

## **КРАТКОЕ ОГЛАВЛЕНИЕ**

### **ОБЩАЯ ЧАСТЬ**

Глава 1. Основы теории налогового права .....	4
Глава 2. Правовые основы системы налогов и сборов .....	17
Глава 3. Налоговое право как подотрасль финансового права Российской Федерации.....	34
Глава 4. Налоговое правоотношение .....	49
Глава 5. Налоговая обязанность.....	75
Глава 6. Налоговый контроль.....	97
Глава 7. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.....	126

### **ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ**

Глава 8. Федеральные налоги и сборы .....	138
Глава 9. Региональные налоги .....	200
Глава 10. Местные налоги и сборы.....	226
Глава 11. Специальные налоговые режимы .....	248
Глава 12. Внешнеэкономические налоги .....	277

# ОБЩАЯ ЧАСТЬ

## Глава 1

### ОСНОВЫ ТЕОРИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

1. *Происхождение налогов и основные этапы их развития. Общая характеристика теорий о налогах.*
2. *Понятие налога и сбора. Их функции.*
3. *Элементы юридического состава налога.*

#### **1. Происхождение налогов и основные этапы их развития. Общая характеристика теорий о налогах**

Налоги рассматриваются в теории права в качестве важнейшего признака, отличающего государство от предшествующей ему родовой организации общества, наряду с наличием у государства особой организации публичной власти, разделением подданных по территориальному признаку, с наличием суверенитета, исключительного права издавать общеобязательные правила поведения в форме закона. История становления и развития налогообложения связана с основными закономерностями развития и функционирования государства.

Налоги получили свое развитие в капиталистическом обществе, основанном на товарно-денежных отношениях. Не случайно принципы налоговой системы были сформулированы в конце XVIII в. известным экономистом А. Смитом. К ним относятся справедливость, определенность, удобство и эффективность<sup>1</sup>.

В развитии налогообложения различают три периода<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> См.: *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатств народов. М., 1962. С. 611.

<sup>2</sup> См.: *Пушкарева В.* История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 17. Об истории налогообложения см. также: *Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина.* М., 1998; *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права: в 6 т. Харьков: Легас, 2002.

**Три периода  
развития  
налогообложения**

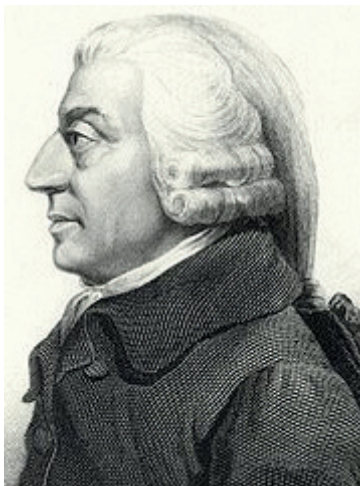
**Первый период** характеризуется становлением налогообложения в Древнем мире и в Средние века. Возникновение налогов происходило одновременно с появлением первых государств, когда действуют товарно-денежные отношения, формируется государственный аппарат управления и принуждения, на содержание которого требовались средства. Первоначально налоги существовали в виде бессистемных платежей в натуральной форме, использовались исключительно для финансирования военных действий. Налоги Древнего мира принято называть «квазиналогами», поскольку они представляли собой переходный этап к современному типу налога.

В Средние века в европейских государствах отсутствовали развитые налоговые системы, а налоги имели разовый характер.

В конце XVII — начале XVIII в. наступает **второй период** развития налогообложения, когда налоги становятся ведущим источником доходной части бюджета. В 1215 г. в Англии в Великой хартии вольностей было впервые установлено, что налоги вводятся только с согласия нации, что было подтверждено и в 1648 г., а в 1689 г. Билль о правах окончательно закрепил за представительными органами власти право утверждать все государственные расходы и доходы. Во Франции парламент стал утверждать бюджет и налоги только в 1791 г., после Великой французской революции. Одновременно с этими процессами начинает формироваться научная теория налогообложения, основоположником которой является А. Смит (1723—1790). В работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» он впервые сформулировал принципы налогообложения, дал определение налоговым платежам, указал их место в финансовой системе государства.

**Третий период** развития налогообложения начинается с XIX в. и характеризуется совершенствованием налоговых систем с одновременным снижением количества налогов, а также увеличением роли права при их установлении и взимании.

Первоначально большинство взглядов сходилось на том, что налог носит возмездный характер, через его уплату гражданин «приобретает»



*Рис. 1. Налоги для налогоплательщика  
есть показатель свободы,  
а не рабства (А. Смит)*

у государства услуги по обеспечению собственной безопасности и благополучия. В этом заключается суть **теории обмена**.

Эта теория трансформировалась во взглядах Вобана, сформулированных им в **теории общественного договора** и Монтескье — в **теории публичного договора**. Налог рассматривался как результат договора между гражданином и государством, в соответствии с которым с помощью налога оплачиваются оказываемые государством услуги по обеспечению общественного порядка, охране собственности, защиты от военного вторжения и т. п. При таком подходе налог является общеобязательным, от его уплаты никто не может отказаться, так как никто не отказывается от предоставляемых государством услуг.

