

Одной из важнейших характеристик налоговой системы является ее институциональная структура. Институциональную структуру налоговой системы можно рассматривать как в широком, так и в узком смысле. В широком смысле институциональная структура налоговой системы включает структуру институтов-учреждений и структуру институтов-правил (законодательных актов, нормативных документов). В узком смысле рассматривают либо структуру институтов-учреждений, либо структуру институтов-правил. Для успешного выполнения налоговой системы своей роли в экономике ее институциональная структура должна быть эффективной, т. е. позволяющей успешно осуществлять возложенные на налоговую систему функции.

Современная налоговая система взяла свое начало в советское время. В отечественной экономической литературе последних двух десятилетий культивируется мнение, что в СССР налоговая система якобы полностью отсутствовала и утверждается, что «настоящие» налоги у нас появились лишь в 1990-е гг. [2]. По мнению М.С. Грачева это мнение совершенно не соответствует истине и вводит в заблуждение начинающих исследователей. По мнению автора, налоговая система СССР отличалась от современной прежде всего качественной составляющей. Сущность, структура и роль налоговой системы определялась социально-экономическим строем общества. Существовавшие в советские времена налоги, сборы и платежи выполняли важные экономические функции в масштабах всего государства. Экономическая система была другая, но и будучи административно-командной, она не могла обойтись без довольно широкого спектра налоговых платежей, в который входили:

- налог с владельцев строений;
- земельный налог с владельцев транспортных средств;
- сельскохозяйственный налог;
- отчисления свободного остатка от прибыли;
- налог с продаж.

Сравнение современной и отечественной налоговых систем по определенным критериям, на наш взгляд, нецелесообразно. В любой системе наиболее важным является установление определенных взаимосвязей. Так советская налоговая система отличалась от современной прежде всего соблюдением принципа целостности и сбалансированностью. Если наряду с налогами и сборами элементами налоговой системы считать органы управления, принципы налогообложения и т.д., то главная взаимосвязь между самими налогами и сборами отодвигается на задний план, становясь не столь существенной. [1] К сожалению, в российской практике реформирования налогов это их взаимное слияние если и учитывается, то очень незначительно. Например, уход в тень заработных плат и снижение темпов роста поступлений НДС в 2011 г. были обусловлены повышением ставок по другим налоговым платежам (взносам во внебюджетные фонды), что было вполне предсказуемо. Таким образом, стремление снизить дефицит Пенсионного фонда вылилось в недопоступлении НДС в региональные бюджеты. Налоговая система обладает следующими основными признаками системности:

- структурированность системы;
- подчиненность деятельности системы определенной цели;
- целостность системы;
- взаимосвязанность частей системы;
- саморазвитие системы.

Налоговая система РФ это взаимосвязь трех подсистем: системы нормативно-правовых актов, системы исполнительных органов и системы налогоплательщиков. Взаимосвязь проявляется между системой законов и законодательных актов и системой налоговых и таможенных органов через законодательно закрепленные их права, обязанности, ответственность, функции. Результатом их взаимодействия стало создание системы налогового администрирования. Взаимосвязь между системой законов и

законодательных актов и системой налогоплательщиков через закрепленные права, обязанности и ответственность налогоплательщиков. Результатами взаимодействия между системой налогоплательщиков и системой налоговых органов являются начисление налогов и приравненных к ним платежей и контроль за правильностью начисления и поступления платежей через систему налоговых и таможенных органов.

За последние годы институциональная структура современной налоговой системы РФ претерпела изменения. В первую очередь, следует рассмотреть изменения в нормативно-правовой базе. Ряд изменений налогового законодательства вступит в силу с 1 января 2014 г. налогоплательщикам стоит обратить внимание на то, что со следующего года начинает применяться обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц (за некоторыми исключениями). До указанной даты норма об обязательном досудебном порядке обжалования действовала только в отношении решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности, принятых в соответствии со ст. 101 НК РФ. Также необходимо отметить, что у налоговых инспекций появятся новые основания для истребования у налогоплательщиков пояснений при проведении камеральной проверки. Такими основаниями являются, в частности, уточненная декларация, в которой уменьшена сумма налога к уплате, или декларация с заявленной суммой убытка. Кроме того, в Налоговый кодекс РФ внесены изменения в связи с созданием благоприятных налоговых условий для привлечения инвестиций на Дальний Восток, а также установлены особенности налогообложения для недропользователей морских месторождений углеводородного сырья. Также вводится новая категория налогоплательщиков: налогоплательщики - участники региональных инвестиционных проектов. Существенные изменения коснулись налога на добавленную стоимость, например, с 1

