эмиссией, неоднократно проявлялся в экономической истории налоговой политики РФ.

. Фискальные монополии. В финансовой практике фискальные монополии рассматривались в качестве особых разновидностей косвенных налогов и сборов. Суть самой фискальной монополии заключается в искусственном устранении государством частной конкуренции на определенном сегменте рынка. Далее происходит реализация потребителям некоторых необходимых им услуг и (или) товаров по ценам, превышающим в совокупности расходы на их производство и среднюю норму прибыли в отсутствии данной монополии.

Понятие фискальной монополии нельзя трактовать в широком смысле. Государство может национализировать в публичных интересах целые отрасли индустрии и промышленных направлений. Такие процессы неоднократно проходили в различных европейских странах в период после Второй мировой войны. Проводилась национализация угольных предприятий в Великобритании, или например авиационных компаний во Франции и т. д. Но сам факт государственного господства в определенном секторе экономики не был причиной государственной монополии. Концентрация в публичной собственности дорог федерального значения, железнодорожного или авиационного транспорта, почтовых отделений могут быть вызваны исключительно соображениями общественной пользы, ил же наоборот публичного интереса. А вот существование фискальной монополии диктуется более узкими целями, такими, как например обеспечением устойчивых доходов фиску.

Известный итальянский ученый Ф. Нитти еще в начале XX в. предлагал четко обозначить все существовавшие в соответствующий период фискальные монополии и разделить их на три вида:

) регалии на предметы необходимого потребления;

) регалии на предметы второстепенного потребления (табак, алкоголь и т. п.);

) регалии на спекуляции (лотереи и т. п.)2.

Первый вид фискальной монополии, представляющий собой косвенный налог, показывающий на наиболее необеспеченные слои населения, давно уже считается неприемлемым способом распределения публичных расходов. В современном мире он практически не встречается. Установление фискальных монополий в отрасли производства напимер табака и алкоголя и иных подобных товаров, отличающихся высокой доходностью, всегда представляет наиболее высокий интерес для государства. Так, несколько веков алкогольная монополия существовала в Российской империи. В советский период доходы от реализации алкогольной и спиртосодержащей продукции также составляли весомую долю в доходах бюджетов всех уровней в Союзе. В последние годы на территории многих субъектов РФ предпринимались попытки введения систем обязательной проверки качества всей производимой и ввозимой алкогольной продукции. Наряду с ними была введена принудительная возмездная реализация собственникам различного рода марок и брендов. Анализ нормативно-правовых актов некоторых субъектов РФ показал, что представленные организациями логотипы имеют признаки фискальных монополий, т. е. скрытых косвенных налогов.

Третий вид монополий практически постоянно применялся в советский период. На ряду с этим доходы от проведения лотерей нередко рассматривались как самостоятельная разновидность неналоговых доходов. наряду с государственной пошлиной и таможенными доходами26. Однако, по своей сути данный вид взиманий нельзя отнести к фискальной монополии. Частные лица в данном случае не принуждаются к участию в лотерее (приобретению лотерейных билетов) и их использованию.

«Михалковский налог» представлял собой 1% от оборота производителей и импортеров любой техники, позволяющей создавать копии и воспроизводить аудио- и видеозаписи. Летом 2009 года Союз кинематографистов предложил ввести такой налог. Для его сбора необходимо было создать две новые структуры - Фонд развития культуры и Фонд развития кинематографии. В таком виде предложение имело мало шансов, потому что противоречило Гражданскому кодексу. Но Михалков сменил тактику: продолжая лоббировать введение сбора, Союз кинематографистов осенью 2009 года создал совместно с РАО (Российское авторское общество) и ВОИС (Всероссийская организация интеллектуальной собственности) новую структуру - Российский союз правообладателей (РСП, среди его учредителей было также несколько физических лиц, а Михалков стал президентом совета РСП).

Все перечисленные выше формы установления скрытых фискальных платежей всегда объединяет то, что они являются недопустимыми и незаконными способами ограничения прав и свобод частных лиц и их объединений. Они ведут к скрытому несправедливому налогообложению, деструктивно влияют на состояние национальной экономической системы.

Парафискальные платежи в Германии являются обязательными платежами и сборами. Они не перечисляются на бюджетные счета казначейства, они сразу направляются в специальные фонды или на счета уполномоченных организаций.

В отношении взимания парафискальных платежей в Германии отмечается, что термин «парафискальные платежи» в юридической литературе и практике не прижился и употребляется редко. Он заменен понятием «особых платежей» (Sonderabgaben). Анализируются признаки таких платежей в теории и практике Федерального Конституционного Суда, а также правовые проблемы, которые становятся явными в экономике в связи с взиманием платежей и вызывающие критику их взимания. Приводятся критерии установления и взимания парафискалов, выработанные Федеральным Конституционным Судом.

