

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Оробинская И. В., Казьмин А. Г.

ОЦЕНКА ВЛИЯНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ НА ЭКОНОМКУ РОССИИ

Аннотация. Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие между налогоплательщиком и государством в процессе налогообложения, а также в целом влияние налоговой системы на экономику России. Обращается внимание как на внутренние так и на внешние политические факторы влияющие на формирование и трансформацию налоговой системы Российской Федерации. Выделяются последствия кризисных явлений в российской экономике, которые состоят по мнению автора в уменьшении налогооблагаемой базы по основным налогам, что привело к сокращению налоговых поступлений государству. исследуются экономические факторы влияния на изменения в налоговой системе Российской Федерации. Методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных ученых, законодательные и нормативно-правовые акты государственных органов власти, федеральные законы, Указы Президента и Постановления Правительства РФ, материалы научно-практических конференций, затрагивающие вопросы налогообложения. В работе использованы абстрактно-логический, монографический, статистико-экономический, экономико-математический и другие методы экономических исследований. Научная новизна исследования состоит в теоретико-методическом обосновании и разработке практических рекомендаций по определению оптимальных параметров развития хозяйствующих субъектов с учетом действующей налоговой системы РФ. В работе определены и охарактеризованы основные факторы, обуславливающие увеличение налоговой нагрузки, искажающее действие механизма рынка и мотивации хозяйствующих субъектов, а также способствующие расширению теневого сектора. Проанализировано современное состояние и тенденции изменения системы налогообложения России и зарубежных стран.

Ключевые слова: Налоговая система, Функции налогов, Принципы налогообложения, Налогообложение организаций, Налоговые поступления, Налоговая нагрузка, Косвенные налоги, НДС, Налоговое регулирование, Зарубежные страны.

Review. The article views economic relations that take place between tax payers and the state in the process of taxation, as well as the influence of Russia's tax system on the country's economy at large. The author pays attention to both internal and external factors that influence the formation and transformation of Russia's tax system. The article reveals the consequences of the crisis developments in the Russian economy, which, in the author's opinion, lead to a reduction of the taxable base of underlying taxes, which, in its turn, causes a decrease of tax revenues to the state. The author also analyzes the economic factors that influence changes in Russia's tax system. The methodological basis of the author's analysis is the fundamental conceptions in the works of Russian and foreign scientists, legislative and regulatory acts of the authorities, federal laws, Decrees of Russia's President and Russia's Government, materials of scientific and practical conferences that touch upon the issues of taxation. The author uses the abstract logical, the monographic, the statistical-economical, the economical-mathematical and other methods of economic analysis. The scientific novelty of the article lays in the theoretical and methodical grounding and elaboration of practical recommendations for determining the optimal parameters of the development of economic entities, in respect to the incumbent tax system of Russia. The author determines and characterizes the main factors that influence the increase of the tax burden and stipulate the development of shadow economy. An analysis is given of the current situation and trends of changes in

Keywords: tax system, functions of taxes, principles of taxation, imposition of tax on organizations, tax revenues, tax burden, indirect taxes, goods and services tax, tax regulation, foreign countries.

В формировании эффективной системы налогов и сборов России заинтересованы как налогоплательщики, так и государство. Налоги, являясь инструментом перераспределения, призваны регулировать сбои в системе распределения, стимулировать или сдерживать хозяйствующие субъекты в развитии той или иной формы деятельности. Таким образом, главными принципами налогообложения в этих условиях становятся принципы равномерности и определенности.

Налогообложение организаций в современной России далеко не совершенно, что связано, в первую очередь, с состоянием действующей налоговой системы. Исследования показывают, что основными проблемами в системе налогообложения хозяйствующих субъектов являются: достаточно сложное и запутанное налоговое законодательство; многократность обложения одной и той же стоимости; тяжелое и дорогостоящее администрирование; неясные и многочисленные налоговые правила. Все это одновременно существенно увеличивает налоговое бремя, искажающее действие механизма рынка и мотивации хозяйствующих субъектов и способствует расширению теневого сектора. Все вышесказанное обуславливает актуальность вопросов налогообложе-

ния хозяйствующих субъектов в современных условиях.

Фактически налоговая система РФ является одним из наиболее действенных инструментов регулирования экономических отношений. Многие видят в налогах лишь фискальный смысл, т.е. взимание государством с физических и юридических лиц обязательных платежей (налогов) для финансирования государственных расходов на здравоохранение, образование, оборону, государственный аппарат и т.п. При этом упускается из виду, что налоги служат также мощным экономическим регулятором, способным влиять на все стороны хозяйственной и социальной жизни общества. Регулирующее воздействие налогов должно быть направлено, прежде всего, на расширение налоговой базы, как федерального бюджета, так и региональных и местных бюджетов.

Налоговые поступления составляют преобладающую часть доходов бюджетов всех уровней. Налоговая нагрузка на российскую экономику, по данным Госкомстата, составляет в среднем около 30–32% ВВП (рис. 1), а вместе с внебюджетными фондами социального характера — более 29%.

Анализ социально-экономического развития России с 1991–2008 гг. по некоторым

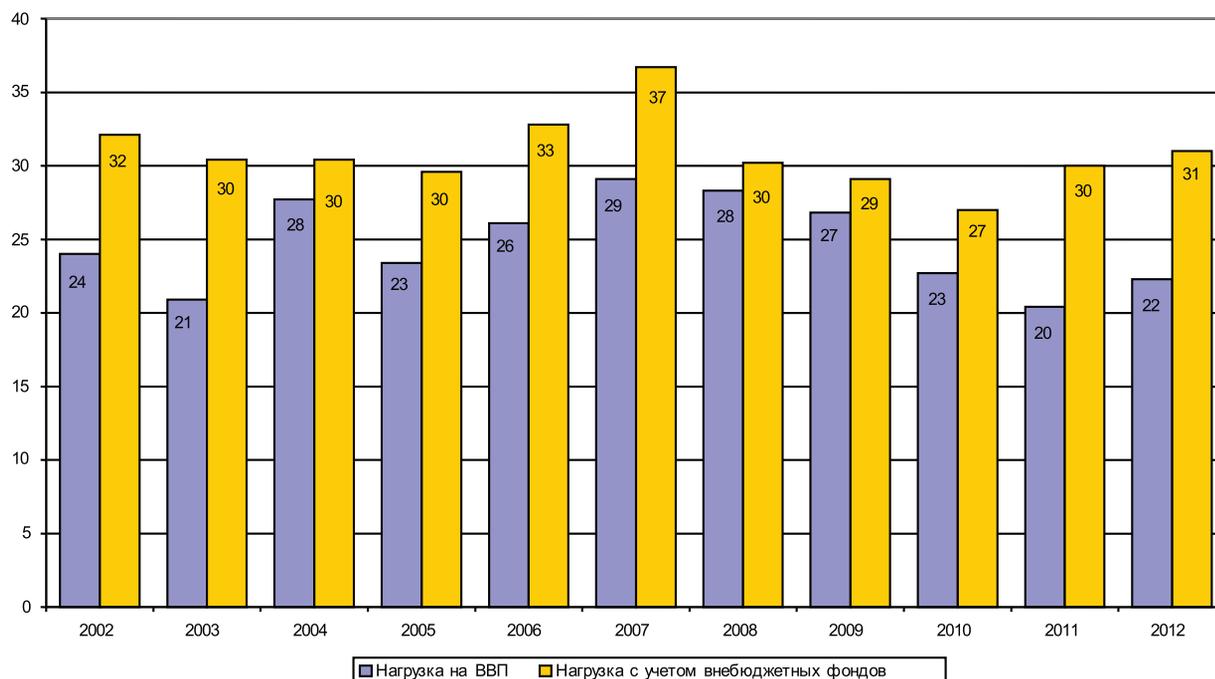


Рис. 1. Налоговая нагрузка в России, %

важнейшим макроэкономическим показателем показывает, что после периода глубокого экономического кризиса, достигшего своего максимума в 1998 года (по сравнению с дореформенным 1991 года), начался период постепенного восстановления экономики страны, продолжившийся и в 2006–2008 гг.