января 2014 г. вступила в силу новая редакция п. 5 ст. 174 НК РФ, согласно которой декларацию по НДС должны представлять в том числе лица, не являющиеся плательщиками НДС, в случае выставления счетов-фактур с выделенной суммой налога. Подавать ее нужно в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи. [5]

По мнению автора, налоговая система в рыночной экономике служит инструментом государственного регулирования, способным как стимулировать, так и угнетать хозяйственную деятельность в отдельных сегментах рынка. Например, в целях поддержки малого бизнеса в налоговом законодательстве предусмотрены специальные налоговые режимы, такие как: упрощенная система налогообложения (УСНО), единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), единый налог на вмененный доход (ЕНВД), патентная система налогообложения (ПСНО). Использование льготных режимов налогообложения в большинстве стран и последовательное применение его принципов (ст. 3 НК РФ) являются основой сокращения теневого оборота и легализации деятельности малых предприятий. По результатам статистических исследований, в современных условиях, система налогообложения является сдерживающим фактором развития предпринимательской деятельности. Совершенствовании нормативно-правовой базы, регулирующей систему специальных налоговых режимов, позволит в значительной степени адаптировать налоговое законодательство к существующим вызовам экономической системы.

Таблица 1. Оценка показателей, формирующих налоговую политику государства в сфере малого бизнеса в РФ за 2008-2013 гг.

Показатель	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Поступление налогов, сборов в федеральный бюджет, млрд. руб.	3569,7	2500,1	3172,2	4477,7	5165,1	5364,1
УСНО, млрд. руб.	110,7	106,2	130,0	148,7	175,3	188,9

Продолжение таблицы 1

ЕНВД, млрд. руб.	63,4	64,9	72,4	71,1	79,9	70,9
ЕСХН, млрд.руб.	1,8	2,3	3,3	3,3	3,7	4,1
Доля УСНО от ФБ, %	3,1	4,2	4,1	3,3	3,4	3,5
Доля ЕНВД от ФБ, %	1,8	2,6	2,3	1,6	1,5	1,3
Доля ЕСХН от ФБ, %	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1

Значительный рост налоговых доходов от специальных налоговых режимов за последние 6 лет является результатом реализации государственных мер поддержки малого бизнеса. Применение специальных налоговых режимов это один из факторов, который должен был оказать влияние на рост удельного веса налоговых поступлений от предприятий малого бизнеса, но как видно из таблицы 1. Удельный вес УСНО в федеральном бюджете единственный индикатор, который показывает положительную динамику.

Таблица 2. Фактическая налоговая ставка при применении УСНО юридическими лицами и ИП за период 2008-2013 гг., %

Год	Всего		ИП		Юридические лица	
	Доходы	Доходы минус расходы	Доходы	Доходы минус расходы	Доходы	Доходы минус расходы
2008	4,48	12,71	5,44	12,71	4	12,7
2009	4,41	11,14	5,3	11,55	3,96	10,99
2010	4,4	10,86	5,19	11,05	4	10,79
2011	4,15	10,65	4,97	10,82	3,71	10,59
2012	4,21	10,79	4,97	11,04	3,77	10,7
2013	4,1	10,49	4,62	10,55	3,77	10,48

Налоговая нагрузка на налогоплательщиков в РФ, применяющих УСНО, в период с 2008 по 2013 гг. в среднем снизилась на 1,5%, что свидетельствует о положительном влиянии проводимой государством налоговой политики, направленной на сдерживание налогового бремени малого бизнеса. Согласно имеющимся данным, налоговая нагрузка при условиях применения УСНО, где в качестве объекта налогообложения