налоговый фискальный платеж

Глава 3. Пути совершенствования налоговой системы России на основе опыта Германии

§3.1 Развитие налоговой системы с учетом необходимости формирования единого «налогового пространства»

Разработка и формирование конкретной модели единой налоговой системы позволяет рассмотреть противоречивость и импульсивность переходных процессов, а также ощутить действие фундаментальных закономерностей в эволюции налоговой системы. Данная система является системой высшей сложности, в ней можно прочувствовать взаимосвязь прошлого, настоящего и будущего, провести сопряжение краткосрочных событий, факторов и долгосрочных тенденций.

В современных условиях налоговое единство приобретает качественно новые черты и характер. Главное в этом процессе состоит в том, что оно становится глобальными наднациональным. Следует различать глобальные проблемы налогообложения на всемирном уровне и локальные процессы налогообложения присущие отдельным странам и их частной экономике. К подобным проблемам в Германии например, относятся конкретные трудности межнационального налогового регулирования. Проблемы жа например таможенных пошлин или территориальное деление объектов налогообложения на спорных территориях между различными государствами, сочетаются в налоговой системе германии с проблемой единства налоговых баз и ставок.

Можно выделить следующие основные предложения по совершенствованию налоговой системы РФ на основе опыта Германии:

Снижение общей налоговой нагрузки.

Облегчение налогового бремени для добросовестного налогоплательщика без ущерба для бюджета может быть проведено за счет отмены целого ряда налоговых льгот и вычетов. Количество льгот по всем представленным видам налогов в действующем российском законодательстве многообразно и обширно. Часто отмечается в налоговой практике фиктивное применение налоговых льгот.

Сокращение налоговой нагрузки на уровне федерального бюджета для частных лиц было компенсировано ростом налоговых поступлений от увеличения налоговой базы на региональных уровнях. На местном уровне это увеличение было не столь заметно в практике налоговой деятельности.

·Упрощение налоговой системы.

Установления исчерпывающего перечня налогов и сборов при сокращении их общего числа, а также максимальной унификации действующих налоговых режимов исчисления и порядка уплаты всех видов финансовых сборов

·Совершенствование работы налоговых органов.

Необходимо осуществлять постоянный контроль качества работы налоговых и бюджетных органов, а также осуществлять проверку компетентности их работников и их порядосности.

Введение прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц.

Во всем мире лица с более высокими доходами платят в бюджет наибольшую сумму налогов, а малообеспеченным слоям населения предоставляются различного рода льготы или они вообще от них освобождаются. С отменой прогрессивной шкалы подоходного налога оказался нарушен один из самых важных принципов налогообложения принцип справедливости.

С 2011-го повышены социальные взносы с 26% до 34% от фонда оплаты труда. Существует значительная опасность, что эта мера нанесет удар по планам развития несырьевой экономики. Она может не принести бюджету никакого дохода. Если отменить данную льготу, то только в виде социальных взносов бюджет получит дополнительно более двух миллиардов рублей.

Работа по снижению задолженности по налогам и сборам.

В Российской Федерации серьезной проблемой стало постоянное уклонение от уплаты налогов. Распространение различных схем обхода налоговых законов. Основная задача всего этого представлена эффективным выбором объектов налогового аудита и повышение качества проводимых документальных проверок. Просветительская работа среди населения по повышению налоговой дисциплины и ответственности налогоплательщиков также будет играть существенную роль. Перед налоговыми органами стоит задача не просто выявлять факты сокрытия доходов от государства или ухода от налогообложения, но и совершенствовать и менять нормативно-правовую базу. Необходимо создать оперативное перекрытие возможных каналов возникновения налоговых нарушений для нечестных плательщиков.

·Повысить налогообложения дивидендов акционеров крупных компаний.

·Упростить методику расчета для российских предприятий, не имеющих льгот по НДС.

При расчете НДС за налоговую базу следует принимать не реализацию продукции, как это предписано на сегодняшний день Налоговым кодексом, а являющуюся её частью добавленную стоимость, которая будет включать в себя фонд оплаты труда, а также прибыль, и амортизацию. Она будет включать также налоги и легко может быть определена по данным бухгалтерского учета и отчетности в годовом формате.

·Необходимо снизить или отменить налоги на производителей товаров и услуг массового пользования, а также на малые обрабатывающие и инновационные предприятия. Они являются неконкурентоспособными на сегодня на рынке труда внутри самой страны.

·Необходимо упростить налоговую отчетность.

Сегодня общий объем деклараций, сдаваемых в налоговую инспекцию, составляет от 50 до 80 страниц. На каждой из этих страниц возможны ошибки, которые могут привести к последствиям вплоть до уголовных разбирательств.

·Развитие международного сотрудничества по вопросам налоговой политики между странами.

Необходимой мерой при совершенствовании налоговой системы Российской Федерации является постоянное изменение, адаптация налоговой системы к современным реалиям, а также дополнение налогового законодательства страны.

Налоговая политика государства на сегодняшнем этапе направлена на расширение поддерживающей роли налоговой системы с учетом необходимости поддержания сбалансированности бюджетной системы. Важнейшей задачей здесь является упрощение административных процедур при расчете и уплате налогов.