Кроме того, следует отметить, что объем ВВП в реальном выражении увеличивался в 2007 года более высокими темпами (108,1%), чем в 2005–2006 годов (106,4–106,7%) и снизился в 2008 году (105,6%). Хотя в номинальном выражении объем ВВП достиг в 2007 г. 32 989 млрд. руб., а в 2008 году — 41 668 млрд. руб. при индексе-дефляторе 115,4% (в 2005 году — 119,1%).

На наш взгляд, сохранению относительно высоких темпов экономического роста содействовали:

- благоприятная внешнеторговая конъюнктура на мировых рынках для основных товаров российского экспорта (прежде всего высокие цены на нефть, а также на газ и некоторые виды цветных металлов);

- позитивные результаты финансовой деятельности организаций по основным видам экономической деятельности;
- существенный рост внутреннего потребительского спроса, базирующийся как на поддержании высоких темпов увеличения реальных располагаемых денежных доходов населения, так и на активном развитии потребительского кредитования населения;
- повышение инвестиционной привлекательности экономики в целом.

Особого внимания заслуживает сравнение ВВП России и ряда зарубежных стран. Трансформационный кризис 1990-х качественно изменил место российской экономики в мире, отбросив ее далеко назад (рис. 3). Вклад России в мировой ВВП сократился с 3,4% в 1991 году до 1% в 2005 году, а по паритету покупательной способности — с 5,3 до 2,6%. По уровню ВВП на душу населения, пересчитанного по паритету покупательной способности (ППС), Россия занимает в настоящее время 44-е место: на одного россиянина приходится 16,3 тыс. долл. Наша страна отстает от США (41,3 тыс. долл.)

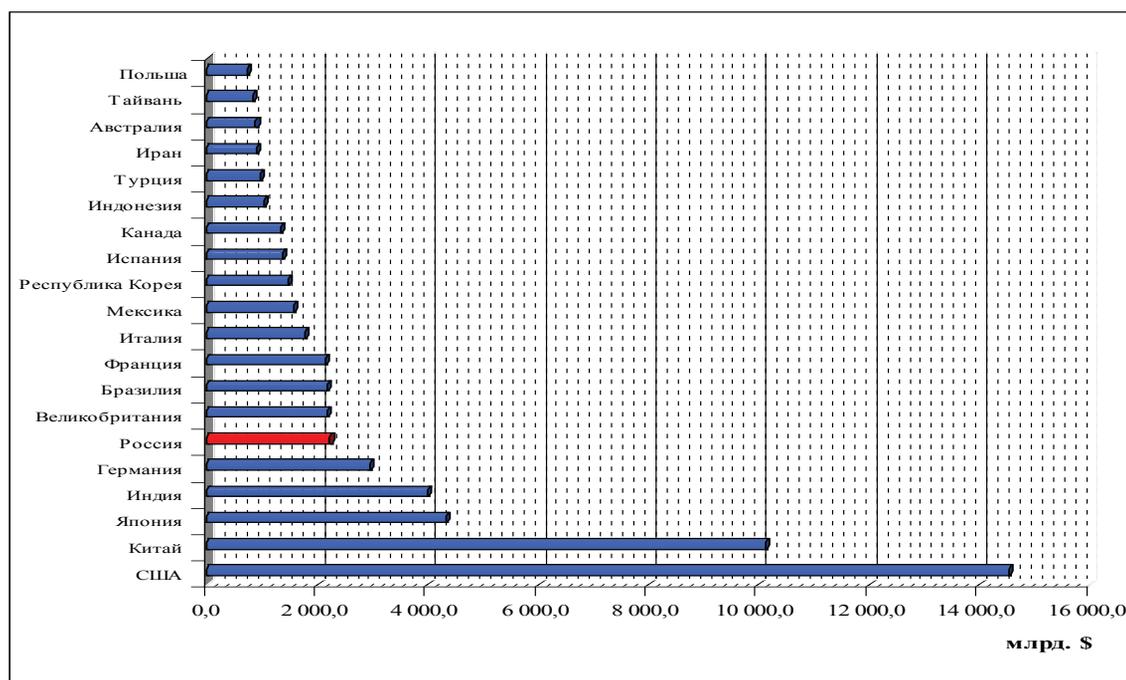


Рис. 2. ВВП (по ППС) по странам мира в 2012 году

наша страна отстает более чем в 2 раза. Таким образом, разрыв в уровнях жизни между Россией и США превысил тот, который существовал в начале XX в. Однако следует отметить, что после десятилетнего кризиса темпы роста российской экономики (6%) существенно опережают темпы роста развитых стран (демонстрирующих в среднем не более 2–3%), но уступают как отдельным развивающимся странам (Китай — 9,8%), так и некоторым странам с переходной экономикой (Казахстан — 8,6%).

Показатели социально-экономического развития Российской Федерации, а также относительная макроэкономическая стабильность и финансовая устойчивость свидетельствуют о приемлемой эффективности проведенных системных преобразований. За последние 15 лет темпы роста российской экономики значительно превышали среднемировой уровень (около 107% и 104% соответственно), хотя в отдельные годы (1996, 1998 и 2009), они оставались достаточно низкими и не превышали 92% и 95% соответственно (рисунок 2).

Отчасти преодолен спад производства и потребления 90-х годов. В 2010 году объем

валового внутреннего продукта, по некоторым оценкам, составил к уровню 1991 года 110%. При этом в структуре экономики повышается доля отраслей, ориентированных на рыночный спрос¹.