выступают доходы, уменьшенные на величину расходов значительно выше, чем при объекте налогообложения – доходы. Согласно ст. 346.21 НК РФ «Порядок исчисления и уплаты налога», налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, имеют право уменьшить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет на сумму уплаченных за налоговый период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также выплаченных работникам в течение налогового периода из средств налогоплательщика пособий по временной нетрудоспособности. Рассчитанная нами, как отношение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет к налоговой базе, фактическая налоговая ставка, указывает на то, что в исследуемом периоде при определении объекта налогообложения по доходам, разница между установленной налоговой ставкой в размере 6%, и фактической, составила в среднем 1,67%. По объекту налогообложения доходы, уменьшенную на величину расходов, разница составила 3,81%. Анализ показывает, что меры принятые государством в отношении малого бизнеса действительно снизили налоговую нагрузку на предприятия с одной стороны, с другой стороны принесли меньшую долю налоговых поступлений в федеральный бюджет. За 2008-2013 гг. количество предприятий малого, среднего и микро бизнеса увеличивается со стабильной динамикой. Также растет среднесписочная численность работников данного сегмента предприятий. Рентабельность активов, сальдированный финансовый результат малых предприятий показывает положительную динамику. [4]

По мнению автора, существенным изменением в институциональной структуре налоговой системы РФ в 2015 году станет введение совершенно нового института налогового мониторинга. Горизонтальный мониторинг

будет осуществляться добровольно, при заключении договора с налоговой службой, критерием станет объем выручки более трех миллиардов рублей. Налоговый инспектор получит доступ к базам данных налогоплательщика, при этом налоговая служба не будет иметь права проводить камеральные и выездные налоговые проверки на протяжении всего периода налогового мониторинга. К целям, так называемого, аудита со стороны государства, можно отнести в первую очередь совершенствование системы контроля качества внутри организации, ее внутреннего контроля. Также, горизонтальный мониторинг направлен на отказ от агрессивного налогового планирования на предприятиях. По мнению заместителя руководителя ФНС РФ Д.Ю. Григоренко, данный подход и введение нового института совершенно правильно. По мнению автора, рекомендуется ввести горизонтальный мониторинг не только на крупных предприятиях, но и для малого и среднего бизнеса, применяющего специальные налоговые режимы. Так, действующая в настоящее время система налогообложения является структурированной в зависимости от органа, который устанавливает и регулирует налоги (федеральные, региональные и местные). Но она не является упорядоченной отношении отдельного налогоплательщика. Налоговая нагрузка на предприятия варьируется в зависимости от размеров предприятия и отраслевой принадлежности. [3] По мнению автора, этот фактор оказывает отрицательное влияние на формирование диспропорций в отраслевом развитии бизнеса. Например, существенный вклад в состав ВРП регионов приходится на экономическую деятельность, связанную с оптовой и розничной торговлей, ремонтом автотранспортных средств и т.д. В большинстве субъектов РФ наблюдается сокращение таких видов деятельности как, обрабатывающие производства, образовательные услуги и т.д. Анализируя отраслевую принадлежность, возможно рекомендовать снизить налоговую нагрузку для таких видов экономической деятельности, как обрабатывающие производства, образовательные услуги и т.д., а

незначительный рост налоговой нагрузки в строительстве и розничной торговле восполнит сокращение налоговых поступлений.

Список использованных источников:

1. Попова Г.Л. Характеристика налоговой системы с позиции теории систем // Финансы и кредит №46 (478) – 2011.
2. Грачев М.С. Налог, сбор и налоговая система: экономические, исторические и правовые аспекты // Финансы и кредит №27 (507) – 2012 г.
3. Пепелев О.А., Какаулина М.О. Стабильность налоговой системы как фактор экономического роста в регионах России // Финансы и кредит № 14 (590) - 2014 г.
4. Окунь А.С., Стешенко Ю.А. Совершенствование налогового инструментария в системе малого бизнеса в РФ // Финансовая аналитика: проблемы и решения № 30 (216) -2014 г.
5. Справочно-правовая система Консультант плюс сайт:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_155269/