Необходимо создание комплексности проведения реформы налоговой системы: все предусмотренные в ней механизмы должны быть запущены одновременно полном объеме для наибольшей эффективности.

Налоговая система является одним из важнейших элементов рыночной экономики. Она выступает главным инструментом воздействия государства на развитие народного хозяйства, выступает основой определения приоритетов экономического и социального развития страны в целом. В связи с этим необходимо, чтобы налоговая система России была так же адаптирована к современным реалиям, и соответствовала мировому опыту зарубежных стран.

§3.2 Предложения по совершенствованию системы нормативного регулирования в России

Налоговая система Российской Федерации требует серьезной переоценки и переформирования, а также проработки правовых основ ее организации и функционирования в РФ. Идет интенсивный поиск путей изменения налогового законодательства и выработки концепции нового Налогового кодекса РФ. Выполнение этих задач всегда сопровождается различными подходами к содержанию проектов и теорий совершенствования современного налогового законодательства.

При исследовании условий и причин налогового регулирования на уровне участников налоговых отношений все более просматривается не столько административно-правовой и финансово-правовой, сколько комплексный характер правового регулирования в области налогообложения в РФ. Он пронизывает практически все отрасли права. Это связано с особенностями современных рыночных отношений, а так же с углублением международных хозяйственных стандартов и уровня взаимодействия между странами. Этому также способствует усиление влияния финансовых мер в управлении хозяйством, расширением прав субъектов Федерации и экономических субъектов в РФ, а также повышением их уровня защиты личных имущественных и неимущественных прав человека и гражданина в современном мире.

Принятая в праве определения налоговых отношений как исключительно властных, административно-финансовых изначально происходит из традиционного разграничения правовых методов и на сегодняшний день остается доминирующим. Однако административный подход теперь уже не исчерпывает всех юридических аспектов системы налогообложения. Нормы таких отраслей права, как гражданское, таможенное, валютное, банковское, предпринимательское, и иные, применяются если не прямо, то через регулирование имущественных и расчетных отношений и налоговых взаимоотношений. Поэтому в проектах кодифицированных налоговых актов и в первую очередь Налогового кодекса сегодня предпринимается попытка заимствовать положения институтов других отраслей права, что не всегда оправданно в сложившейся экономической ситуации в стране. По этой же причине, а также из-за неясности статуса регионального налогового законодательства и его разделения с федеральным, в законах субъектов Федерации допускаются просчеты и отклонения от федерального налогового режима страны в целом. Отсюда же следует разница в налоговой политике, проводимой в регионах.

При построении системы процедур исполнения налогового законодательства необходимо перенаправить все усилия на разработку следующих подходов в налоговой системе: развитие конституционных основ налогового законодательства; принятие взаимосвязанных между собой и с другими отраслями права Закона об общих принципах налогообложения и сборов в Российской Федерации и Налогового кодекса; совершенствование структуры, понятийного аппарата, финансово-правовых методов регулирования, содержащихся в законах о налоге на прибыль предприятий и организаций, о налоге на добавленную стоимость, об имущественных налогах, о подоходном налоге с физических лиц, о плате за землю и других специальных налоговых законах.

Реализация данных подходов с целью совершенствования федерального законодательства должна строиться с учетом следующих положений.

Во-первых, разрабатываемые правовые нормы, регулирующие налоговые отношения, обязаны не противоречить действующим на сегодняшний день нормам и принципамдругих отраслей законодательства как на федеральном уровне, так и на уровне субъектов Федерации.

Во-вторых, принятие абсолютно новых налоговых нормативных актов и создание новых налоговых процедур, а точнее изменение и дополнение действующих, в обязательном порядке должно происходить на основе не постоянных радикальных реформ, а поэтапного развития налоговой системы с учетом экономической ситуации и обеспечения бюджетных и социальных интересов в стране.

В-третьих, наибольшая эффективность налогового законодательства всегда выражается не только усилением фискальных и карательных мер. Она зачастую отражена в создании норм, стимулирующих инвестиционную а также социальную деятельность населения. Она же влияет на сбалансированность и равенство налогово-бюджетных систем всех уровней.

Для наибольшей эффективности организации процесса принятия органами власти субъектов Федерации и органами местного самоуправления налоговых актов, которые направлены на увеличение налогового бремени, на федеральном уровне также следует осуществить ряд коренных изменений в области налогового регулирования, а именно:

 ограничить число и виды налогов и общий размер налоговых изъятий;

 обеспечить меры государственного контроля за налоговой деятельностью субъектов Федерации и органов местного самоуправления;

 нормами федерального законодательства обеспечить защиту инвестиционных и социальных интересов, ограничение введения дополнительных налогов и повышения ставок налогов и платежей, установленных на федеральном уровне, органами субъектов Федерации и местного самоуправления;

 принимать налоговые и бюджетные законы субъектов Федерации с учетом норм и условий сбалансированности федеральной налогово-бюджетной системы;

 разрабатывать налоговые акты органов местного самоуправления в соответствии с их компетенцией, определенной федеральным законодательством и законодательством субъектов Федерации.