Объем валового внутреннего продукта (по паритету покупательной способности) в 2011 году превысил 2,2 трлн. долларов США, и по этому показателю Россия вышла на 6-е место в мире (рисунок 3). Но продолжает отставать от наиболее динамично развивающихся экономик Индии и Китая, а также наиболее развитых экономик США, Японии и Германии. Данные страны занимают доминирующее положение в своих регионах. США в Северной Америке, Бразилия в Южной Америке, ЮАР в Африке, Германия в Европе. Но основная борьба сейчас разгорается в Юго-Восточной Азии, где соперничают между собой Китай, Индия и Япония, причем последняя все больше уступает Китаю и Индии. Россия в этой ситуации, должна снова стать лидером на постсовет-

¹ О налоговой политике в России до 2013 года // Финансы. — 2010. — № 3. — с. 19–22

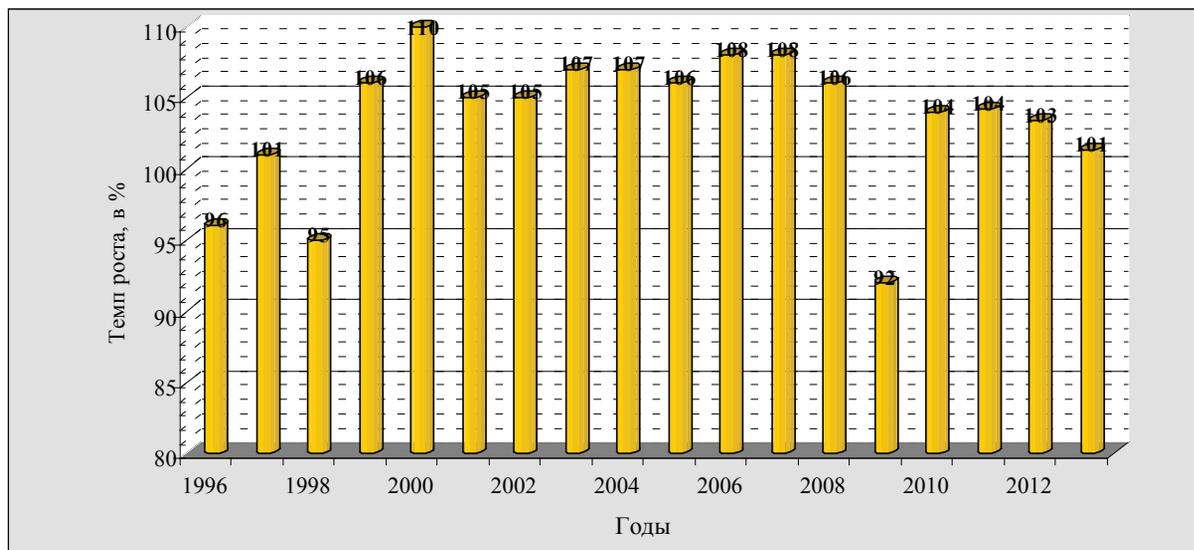


Рис. 3. Темп роста валового внутреннего продукта РФ, %*

* Российский статистический ежегодник, 2013 [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики (Росстат). — Электрон. текстовые дан. — М.: Статистика России, 2011 — электрон, опт. диск (CD-ROM). — Загл. с этикетки диска.

ском пространстве и восстановить утраченные и ослабленные экономические, культурные и политические связи.

Так как если этого сделано не будет, то в ближайшие 10 лет Китай вытеснит Россию из СНГ, и возможно даже распространит свое экономическое, а затем и политическое влияние на Россию. Таким образом, за последние годы Россия пытается восстановить статус мощной экономической державы, пытается консолидировать вокруг себя бывшие республики Советского Союза через создание Таможенного союза, хотя после вступления в ВТО сделать это будет несколько сложнее¹.

Стратегическими целями обеспечения национальной безопасности являются вхо-

ждение России в среднесрочной перспективе в число пяти стран-лидеров по объему валового внутреннего продукта, а также достижение необходимого уровня национальной безопасности в экономической и технологической сферах².

Также необходимо отметить, что налоговая система в первую очередь является инструментом мобилизации доходов в бюджеты всех уровней. Одним из существенных последствий кризисных явлений в российской экономике является уменьшение налогооблагаемой базы по основным налогам, что привело к сокращению налоговых поступлений государству.

Так, в 2006 году налоговые доходы консолидированного бюджета составили 5 287,2 млрд. руб., в 2007—6 292,7 млрд. руб., в 2008—7 355,9 млрд. руб., в 2008—8 451,0 млрд. руб., а в 2010

¹ Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» (вместе с «Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года»)// Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электр.ресурс] /СПС «Косультатн Плюс». — Послед. обновление 08.10.2012.

² Указ Президента РФ от 12.05.2009 № 537 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электр.ресурс] /СПС «Косультатн Плюс». — Послед. обновление 08.10.2012.

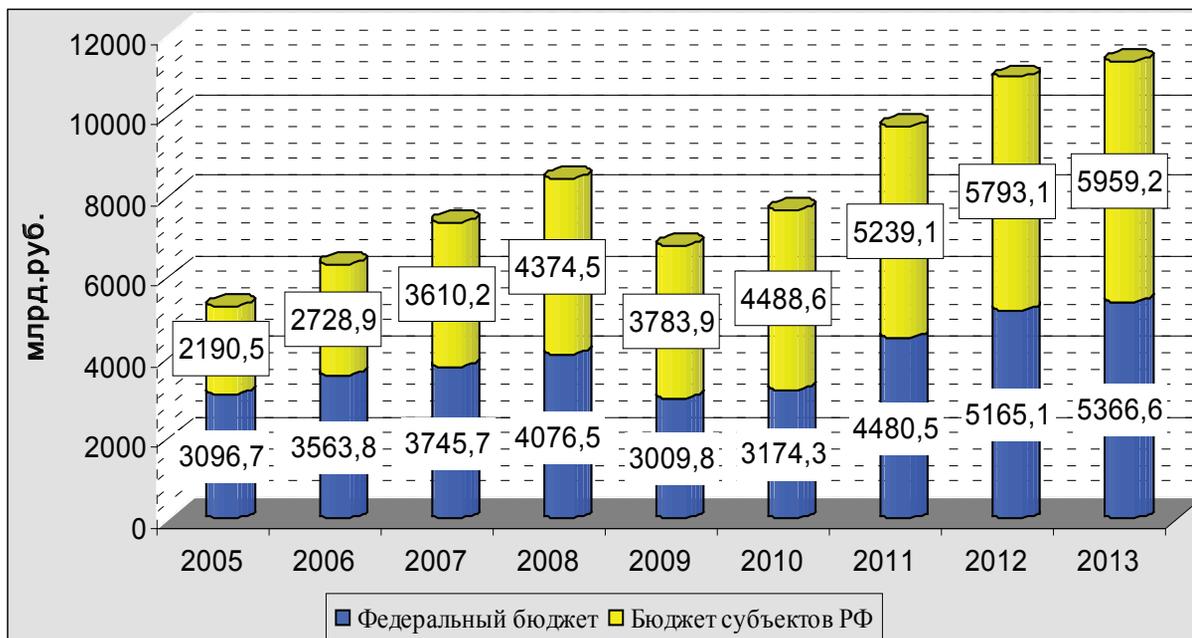


Рис. 4. Поступление налогов в бюджеты различных уровней в 2006–2012 гг., млрд. руб.*

* Данные по формам статистической налоговой отчетности// www.nalog.ru: сервер Федеральной Налоговой Службы России. URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat (дата обращения 10.10. 2012).

году произошло значительное уменьшение и доходы от налогов составили 6 793,7 млрд. руб., а за последующие два года 2011 и 2012, выросли до 7 662,9 и 9 719,6 млрд. руб. соответственно (рисунок 4).

Снижение налоговых поступлений в бюджетную систему РФ за 2010 г. составило 1 657,3 млрд. руб. по сравнению с 2009 г. Лидерами снижения поступлений явились налог на прибыль организаций (снижение составило 1 248,4 млрд. руб., или 49,7%) и НДС (снижение составило 654,2 млрд. руб., или 38,3%). Несколько возросли лишь поступления по НДС, акцизам и налогам, базой которых является фонд оплаты труда. В дальнейшем, с ростом экономики и цен на основные экспортные товары поступления по этим налогам также выросли.