На основании вышеуказанного можно сделать вывод, что основное требование, предъявляемое к Налоговому кодексу Российской Федерации определяет, что это должен быть нормативно-правовой акт сводного характера, включающий единые нормы, действующие в тех сферах налоговых отношений, которые требуют единообразного урегулирования в РФ. В связи с этим можно сформулировать задачи Налогового кодекса:

установление нормативно-правовых основ взаимодействия всех элементов единой налоговой системы;

реализация правовых принципов налогового федерализма при обеспечении доходов бюджетов всех уровней через закрепленные за ними стабильные налоговые источники и каналы;

формирование правовой базы налогового регулирования, стимулирующей развитие общества и предпринимательской деятельности.

Подобный нормативно правовой акт имеет огромное общественно-политическое и социально-экономическое значение. Однако его концепция еще не сформирована до конца в современной России. Правовые основы налогового федерализма, его структуры, а также принципы налогового законодательства, основывающие систему налогообложения и гарантии осуществления финансовое регулирования в интересах экономического развития каждой страны должен закрепить федеральный закон об общих принципах налогообложения и сборов в конкретной стране.

Многие вопросы создания системы согласованных нормативно-правовых актов и процедур в налоговой политике на сегодня остаются нерешенными. Они содержат всего лишь незначительную часть отдаленных подходов к решению проблем налоговой кодификации.

Налоговый кодекс РФ как кодифицированный акт налогового законодательства обязан выступать в роли устанавливающего нормативные предписания для достижения целей налогового регулирования и контроля в Российской Федерации. Он также должен регулировать важнейшие виды налоговых отношений, основанных на властном подчинении. Еще одной его обязанностью будет согласование норм, касающиеся налоговых имущественных отношений, с нормами других отраслей материального законодательства. В нем должны отражаться унифицированные институты и нормы общего и специального регулирования налоговых правоотношений.

Наиболее рациональные и эффективные идеи для совершенствования нормативного регулирования в системе налогообложения РФ должны быть отражены непосредственно в Налоговом кодексе. Ему необходимо стать основным федеральным законодательным актом, который и будет регулировать все вопросы налогообложения. Он будет устанавливать принципы построения и функционирования налоговой системы и её развития, порядок введения, изменения и отмены федеральных налогов и сборов. Также он будет регулировать принципы установления региональных и местных налогов на территории государства. Данный нормативный документ должен определить правовое положение налогоплательщиков, а также налоговых органов. Он должен обозначить кредитные учреждения и других участников налоговых правоотношений. Налоговый кодекс должен составить основные положения по определению объектов налогообложения и регулированию учета поступающих в бюджет материальных и денежных ресурсов. Он должен также способствовать привлечению налогоплательщиков к ответственности за налоговые правонарушения и непосредственному обжалованию действий должностных лиц Государственных налоговых органов.

Налоговый кодекс должен пролить свет на многие вопросы в области налогового законодательства. Прежде всего Налоговый кодекс призван стабилизировать систему налогов по крайней мере в пределах одного отчетного периода года. В дальнейшем данный интервал должен только увеличиваться. Предстоит полностью устранить ненадлежащую и неправомерную практику принятия законов о налогах с обратной силой. Все изменения должны производиться только вместе с формированием бюджета. Формирование должно происходить на будущий год и заранее становится известными для граждан государства. Готовящиеся проекты следует широко обозначать, а также привлекать специалистов, и непосредственно налогоплательщиков, как это делается во многих странах в мировом сообществе.

Так же Налоговому кодексу следует создать единую функциональную и наиболее полную систему в стране, удалить разногласия, четко определить функции а также полномочия и ответственность всех уровней власти в формировании налоговой политики. Следует найти наиболее оптимальные соотношения прямых и косвенных налогов. Необходимо дифференцировать финансовые санкции в зависимости от характера налогового правонарушения, установить их классификацию и признаки.

Только Налоговый кодекс являющийся документом прямого воздействия, в состоянии быть основой регулирования бюджетно-налоговых отношений.

§3.3 Устранение незаконных фискальных взиманий

Как было обосновано во II главе парафискальные платежи - обязательные платежи и сборы, не перечисляющиеся на бюджетные счета казначейства, а направляющиеся в специальные фонды или на счета уполномоченных организаций (страховые взносы банков в Фонд обязательного страхования вкладов, ежемесячные отчисления граждан на капитальный ремонт жилья, третейские сборы, некоторые виды портовых сборов и т.д.).

Одной из наиболее актуальных проблем, которой стоит уделить отдельное внимание, является проблема незаконных фискальных взиманий. Эта проблема носит общенациональный характер и является актуальной для любой налоговой системы. Устранение этой проблемы приведет к серьезному продвижению на пути формирования единого налогового пространства и выступит как механизм совершенствования для налоговых систем государств и в частности для России.

Речь идет об обязательных платежах и сборах, которые не перечисляются на бюджетные счета казначейства, а направляются в специальные фонды или на счета уполномоченных организаций

Платежи, которые называются парафискальными, по сути являются налогами, ибо обладают всеми признаками налога - являются обязательными, безвозмездными и направлены на финансирование деятельности государства или муниципального образования.

Парафискальные платежи являются существенным и неконтролируемым бременем для бизнеса. При этом органами власти фактически реализован принцип - разделяй и властвуй в результате чего представители бизнеса различных областей экономики разрознены и до настоящего времени еще не сумели выступать консолидированным сообществом. В целях ликвидации существующих проблем с парафискальными платежами признано необходимым внести изменения в действующее законодательство.

Проблемы парафискальных платежей существуют во многих отраслях экономики, фактически бесконтрольны и чреваты социальными последствиями. В целях выработки консолидированных подходов в их решении возникает необходимость создания рабочей группы. Итогом работы рабочей группы должна быть концепция законодательного регулирования парафискальных платежей в Российской Федерации.

Все рассматриваемые во второй главе формы установления скрытых фискальных взиманий объединяет то, что они являются недопустимыми способами ограничения прав и свобод индивидуумов и их объединений, зачастую ведут к скрытому несправедливому налогообложению, деструктивно влияют на состояние национальной экономической системы. В связи с этим налогово-правовое регулирование данных отношений должно осуществляться совместно с другими правовыми отраслями путем установления общего запрета: ч. 4 ст. 75 Конституции РФ запрещает размещение принудительных государственных займов; Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ (в ред. Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 180-ФЗ) «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» ограничивает эмиссионные права Банка России; ст. 7 Закона РФ от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» может быть использована для предотвращения формирования фискальных монополий. В то же время было бы также целесообразно разработать механизм возмещения в гражданско-правовом порядке (специальную процедуру, учитывающую специфику отношений) прямого ущерба, причиняемого широкому кругу лиц при незаконном установлении скрытых фискальных взиманий (в том числе в вышеперечисленных формах).

Устранение данных форм недопустимых фискальных взиманий выступит активным стимулятором развития чистого налогового пространства и совершенствования действия налоговых механизмов.

С.Г. Пепеляев полагает, что парафискальные платежи это самая большая системная проблема в налоговой сфере. И если в конце 1990-х - начале 2000 гг. России удалось кодифицировать налоговое законодательство, то сейчас происходит обратный процесс декодификации. Вновь появляются налоги и сборы, именуемые иначе и вводимые отраслевым неналоговым законодательством и даже подзаконными актами.

Это серьезно сказывается и на сфере бизнеса, и на гражданах. Достаточно назвать сборы в пользу авторов, на ремонт жилого фонда. Противостоять появлению подобных платежей сложно, поскольку государству и муниципалитетам нужны дополнительные средства. А поскольку парафискальные сборы не аккумулируются в бюджете, подрываются контрольные полномочия парламента, предусмотренные статьей 57 <http://e.nalogoved.ru/npd-doc.aspx?npmid=99&npid=9004937> Конституции РФ, и полномочия Счетной палаты РФ.

По мнению С.Г. Пепеляева, есть два выхода из сложившейся ситуации: либо Конституционный Суд РФ даст четкую оценку и ограничительную трактовку названной статьи Конституции РФ, либо законодатель внесет соответствующие поправки в Налоговый кодекс РФ. Как считает выступающий, лучший путь - это поправки в Кодекс.

Парафискальные платежи должен регулировать Налоговый кодекс РФ, и тогда налоговые органы смогут их контролировать, на это обратила внимание Л.И. Гончаренко, проректор, завкафедрой налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве РФ.

Ученые подробно изучившие парафискальные платежи, в том числе зарубежный опыт, пришли к выводу, что администрированием таких платежей могут заниматься как налоговые органы, так и другие субъекты, которым переданы публичные функции. Тем не менее за деятельностью этих субъектов, за тем, как они собирают и расходуют парафискалитеты, следует установить государственный контроль, например Счетной палаты РФ или Росфиннадзора.

В.О. Барничев, замдиректора Департамента инвестиционной политики и развития частно-государственного партнерства Минэкономразвития России, подчеркнул что стоит внести изменения именно в Налоговый кодекс РФ, но прежде необходимо определить, будет это отдельная статья Кодекса, глава или раздел. Необходимо также решить, нужно ли законодательно регулировать сроки взимания таких платежей. Правильнее определять срок действия каждого конкретного сбора при его введении актом Правительства РФ, а не Кодексом или другим законом.

Проблемы в регулировании парафискалитетов действительно существуют. В связи с этим предложено создать при Комитете рабочую группу для проработки вопроса о необходимости подготовки проекта закона, упорядочивающего взимание парафискальных платежей, с тем, чтобы затем представить его на обсуждение Правительства РФ.

Заключение

В рамках достижения цели работы, связанной с систематизацией, обобщением и анализом основных особенностей налоговой системы России, выявлением наиболее важных отличий налоговых систем России и Германии и связанных с этим проблем налоговой системы России, а также подготовкой предложений по совершенствованию налоговой системы России с учетом опыта Германии, можно отметить следующее.