Анализ показывает, что налоговые доходы менялись волнообразно (рис. 5). Существенно сократилась номинальная нагрузка, если учесть масштабы накопления налоговой задолженности в докризисный период (так, в 1997 г.

прирост задолженности составил 2,3% ВВП, в 1998 г. — 4,8% ВВП).

По нашему мнению, снижение налоговых поступлений обуславливалось двумя причинами. Первоначально налоговые платежи снизились из-за резкого сокращения налоговых баз при падении мировых цен на нефть и другие экспортные товары. Затем, после случившейся в 1998 г. глубокой девальвации сказалась неспособность докризисной налоговой системы адаптироваться к структурным сдвигам в экономике (почти двукратному сокращению импорта и смещению структуры добавленной стоимости в пользу экспортоориентированных секторов).

Рост налоговых доходов в исследуемый период был обусловлен следующими факторами:

- макроэкономической стабилизацией в стране;
- приспособлением налоговой системы к изменившимся условиям (прежде всего восстановлением отмененных с 1996 г. экспортных пошлин, принесших в 2000 г. в бюджет 2,3% ВВП);

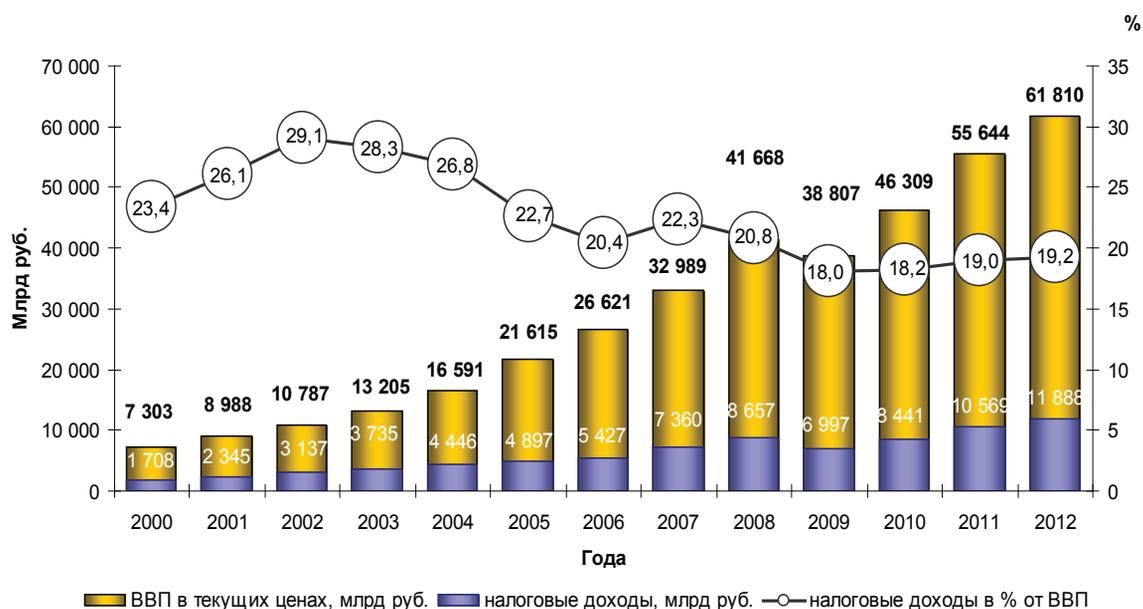


Рис. 5. Удельный вес налогов в структуре ВВП

- более полным исполнением налоговых обязательств (включая даже погашение ранее накопленной задолженности);
- существенным ростом мировых цен на нефть и другие сырьевые ресурсы.

Следует отметить, что удельный вес налогов в структуре ВВП в 2004 г. составил 26,8%, что ниже соответствующего показателя 2003 г. на 1,5%, а в 2006 г. он составлял 20,4%, что ниже 2005 г. на 2,3%. Основной причиной данной тенденции является снижение ставки ЕСН в 2005 г. с 35,6 до 26%.

Для того чтобы проанализировать современное состояние налоговой системы РФ необходимо провести анализ поступлений платежей в консолидированный бюджет РФ в разрезе конкретных налогов. Так за период с 2006 по 2012 годы основную долю поступлений в федеральный бюджет составили следующие налоги: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, налог на добычу полезных ископаемых и налог на доходы физических лиц.

Следует отметить, что налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами возросли с 17% за 2005 году до 22% за 2012 году, доходы от внешнеэкономической деятельности — с 7,8 до 8,7% к ВВП, поступле-

ния по налогу на прибыль организаций — с 1,7 до 1,9% к ВВП¹.

На наш взгляд, наблюдаемый рост в основном был обусловлен повышением мировых цен на углеводородное сырье и увеличением объемов их добычи. Улучшение результатов финансово-хозяйственной деятельности российских организаций во многом способствовало росту поступлений налога на прибыль организаций — в 2012 году по сравнению с 2011 году поступления налога на прибыль в консолидированный бюджет РФ увеличились.

Прирост поступлений НДФЛ составил в 2012 году 20,6% (в 2011 г. — 19,5) в определенной степени, связан с повышением среднемесячной начисленной заработной платы, номинальный размер которой по сравнению с 2012 году увеличился на 24,5% (в 2011 г. — на 26,9%).

В 2012 году поступление акцизов по подакцизным товарам, производимым на территории РФ, увеличилось: в консолидированный бюджет — на 8,5%, в федеральный — на 4,1%. По нашему мнению, во многом такой рост был

¹ Центр экономической конъюнктуры при Правительстве Российской Федерации // [Электронный ресурс] URL: www.ceaj.gov.ru

Таблица 1. Удельный вес и структура налоговых платежей

Наименование показателя	Годы							
	2005		2006		2007		2008	
	млрд. руб.	%						
Налог на прибыль организаций	1 332,9	25,21	1 670,6	26,55	2 172,2	29,53	2 513,0	29,74
Налог на доходы физических лиц	707,0	13,37	930,4	14,79	1 266,1	17,21	1 665,8	19,71
Единый социальный налог (в ФБ)	267,9	5,07	315,9	5,02	405,0	5,51	506,8	6
Налог на добавленную стоимость	1 472,3	27,85	1 511,1	24,01	1 424,7	19,37	1 038,7	12,29
Акцизы	253,7	4,8	270,6	4,3	289,9	3,94	314,7	3,72
Налог на добычу полезных ископаемых	908,7	17,19	1 162,3	18,47	1 197,4	16,28	1 708,0	20,21
Налог на имущество организаций	152,1	2,88	201,9	3,21	262,7	3,57	323,5	3,83
Земельный налог	48,5	0,92	45,4	0,72	68,9	0,94	80,2	0,95
Специальные налоговые режимы	79,0	1,49	112,6	1,79	156,0	2,12	204,3	2,42
Прочие налоги	65,1	1,23	71,9	1,14	113,0	1,54	96,0	1,14
ИТОГО налоговых доходов	5 287,2	x	6 292,7	x	7 355,9	x	8 451,0	x

Таблица 2. Структура налоговых доходов от специальных

Наименование показателя	Годы							
	2005		2006		2007		2008	
	млрд. руб.	%						
Упрощенная система налогообложения	36,5	46,2	58,7	52,13	84	53,77	119,6	58,54
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	40,2	50,89	50,3	44,67	56,3	36	63	30,84
Единый сельскохозяйственный налог	0,7	0,89	1	0,89	1,5	0,96	2,4	1,17
Соглашение о разделе продукции	1,6	2,03	2,6	2,31	14,5	9,27	19,3	9,45
ИТОГО	79	100	112,6	100	156	100	204,3	100

обусловлен увеличением специфических ставок акцизных сборов на большинство подакцизных товаров.