Проведенный в работе анализ свидетельствует, что сложившаяся государственная политика, касающаяся «наполнения» налоговой системы России, и регулирование в сфере налоговых отношений характеризуется несоответствиями требованиям налоговой теории, в значительной степени противоречит научным методам налогообложения, и не может быть признана удовлетворительной.

На примере различных сфер налоговых отношений (таможенное обложение, взимание «страховых взносов», «оплата государственных услуг», «парафискалитеты», уплачиваемые в пользу лиц, обладающих не вполне понятным статусом) подтверждается описанная Горским ситуация, когда постоянное искажение фундаментальных принципов налогообложения, преобладание субъективных влияний в налоговой политике, хаотичность льгот деформируют налоговые отношения. При этом, по мнению этого автора, выходом из такого рода ситуации может быть только реальное возвращение к теоретическим основам налогообложения, что представляется вполне справедливым и в отношении различных групп фискальных платежей, необоснованно выведенных в России из перечней налогов и сборов.

Решение отдельных поставленных при выполнении дипломной работы задач позволяет отметить следующее.

В отношении задачи, связанной с экономической сущностью термина «налоговая система», можно говорить о необоснованности подходов, в рамках которых формирование и функционирование налоговой системы затрагивает только вопросы, касающиеся налогов и сборов, контроль за уплатой которых осуществляется Федеральной налоговой службой.

В работе обращено внимание на то, что границы налоговой системы определяются не ведомством, осуществляющим контроль за уплатой фискальных платежей, и не названием платежей, а соответствием отношений, возникающих при исполнении обязанностей по их уплате признакам налоговой системы (отношений, связанных с уплатой предусмотренных статьей 57 Конституции Российской Федерации фискальных платежей), сформулированным как теоретически, так и в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: властное подчинение одной стороны другой; субординация сторон, одной из которых принадлежит властное полномочие, а другой - обязанность повиновения; требование уполномоченного органа и обязательство плательщика следуют из закона, а не договора и т.д.

С учетом изложенного считаем, что важной частью относящихся к налоговой системе вопросов являются вопросы, касающиеся всех фискальных платежей, отношения по уплате которых соответствуют отмеченным выше признакам налоговой системы (налоговых отношений).

Аналогичный подход используется и в Германии, которая хотя и не имеет, кодифицированной формы регулирования всех фискальных платежей, однако, использует унифицированные подходы к администрированию «публично-правовых платежей» (в терминологии Германии, в терминологии России - «фискальные платежи (налоги и сборы)»).

В рамках решения задачи, связанной с теоретическими аспектами, содержащими требования к налоговой системе государства, особое внимание было обращено на важность для современной налоговой системы России таких принципов как единство налоговой системы, всеобщность налогообложения, определенность, должное установление фискальных платежей, равенство и справедливость. Недостаточное соблюдение, а часто и игнорирование данных принципов в последние годы создает для нашей налоговой системы серьезные проблемы, наиболее важные из которых были рассмотрены в работе. Напротив, налоговая система Германии, на наш взгляд, характеризуется соблюдением этих принципов.

В рамках решения задач, касающихся основных тенденций и проблем современной налоговой системы России, обуславливающих целесообразность ее сравнения с налоговыми системами других стран, было обращено внимание на фактическое разрушение единого налогового пространства России (не территориального, а сущностного), которое произошло в результате экономически необоснованного образования различных групп фискальных платежей, регулирование которых осуществляется в значительной степени без использования принципов налогообложения.

Наиболее важными из указанных платежей, на наш взгляд, являются:

таможенные платежи: как единая категория фискальных платежей, так и отдельные виды таможенных платежей (в части таможенных пошлин и таможенных сборов);

“страховые взносы” на отдельные виды обязательного социального ”страхования”, которые с 2010 года были введены вместо официально «отмененного» единого социального налога (ЕСН). При этом в литературе по налогообложению все чаще высказываются мнения о том, что налоговая сущность данных платежей не изменилась;

“оплата” так называемых “государственных услуг”, значительная часть которых “предоставляется” различными государственными органами или организациями в соответствии с их полномочиями, а значит можно предположить, что “оплата государственной услуги” фактически представляет собой уплату фискального платежа, соответствующего определению термина “сбор”;

оплата “услуг”, официально не отнесенных к “государственным услугам”, предоставляемых формально не государственными органами (а в ряде случаев - коммерческими организациями), однако, “получение” которых вызвано установленной нормативными актами необходимостью выполнения плательщиком тех или иных требований, без соблюдения которых невозможен доступ к правам: выдача ТПП России сертификата о происхождении товаров, выдача организацией, осуществляющей микрофильмирование диссертаций документа о “предоставлении услуги по микрофильмированию”, услуги БТИ и т.д.;

установление платежей, носящих ярко выраженный квазиналоговый характер, то есть уплачиваемых без встречного предоставления каких-либо прав или выдачи разрешений и часто являющихся формой внебюджетного финансирования одних организаций другими организациями: например, “компенсационные” платежи, предусмотренные статьей 1245 Гражданского кодекса (“михалковский налог”);

установление платежей, являющихся “клонами” других фискальных платежей (например, патентные пошлины, не относящиеся к государственной пошлине за юридически значимые действия с результатами интеллектуальной деятельности). Одним из наиболее вопиющих примеров такого рода платежей, является так называемый “утилизационный сбор”, представляющий собой квазиналоговый “клон” таможенной пошлины, НДС и акциза в отношении транспортных средств, производимых в Российской Федерации либо ввозимых в Российскую Федерацию.