В то же время платежи по НДС в 2012 г. по сравнению с 2011 годом сократились. Мы считаем, что основные причины снижения поступления НДС обусловлены переходом с 1 января 2006 года на новый порядок исчисления и уплаты данного налога (в частности, осуществлен переход на обязательное определение даты возникновения обязанности по уплате НДС всеми налогоплательщиками по методу начисления и изменен порядок применения налоговых вычетов при капитальных вложениях), а также увеличением объемов возмещения по этому на-

логу: суммы, фактически возмещенные налогоплательщикам по налоговой ставке 0%, в 2007 году (по данным ФНС России) составили 708,3 млрд. руб., что в 1,3 раза больше, чем в 2006 году.

Поступления по ЕСН в федеральный бюджет в 2008 году остались на уровне 2007 году (1,2% к ВВП). С 2010 года данный налог был отменен, а платежи во внебюджетные фонды перестали относиться к налоговым, хотя, и остались обязательными для организаций. Так же контроль за их уплатой был передан от налоговой инспекции к фондам социального страхования, пенсионному фонду и фондам обязательного медицинского страхования. Это существенно усложнило процедуру оформле-

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

в консолидированном бюджете РФ в целом по экономике в 2005–2012 гг., млрд. руб.

	2009		2010		2011		2012		Наименование показателя
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	
	1264,6	18,61	1878,5	22,59	2270,3	22,47	2355,4	21,5	Налог на прибыль организаций
	1665,0	24,51	1789,6	21,52	1994,9	19,74	2260,3	20,6	Налог на доходы физических лиц
	509,8	7,5	488,6	5,88	486,5	4,82	-	-	Единый социальный налог (в ФБ)
	1207,2	17,77	1421,5	17,09	1844,9	18,26	1886,1	17,2	Налог на добавленную стоимость
	327,5	4,82	455,0	5,47	603,9	5,98	783,6	7,2	Акцизы
	1053,8	15,51	1401,6	16,86	2042,5	20,22	2459,4	22,5	Налог на добычу полезных ископаемых
	385,8	5,68	428,5	5,15	465,2	4,60	680	6,2	Налог на имущество организаций
	95,2	1,4	118,2	1,42	44,0	0,44	105,3	1,0	Земельный налог
	192,5	2,83	207,7	2,50	234,1	2,32	271,2	2,5	Специальные налоговые режимы
	92,3	1,36	126,5	1,52	117,5	1,16	152,7	1,4	Прочие налоги
	6793,7	x	8315,6	x	10103,8	x	10954,0	x	ИТОГО налоговых доходов

налоговых режимов в консолидированном бюджете РФ в 2005–2012 гг., млрд. руб.

	2009		2010		2011		2012		Наименование показателя
	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	млрд. руб.	%	
	109,46	56,88	134,37	64,71	158,99	67,91	188,8	69,6	Упрощенная система налогообложения
	63,92	33,21	70,61	34,00	71,25	30,43	78,6	29,0	Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности
	2,17	1,13	2,68	1,29	3,88	1,66	3,8	1,4	Единый сельскохозяйственный налог
	16,9	8,78	-	-	-	-	-	-	Соглашение о разделе продукции
	192,45	100	207,65	100	234,12	100	271,2	100	ИТОГО

ния соответствующей документации, теперь она представляется во все три фонда по отдельности, да и сельскохозяйственные предприятия лишись льгот по уплате данных платежей действовавших ранее до 2010 года.

Из приведенной ниже таблицы 1 видно, что налоговые поступления от специальных налоговых режимов по своей величине незначительны и составляют в среднем 1,5–3% в структуре всех платежей.

Для более детального анализа поступлений от специальных режимов следует обратиться к таблице 2, где видно, что больше половины платежей приходится в основном на упрощенную систему налогообложения, так в 2012 году

поступления от УСН составили 69,7% дохода от специальных налоговых режимов.

Анализ показывает, что налоговые доходы менялись волнообразно. Существенно сократилась номинальная нагрузка, если учесть масштабы накопления налоговой задолженности в докризисный период (так, в 1997 году прирост задолженности составил 2,3% ВВП, в 1998 году — 4,8% ВВП). Поэтому посредством налогов государство стремится устранить противоречия между частными коммерческими интересами владельцев капитала и интересами общества для гармоничного развития экономики. Одним из инструментов устранения этих противоречий и выравнивания условий хозяй-

ственной деятельности является налогообложение, а его дифференциация направлена на изъятие сверхприбыли. Мировой опыт показывает, что изъятие у налогоплательщика до 30–40% его дохода — вот тот порог, за пределом которого начинается процесс сокращения сбережений и тем самым и инвестиций в экономику¹.

Резкое снижение платежеспособного спроса населения крайне негативно отразилось на экономике — сейчас этот уровень не превышает 73% от уровня 1991 года. В результате последовало существенное сворачивание производства и сжатие налогооблагаемой базы. Положение усложняется растущим импортом потребительских товаров и продуктов питания, доля которых в розничной торговле увеличилась с 14% в 1991 году до 46% в 2006 году.

Изменения, произошедшие в налоговой системе страны, обусловлены в основном тем, что рост инфляции и снижение темпов экономического роста оказывают более сильное влияние на доходы, получаемые от прямых налогов, а не от косвенных. Главным критерием оценки служит отношение изменения отдельных налоговых доходов и относительное изменение ВВП в номинальном выражении². Доля изъятия косвенных налогов в начале 90-х годов составляла в США 8–9%, в Великобритании — более 20%, в Германии — около 18%³. За последние 15 лет значение этой формы налогов либо значительно выросло, как например, в Великобритании, либо практически не изменилось, как в США и Германии. Это обусловлено не только изменением ставок налогов, но и различными налоговыми формами. Так, в США действует налог с оборота в форме налога с продаж, в Европе — НДС, который отличается высокими ставками

и широким кругом налогооблагаемых операций. В итоге ключевой чертой многих налоговых реформ середины 90-х явилось установление главенствующей роли НДС вместе с подоходным налогом.

По данному пути пошли в России, несмотря на то, что налоговыми платежами, оказывающими наибольшее влияние на структуру и уровень цен, являются косвенные налоги. Косвенные налоги не только увеличивают налоговую нагрузку на налогоплательщиков — физических лиц, но и оказывают прямое воздействие на финансовое состояние предприятий, что в конечном итоге значительно снижает их конкурентоспособность. Проводимые в последние годы налоговые реформы не затронули основ налога, за исключением снижения основной процентной ставки с 28 до 20%, а затем и до 18%. Введение в России двух ставок НДС — основной и пониженной — должно способствовать более гибкому ценообразованию, хотя пониженная ставка должна быть существенно ниже и находиться на уровне 3–5%, а по отдельным группам товаров необходимо вообще отменить уплату НДС или ввести нулевую ставку налога. По нашему мнению, изменение ставок НДС должно затронуть прежде всего интересы потребителей и способствовать снижению цен на многие товары первой необходимости, хотя на некоторые товары будет наблюдаться рост цен, но в итоге это должно способствовать росту уровня потребления. Подобная практика активно применяется в Европейском Союзе (ЕС).

Исследование показало, что средняя ставка НДС в анализируемых странах составляет 14,41% (табл. 3).

Наиболее высокая ставка равна 25% и применяется в Дании, Норвегии и Швеции. Самая низкая основная ставка НДС составляет 5%. Она действует в Сингапуре, Малайзии и Японии. Сравнительный анализ по регионам показывает, что наиболее высокая основная ставка НДС применяется в Европе (18,35%), а самая низкая — в Азиатско-Тихоокеанском регионе (9,85%).

¹ Налоговые системы зарубежных стран / В. Г. Князев, Д. Г. Черника; Под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. 2-е изд. перераб. и доп. — М.: Закон и право, Юнити, 1997. — 191 с.

² Налоги в развитых странах / Под ред. Русановой И. Г. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 288 с.

³ Ценообразование и налогообложение: Учебник / Под ред. И. К. Салимжанова. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. — 424 с.

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Таблица 3. Ставки НДС в различных странах мира

Страна	Ставка НДС,%		
	Минимальная	Основная	Повышенная
Россия	10	18	-
Западная Европа			
Австрия	10 или 12	20	-
Бельгия	6 и 12	21	-
Великобритания	5	17,5	-
Германия	7	15	-
Греция	8	19	-
Дания	-	25	-
Испания	4 и 7	16	-
Италия	4 и 6	10	20
Нидерланды	6	19	-
Норвегия	8 или 13	25	-
Португалия	5 или 12	21	-
Финляндия	8	17	22
Франция	5,5	18,6	22
Швеция	6 или 12	25	-
Средняя ставка	8,00	18,35	19,75
Азия			
Индия	1 и 4	12,5	-
КНР	3 или 6	17	-
Малайзия	-	5	-
Сингапур	-	5	-
Таиланд	-	7	-
Южная Корея	-	10	-
Япония	-	5	-
Средняя ставка	5	9,85	-
Северная и Южная Америка			
Аргентина	10,5	21	-
Венесуэла	8	14	-
Мексика	-	15	-
Сальвадор	-	13	-
Эквадор	-	12	-
Средняя ставка	6	15,44	-
Африка			
Египет	-	10	-
Мавритания	-	15	-
ЮАР	4 или 7	14	-
Средняя ставка	6	13,30	-
Средне мировая ставка	6	15,11	19,75

Средние региональные ставки в Африке (16,80% в исследуемых странах) и в Северной и Южной Америке (15,44% в исследуемых странах) также ниже среднего мирового уровня. Очевидно, что на этом фоне у России есть резерв для снижения ставки. Ведь сочетание низких темпов экономического роста и высокой инфляции способствует повышению налогообложения налогоплательщиков и снижению количества налоговых льгот.

В настоящее время в РФ ставка НДС установлена на уровне 18%, хотя в правительстве активно обсуждается вопрос о ее снижении, тогда как первоначальная ставка в 1992 году была 28%.

После введения НДС со ставкой 28% все цены в стране сразу выросли на треть, что в условиях гиперинфляции составило не менее 600% от ее уровня.

Основанием для введения НДС являлось следующее:

- стремление увеличить доходы государственного бюджета;
- стремление обложить новым налогом не прибыль и не затраты производителей, а конечное потребление;
- введение НДС, который имеет более широкую налогооблагаемую базу, чем налог с продаж, хотя до 2003 года действовали оба налога;
- требование гармонизации налоговой, денежно-кредитной и других политик в связи с предстоящим вступлением России в ВТО.

Поэтому, начиная с 1992 года, в Российской Федерации по примеру большинства стран с развитой рыночной экономикой прямые налоги, были формально отделены от косвенных¹. Разграничение роли системы прямого и косвенного налогообложения позволило возложить на НДС, акцизы и другие косвенные налоги задачи по формированию доходной части бюджета.

Стабильному пополнению бюджета за счет этих налогов способствует относительная про-

стога их расчета и то, что они фактически уплачиваются потребителем. В частности, НДС рассчитывается, исходя из установленной законом ставки и объема оборота реализованной продукции. Но самое большое влияние на структуру и уровень цены НДС оказывает на подакцизные товары, так как в этом случае ставка НДС начисляется на цену товара, уже включающую акциз, а ставки акцизов порой достигают 80–90% от стоимости товара.

Косвенные налоги играют важную роль в механизме ценообразования. Но в отличие от НДС, акцизы, как правило, устанавливаются на ограниченный круг товаров массового спроса и товары, потребление которых желательно ограничить. За счет этого акцизы являются более справедливым налогом, чем НДС, так как они позволяют контролировать уровень потребления отдельных групп товаров и в то же время пополнять бюджет за счет акцизов на бензин, нефтепродукты и т.д. Они устанавливаются на строго определенный перечень товаров и дифференцируются по их видам в зависимости от соотношения себестоимости и цены. При этом в ходе проводимых налоговых реформ акцизов коснулись серьезные изменения². После отмены в 2001 году налога на реализацию ГСМ в налогооблагаемую базу были включены: дизельное топливо, автомобильные масла, бензин прямогонный, что способствовало в дальнейшем росту цен на данные виды продукции (табл. 4).

Кроме акцизов и НДС на цены товаров внутри страны влияют еще и таможенные пошлины. Они тесно связаны не только с внутренней ценой продукта, но и с мировыми ценами. Система таможенных пошлин используется во всем мире, как средство защиты национального рынка товаров от продукции, поступающей из-за границы по ценам ниже цен товаров, реализуемых отечественными производителями.

¹ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система РФ: Учебник / В. Г. Пансков. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 464 с.

² Сафрина Т. А. Налогообложение подакцизных товаров / Т. А. Сафрина // Налоговый вестник. — 2005. — № 10. — С. 43–49.

Таблица 4. Средние цены производства и потребления

Годы	Средние цены, руб. за тонну			
	Бензин (АИ 92)		Дизельное топливо	
	Оптовая	Розничная	Оптовая	Розничная
2000	5612	8688	5209	7528
2001	4566	7382	4777	7206
2002	5363	8712	4887	7036
2003	6976	10152	6312	9857
2004	10276	15088	9468	12520
2005	14673	17590	12042	14245
2006	16291	19628	14611	16455
2007	18607	20932	15490	17291
2008	19587	21752	16352	19608
2009	22550	23377	16393	19661
2010	24542	24814	17650	24157
2011	30769	31775	24578	30488
2012	31754	32997	29450	32241
2013	33908	34895	30750	33359

Источник: Росстат, Минсельхоз

Одновременно с этим товары, идущие на экспорт, как правило, налогом не облагаются, чтобы повысить их конкурентоспособность на мировом рынке. В данный момент в РФ действуют как импортные, так и экспортные таможенные пошлины. Установлены они с целью покрытия дефицита бюджета.

В настоящее время экспортные пошлины установлены на продукцию нефтехимической, газовой и энергетической отраслей, так как спрос на нее неизменно растет, а источники поставки существенно ограничены. Кроме того, потребители вынуждены оплачивать не только добавленную стоимость национальных компаний, но и добавленную стоимость иностранных фирм, которые ввозят свою продукцию для реализации на российском рынке. Соответственно, чем выше доля импорта, тем большую часть своих доходов население тратит на их оплату, тем меньше средств остается для приобретения товаров, работ, услуг отечественного производителя. Высокий уровень интеграции способствует трансферу капитала.