Решение задачи по сопоставлению наиболее важных аспектов, касающиеся налоговых систем России и Германии, позволило сделать следующие выводы.

Хотя каждый из приведенных выше примеров характеризуется рядом присущих именно конкретной группе платежей особенностей, все указанные примеры имеют общие объединяющие их признаки и, соответственно, их регулирование ненадлежащим образом вызывает проблемы, характерные для всех групп платежей, а именно:

обязанность по уплате установлена нормативными актами, а не договором, платежи уплачиваются либо в качестве индивидуально безвозмездных (налоги), либо в качестве условия совершения в отношении плательщиков юридически значимых действий (сборы), что позволяет квалифицировать все перечисленные платежи как фискальные, то есть являющиеся по своей сути либо налогами, либо сборами, однако, данные платежи не имеют официального статуса налогов либо сборов;

из законодательства четко не следует место данных платежей в налоговой системе России, конституционными основами которой являются отмеченные выше принципы, такие как всеобщность налогообложения, обязательность уплаты фискальных платежей, необходимость их законодательного установления, которое может осуществляться исключительно в двух формах (налог либо сбор), единство (поскольку формирование дополнительных налоговых систем не предусматривается);

с учетом предыдущей ситуации имеют место проблемы, касающиеся того, что в отношении всех отмеченных выше платежей допускается режим регулирования, не соответствующий отмеченным выше конституционным принципам налоговой системы, а также ряду принципов налоговой политики, сформулированных теоретически и в Налоговом кодексе.

Подходы, используемые в Германии, как правило, позволяют вполне однозначно квалифицировать тот или иной фискальный платеж и, исходя из этого определить режим регулирования, который должен применяться при его установлении.

В рамках подготовки предложений по совершенствованию налоговой системы России с учетом опыта Германии, помимо необходимости решения

отмеченных выше вопросов, особое внимание было обращено на недопустимость для нашей налоговой системы «парафискалитетов», таких как платежи, предусмотренные статьей 1245 Гражданского кодекса РФ («михалковский налог»), «утилизационные сборы» и иные подобные платежи, инициативы по установлению которых в последние годы получили широкое распространение.

Считаем, что сформулированные в работе предложения по совершенствованию нашей налоговой системы дают возможность решить наиболее важные из существующих в настоящее время проблем. Обеспечивается соблюдение большинства принципов налогообложения, законодательные положения по фискальным платежам перестают носить рамочный характер, при осуществлении государственного регулирования исполнительная власть либо органы, созданные в рамках Таможенного союза, перестают брать на себя функции власти законодательной, тем самым соблюдается принцип разделения властей.

Создаются условия для перехода к регулированию всех фискальных платежей в рамках налогового законодательства. При этом в отношении всех фискальных этих платежей должен быть реализован один из наиболее важных принципов, лежащих в основе формирования налоговой системы России - акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги и сборы, когда и в каком порядке он должен платить.

Список литературы

1. Конституция Российской Федерации от 12.12.1993

2. "Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 1)" от 31.07.1998 №146-ФЗ в редакции Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ

. "Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть 2)" от 05.08.2000 №117-ФЗ в редакции Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 153-ФЗ

. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26.01.96. № 14-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 24 октября 1997 года).

. Положение о налогах (Abgabenordnung 1977) с изменениями от 03.09.2006

. Закон о налоге с корпораций (Körperschaftsreuergegsetz - KStG) от 31.08.1976 и изменениями от 20.12.2007

. Конституция Германии от 13.05.1949 (действующая редакция)

. Соглашение от 29 мая 1996 года между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество

. Аронов А.В. Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учеб.пособ. - М.: Экономист, 2008. - 560 с.

. Венецкий Д.В. «Налоги и сборы: понятие и юридические признаки и проблемы». М «ЮристЪ» переизд. 2012 г. 520 с.

. Зрелов А.П., Краснов М.В. НДФЛ в примерах. - М.: ООО ИИА "Налог Инфо", ООО "Статус-Кво97", 2007. - 400 с.

. Демишева Т.А. Организация и методика налогового консультирования. Учебно-методическое пособие - М.: Учебный центр МФЦ, 2012 - 160с.

. Краснопёрова О.А. Налоговые освобождения для физических лиц/ О.А. Краснопёрова. - Москва: ГроссМедиа: РОСБУХ, 2007. - 192 с.

. Налоговое право: Учебник/ Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ, 2012. - 591 с.

. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 464 с.

. Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. - М.: МЦФЭР, 2003, - 336с.