Следовательно, высокие налоги способствуют увеличению государственного дохода, но при более длительной политике изъятия средств происходит противоположное: ни предприятию, ни рабочему при чрезмерно высоких ставках налога работать оказывается невыгодным. Но в то же время низкие ставки налогов значительно сократят доходы государственного бюджета. Так, при снижении ставки НДС до 13% выпадающие доходы бюджета будут порядка 300–350 миллиардов рублей.

По нашему мнению, снижение налоговых поступлений в 1998–1999 гг. обуславливалось двумя причинами. Первоначально налоговые платежи снизились из-за резкого сокращения налоговых баз при падении мировых цен на нефть и другие экспортные товары. Затем, после случившейся в 1998 г. глубокой девальвации сказалась неспособность докризисной налоговой системы адаптироваться к структурным сдвигам в экономике (почти двукратному сокращению импорта и смещению структуры добавленной стоимости в пользу экспортоориентированных секторов).

Нам представляется, что рост налоговых доходов в исследуемый период был обусловлен следующими факторами:

- макроэкономической стабилизацией в стране;
- приспособлением налоговой системы к изменившимся условиям (прежде всего восстановлением отмененных с 1996 г.

экспортных пошлин, принесших в 2000 г. в бюджет 2,3% ВВП);

- более полным исполнением налоговых обязательств (включая даже погашение ранее накопленной задолженности);
- существенным ростом мировых цен на нефть и другие сырьевые ресурсы.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. О налоговой политике в России до 2013 года // Финансы. — 2010. — № 3. — с. 19–22
2. Российский статистический ежегодник, 2013 [Электронный ресурс] / Федеральная служба государственной статистики (Росстат). — Электрон. текстовые дан. — М.: Статистика России, 2011-электрон, опт. диск (CD-ROM). — Загл. с этикетки диска.
3. Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р «О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» (вместе с «Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года») // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электр. ресурс] / СПС «Косультатн Плюс». — Послед. обновление 08.10.2012.
4. Указ Президента РФ от 12.05.2009 № 537 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года» // Справочно-правовая система «Консультант Плюс»: [Электр. ресурс] / СПС «Косультатн Плюс». — Послед. обновление 08.10.2012.
5. Данные по формам статистической налоговой отчетности // www.nalog.ru: сервер Федеральной Налоговой Службы России. URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat (дата обращения 10.10.2012).
6. Центр экономической конъюнктуры при Правительстве Российской Федерации // [Электронный ресурс] URL: www.cea.gov.ru
7. Налоговые системы зарубежных стран / В. Г. Князев, Д. Г. Черника.; Под ред. проф. В. Г. Князева, проф. Д. Г. Черника. 2-е изд. перераб. и доп. — М.: Закон и право, Юнити, 1997. — 191 с.
8. Налоги в развитых странах / Под ред. Русановой И. Г. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 288с.
9. Ценообразование и налогообложение: Учебник / Под ред. И. К. Салимжанова. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2003. — 424 с.
10. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система РФ: Учебник / В. Г. Пансков. — М.: Финансы и статистика, 2005. — 464 с.
11. Сафрина Т. А. Налогообложение подакцизных товаров / Т. А. Сафрина // Налоговый вестник. — 2005. — № 10. — С. 43–49
12. И. В. Орбинская Эволюция становления и развития системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий в России и зарубежных странах // Налоги и налогообложение. — 2012. — 8. — С. 54–63.
13. Гираев В. К. Региональная налоговая политика в контексте стимулирования инвестиций // Налоги и налогообложение. — 2014. — 2. — С. 124–137. DOI: 10.7256/1812-8688.2014.2.11187.
14. Т. А. Ефремова Генезис системы государственного налогового администрирования в России // Налоги и налогообложение. — 2013. — 3. — С. 205–216. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.03.5.
15. Орбинская И. В. Основы оптимизации налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в России // Налоги и налогообложение. — 2013. — 11. — С. 807–817. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.11.9584.

16. Е. Н. Поляков К вопросу о причинах финансового кризиса 2008–2010 годов и последствиях для макропруденциальной политики // Национальная безопасность / nota bene. — 2013. — 1. — С. 51–65. DOI: 10.7256/2073–8560.2013.01.6.
17. Езеева И. Р. Неравенства доходов в России // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — № 3. — С. 1–6. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.3.8837. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_8837.html
18. Морошкина М. В. Исследование различий развития российских регионов на основе динамики и уровня валового регионального продукта // NB: Экономика, тренды и управление. — 2013. — № 1. — С. 64–90. DOI: 10.7256/2306–4595.2013.1.822. URL: http://e-notabene.ru/etc/article_822.html
19. Яворская М. В. Регулирование финансового сектора в условиях кризиса // NB: Экономика, тренды и управление. — 2013. — № 1. — С. 91–110. DOI: 10.7256/2306–4595.2013.1.577. URL: http://e-notabene.ru/etc/article_577.html
20. Ефремова Т. А., Ефремова Л. И. Информационно-технологические основы модернизации налогового администрирования // NB: Финансовое право и управление. — 2012. — № 1. — С. 212–236. DOI: 10.7256/2306–4234.2012.1.361. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_361.html
21. Розанова Л. И., Морошкина М. В. Инвестиционная диагональ в распределении иностранного капитала в России // NB: Экономика, тренды и управление. — 2013. — № 2. — С. 193–204. DOI: 10.7256/2306–4595.2013.2.9018. URL: http://e-notabene.ru/etc/article_9018.html
22. Павлов П. В. Особый административно-правовой режим на территории офшорных зон: порядок применения и направления совершенствования // NB: Экономика, тренды и управление. — 2012. — № 1. — С. 6–130. DOI: 10.7256/2306–4595.2012.1.424. URL: http://e-notabene.ru/etc/article_424.html
23. Калаков Р. Н. Налогообложение инноваций: современное состояние и перспективы // NB: Финансовое право и управление. — 2012. — № 1. — С. 21–82. DOI: 10.7256/2306–4234.2012.1.388. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_388.html
24. Казьмин А. Г., Оробинская И. В. Анализ поступления налогов в бюджеты областей Центрально-Чернозёмного района // NB: Финансовое право и управление. — 2012. — № 1. — С. 156–211. DOI: 10.7256/2306–4234.2012.1.358. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_358.html
25. Акопджанова М. О. Основные характеристики и параметры преодоления налоговой преступности // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — № 3. — С. 25–36. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.3.8396. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_8396.html
26. Аригин Е. А. Теоретические аспекты организационно-правового механизма налогообложения в Российской Федерации. // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — № 4. — С. 1–29. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.4.855. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_855.html
27. Агузарова Л. А. Пути укрепления доходов местных бюджетов в дотационном регионе (на материалах РСО-Алания) // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — № 4. — С. 44–58. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.4.6442. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_6442.htm
28. Агузарова Ф. С. Некоторые вопросы модернизации налоговой системы Российской Федерации // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 2. — С. 24–44. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html
29. Ефремова Т. А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // NB: Финансовое право и управление. — 2013. — 2. — С. 1–23. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.622. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. O nalogovoi politike v Rossii do 2013 goda // *Finansy*.— 2010.—№ 3.— s. 19–22
2. Rossiiskii statisticheskiy ezhegodnik, 2013 [Elektronnyi resurs] / Federal'naya sluzhba gosudarstvennoi statistiki (Rosstat).— Elektron. tekstovye dan.— M.: Statistika Rossii, 2011-elektron, opt. disk (SD-ROM).— Zagl. s etiketki diska.
3. Rasporyazhenie Pravitel'stva RF ot 17.11.2008 № 1662-r 'O Kon-tseptsii dolgosrochnogo sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossiiskoi Federatsii na period do 2020 goda' (vmeste s 'Kontseptsiei dolgosrochnogo so-tsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossiiskoi Federatsii na period do 2020 goda') // Spravochno-pravovaya sistema 'Konsul'tant Plyus': [Elektr.resurs] /SPS 'Kosul'tatn Plyus'.— Posled. obnovlenie 08.10.2012.
4. Ukaz Prezidenta RF ot 12.05.2009 № 537 'O Strategii natsional'noi bezopasnosti Rossiiskoi Federatsii do 2020 goda' // Spravochno-pravovaya sistema 'Konsul'tant Plyus': [Elektr.resurs] / SPS 'Kosul'tatn Plyus'.— Posled. obnovlenie 08.10.2012.
5. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti // www.nalog.ru: server Federal'noi Nalogovoi Sluzhby Rossii. URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat (data obrashcheniya 10.10. 2012).
6. Tsentral'naya ekonomicheskaya kon'yunktura pri Pravitel'stve Rossiiskoi Federatsii // [Elektronnyi resurs] URL: www.cea.gov.ru
7. Nalogovye sistemy zarubezhnykh stran / V. G. Knyazev, D. G. Chernika.; Pod red. prof. V. G. Knyazeva, prof. D. G. Chernika. 2-e izd. pererab. i dop.— M.: Zakon i pravo, Yuniti, 1997.— 191 s.
8. Nalogi v razvitykh stranakh / Pod red. Rusanovoi I. G.— M.: Finansy i statistika, 1991.— 288s.
9. Tsenoobrazovanie i nalogooblozhenie: Uchebnik / Pod red. I. K. Sa-limzhanova.— M.: TK Velbi, Izd-vo Prospekt, 2003.— 424 s.
10. Panskov V. G. Nalogi i nalogovaya sistema RF: Uchebnik / V. G. Panskov.— M.: Finansy i statistika, 2005.— 464 s.
11. Safrina T. A. Nalogooblozhenie podaktsiznykh tovarov / T. A. Safrina // *Nalogovyi vestnik*.— 2005.— № 10.— S. 43–49
12. I. V. Orobinskaya Evolyutsiya stanovleniya i razvitiya sistemy nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennykh predpriyatii v Rossii i zarubezhnykh stranakh // *Nalogi i nalogooblozhenie*.—2012.—8.— C. 54–63.
13. Giraev V. K. Regional'naya nalogovaya politika v kontekste stimulirovaniya investitsii // *Nalogi i nalogooblozhenie*.—2014.—2.— C. 124–137. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.2.11187.
14. T. A. Efremova Genezis sistemy gosudarstvennogo nalogovogo administrirovaniya v Rossii // *Nalogi i nalogooblozhenie*.—2013.—3.— C. 205–216. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.03.5.
15. Orobinskaya I. V. Osnovy optimizatsii nalogooblozheniya sel'skokhozyaistvennykh tovaroproizvoditelei v Rossii // *Nalogi i nalogooblozhenie*.—2013.—11.— C. 807–817. DOI: 10.7256/1812–8688.2013.11.9584.
16. E. N. Polyakov K voprosu o prichinakh finansovogo krizisa 2008–2010 godov i posledstviyakh dlya makroprudentsial'noi politiki // *Natsional'naya bezopasnost'* / nota bene.—2013.—1.— C. 51–65. DOI: 10.7256/2073–8560.2013.01.6.
17. Ezeeva I. R. Neravenstva dokhodov v Rossii // *NB: Finansovoe pravo i upravlenie*.— 2013.—№ 3.— S.1–6. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.3.8837. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_8837.html
18. Moroshkina M. V. Issledovanie razlichii razvitiya rossiiskikh regionov na osnove dinamiki i urovnya valovogo regional'nogo produkta // *NB: Ekonomika, trendy i upravlenie*.— 2013.—№ 1.— S.64–90. DOI: 10.7256/2306–4595.2013.1.822. URL: http://e-notabene.ru/etc/article_822.html

19. Yavorskaya M. V. Regulirovanie finansovogo sektora v usloviyakh krizisa // NB: Ekonomika, trendy i upravlenie. — 2013. — № 1. — S.91–110. DOI: 10.7256/2306–4595.2013.1.577. URL: http://e-notabene.ru/etc/article_577.html
20. Efremova T. A., Efremova L. I. Informatsionno-tehnologicheskie osnovy modernizatsii nalogovogo administrirovaniya // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2012. — № 1. — S.212–236. DOI: 10.7256/2306–4234.2012.1.361. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_361.html
21. Rozanova L. I., Moroshkina M. V. Investitsionnaya diagonal' v raspredelenii inostrannogo kapitala v Rossii // NB: Ekonomika, trendy i upravlenie. — 2013. — № 2. — S.193–204. DOI: 10.7256/2306–4595.2013.2.9018. URL: http://e-notabene.ru/etc/article_9018.html
22. Pavlov P. V. Osobyi administrativno-pravovoi rezhim na territorii ofshornykh zon: poryadok primeneniya i napravleniya sovershenstvovaniya // NB: Ekonomika, trendy i upravlenie. — 2012. — № 1. — S.6–130. DOI: 10.7256/2306–4595.2012.1.424. URL: http://e-notabene.ru/etc/article_424.html
23. Kalakov R. N. Nalogooblozhenie innovatsii: sovremennoe sostoyanie i perspektivy // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2012. — № 1. — S.21–82. DOI: 10.7256/2306–4234.2012.1.388. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_388.html
24. Kaz'min A.G., Orobinskaya I.V. Analiz postupleniya nalogov v byudzhety oblastei Tsentral'no-Chernozemnogo raiona // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2012. — № 1. — S.156–211. DOI: 10.7256/2306–4234.2012.1.358. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_358.html
25. Akopdzhanova M. O. Osnovnye kharakteristiki i parametry preodoleniya nalogovoi prestupnosti // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — № 3. — S.25–36. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.3.8396. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_8396.html
26. Arinin E. A. Teoreticheskie aspekty organizatsionno-pravovogo mekhanizma nalogooblozheniya v Rossiiskoi Federatsii. // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — № 4. — S.1–29. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.4.855. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_855.html
27. Aguzarova L. A. Puti ukrepleniya dokhodov mestnykh byudzhetrov v dotatsionnom regione (na materialakh RSO-Alaniya) // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — № 4. — S.44–58. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.4.6442. URL: http://e-notabene.ru/flc/article_6442.htm
28. Aguzarova F. S. Nekotorye voprosy modernizatsii nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 24–44. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.629. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_629.html
29. Efremova T.A. Nalogovoe administrirovanie v Rossii: predposylki stanovleniya i osobennosti funktsionirovaniya // NB: Finansovoe pravo i upravlenie. — 2013. — 2. — С. 1–23. DOI: 10.7256/2306–4234.2013.2.622. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html