. Пансков В.Г., «О некоторых проблемах формирования Российской налоговой системы» /Финансы № 2 2007 г.

. Перов А.В. Налоги и налогообложение / Перов А.В., Толкушкин А.В. - М.: Юрайт-Издат, 2005. - 720 с.

19. Решетников Н. Налоговые преференции: «абсолютное зло» или обязательный инструмент госрегулирования // Российский экономический журнал <http://institutiones.com/download/journal.html>. - 2010 г. № 8 219 с.

. Тедеев А.А. Парыгина В.А. Налоги и налогообложение: Краткий курс/ А.А. Тедеев, В.А. Парыгина. - М.: Изд-во Эксмо, 2008. - 320 с.

. Толкушкин А. В. Энциклопедия российского и международного налогообложения / Толкушкин А. В.: Юристъ, 2009. - 912 с.

. Цыганков В.В. Совершенствование процедуры оформления и рассмотрения дополнительных мероприятий налогового контроля // Налоги и налогооблажение. - 2012. - № 4. 109 с.

. Черник Д.Г., Павлова Л.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. Изд. 3-е. - М.: МЦФЭР, 2006 - 528с.

. Шаталов С.Д. Налоговая политика Российской Федерации в ближайшей перспективе //Финансы. - 2009. - №7. 99 с.

. Юрзинова И.Л. Налогообложение юридических и физических лиц/ И.Л. Юрзинова, В.Н. Незамайкин. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство "Экзамен", 2011. - 653 с.

. В.В. Воинов Правовая природа страховых взносов на обязательное страхование.// Налоговед №3 2012.

. Пасько О.Ф. Налоговое регулирование экономического развития предприятий: Дис…канд.экон.наук, М, 2011,178с

. Абрамов М.Д. Вопросы совершенствования налоговой системы России.// Налоговые споры: Теория и практика,2010 №9

. Машков С.А. Завершается ли реформирование налоговой системы?//Налоговые споры: Теория и практика,2010 №9

. Косов А. Проблемы роялти// Таможенное регулирование и таможенный контроль, №1. 2013.

. Долгополов И.О. Применение и толкование налогового законодательства//Ж. Налоговый вестник, 2010

. Горский И.В. (под ред) Налоговая политика России: проблемы и перспективы- М: Финансы и статистика. 2003

Приложение

Таблица 1 Федеральные налоги сборы

|  |  |
| --- | --- |
| Налоговый кодекс РФ (ст.13) | Федеральный закон "Об основах налоговой системы РФ" (ст. 19) |
| 1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы ; 3) налог на прибыль организаций; 4) налог на доходы физических лиц; 5) налог на добычу полезных ископаемых; 6) водный налог; 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; 8) государственная пошлина | 1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы; 3)налог на доходы физических лиц; 4) единый социальный налог; 5) налог на операции с ценными бумагами; 6) таможенная пошлина; 7) платежи за пользование природными ресурсами, зачисляемые в федеральный бюджет, в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, в краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и районные бюджеты районов в порядке и на условиях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации; 8) налог на прибыль организаций; 9) государственная пошлина; 10) налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения; 11) сбор за использование наименований "Россия", "Российская Федерация" и образованных на их основе слов и словосочетаний; 12) плата за пользование водными объектами; 13) сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции; 14) налог на добычу полезных ископаемых; 15) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. |

Таблица 2 Региональные налоги и сборы

|  |  |
| --- | --- |
| Налоговый кодекс РФ (ст. 14) | Федеральный закон "Об основах налоговой системы РФ" (ст. 20) |
| 1) налог на имущество организаций; 2) транспортный налог; 3) налог на игорный бизнес. | 1) лесной доход; 2) транспортный налог; 3) налог на игорный бизнес; 4) налог на имущество организаций. |

Таблица 3 Местные налоги и сборы

|  |  |
| --- | --- |
| Налоговый кодекс РФ (ст. 15) | Федеральный закон "Об основах налоговой системы РФ" (ст. 21) |
| 1) земельный налог; 2) налог на имущество физических лиц. | 1) налог на имущество физических лиц. Сумма платежей по налогу зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения; 2) земельный налог. Порядок зачисления поступлений по налогу в соответствующий бюджет определяется законодательством о земле; 3) регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Сумма сбора зачисляется в бюджет по месту их регистрации; 4) налог на рекламу. Налог уплачивают юридические и физические лица, рекламирующие свою продукцию, по ставке, не превышающей 5 процентов стоимости услуг по рекламе. |

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

|  |  |
| --- | --- |
| [**КНИЖНЫЙ МАГАЗИН**](http://учебники.информ2000.рф/chitai.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ТОВАРЫ для ХУДОЖНИКОВ и ДИЗАЙНЕРОВ**](http://учебники.информ2000.рф/kar.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**АУДИОЛЕКЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/lectr.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**IT-специалисты: ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/otu.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ФИТНЕС на ДОМУ**](http://учебники.информ2000.рф/fit1.shtml) |  |