Историки выделяют взгляды Ж. С. де Сисмонди, согласно которым налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от общества положительные эмоции от поддерживаемого государством состояния правопорядка, защиты личности, его права собственности. Его взгляды о сути налога принято называть **теорией наслаждения**.

Наибольшее значение в развитии взглядов на экономическую сущность налогов оказала **классическая теория**, созданная А. Смитом и Д. Рикардо, сторонники которой рассматривали налоги как вид государственных доходов, направляемых на финансирование затрат на содержание государства.

Противоположные выводы формулировались в **кейнсианской теории**, основоположником которой выступил Дж. М. Кейнс («Общая теория занятости, процента и денег», 1936), в соответствии с которыми налоги рассматривались как главный рычаг регулирования экономики и важнейшее условие ее развития.

Согласно **теории монетаризма** (М. Фридмен) регулирование экономикой осуществляется за счет денежного обращения.

## 2. Понятие налога и сбора. Их функции

Понятия налога и сбора являются базовыми категориями в теории финансового права в целом и налогового права в частности.

Налоговая реформа в нашей стране, начатая в начале 1990-х гг. с принятием Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и имеющая своей целью формирование налоговой системы, адекватной рыночной экономике, включала в первоочередном порядке законодательное закрепление понятий налога и сбора, соответствующих современному уровню развития юридической науки в нашей стране и за рубежом, а также правоприменительной практики.

Основные положения о налогах закреплены в Конституции РФ. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги и ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».

#### Понятие налога

Понятие налога содержится в ст. 8 НК РФ, в которой указывается, что **налог** — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Ранее в российском законодательстве не проводилось различия между налогом и сбором, что приводило к нарушениям конституционных принципов налогообложения и, как следствие, к нарушениям прав налогоплательщиков. Налоговый кодекс устранил имевшийся пробел в законодательстве.

#### Понятие сбора

В настоящее время под **сбором** понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

**Понятие страховых взносов.** С 2016 года НК РФ регулирует порядок взимания страховых взносов. В соответствии с п. 3 ст. 8 НК РФ под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

В литературе отмечается многоаспектность налогов, которые могут быть охарактеризованы, например, как правовая, экономическая, социальная категория. В каждом из названных подходов акцентируется внимание на наиболее значимых с этих позиций характеристиках. Обобщая наиболее характерные черты для всех налогов как право-

вой категории и их закрепление в законодательстве, можно выделить признаки, отличающие налог от иных платежей, в первую очередь сборов<sup>1</sup> (рис. 2).

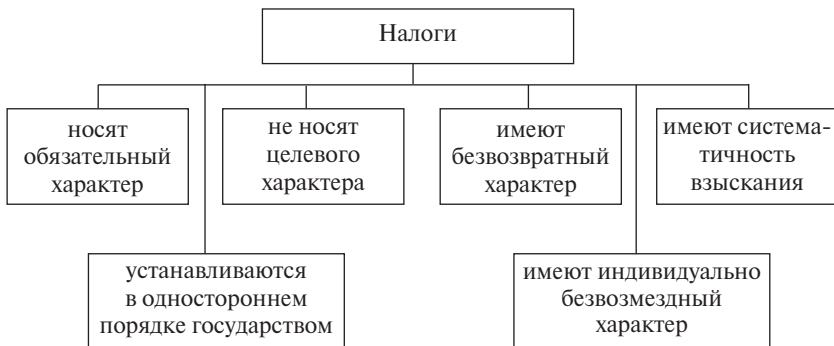


Рис. 2. Признаки налога

### Признаки налога

Важнейшим признаком налога и сбора является их **обязательный** (принудительный) характер. Французский ученый П.-М. Годме указывал, что налог, возможность его взимания являются существенным выражением суверенитета государства.

Эта обязательность обусловлена тем, что налог устанавливается государством **в одностороннем порядке**, что относится к компетенции представительных органов государства. В случае его неуплаты налог взыскивается в принудительном порядке.

Налоги зачисляются в бюджет соответствующего уровня или государственные внебюджетные фонды и обезличиваются в них, т. е. **не носят целевого характера**.

Налог взимается для покрытия общесоциальных потребностей, а не каких-либо персональных нужд гражданина или организации, поэтому носит **индивидуально-безвозмездный характер**. Уплата налога не порождает у его плательщика юридических прав требовать у государства оказания каких-либо услуг. Этим налоги отличаются от сборов, которые взимаются на определенные цели или являются платой за оказание плательщику каких-либо юридически значимых действий, т. е. носят возмездный характер.

<sup>1</sup> Наиболее подробно признаки налога охарактеризованы С. Г. Пепеляевым в его работах. См., напр.: Пепеляев С. Г. Основные положения теории налогового права. Гл. 10 // Финансовое право: учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М.: Проспект, 2003. С. 158–161.

Налог носит **безвозвратный характер**, т. е. его возврат не осуществляется, за исключением случаев, предусмотренных законодательством и связанных с его переплатой и другими подобными обстоятельствами.

Отличие налогов от сборов также заключается в **систематичности их взывания**. Если налоги взимаются регулярно в соответствии с налоговым периодом, определяемым в отношении каждого налога законодательством, то сборы носят разовый, а не регулярный характер.

За нарушение налогового законодательства применяются **меры принуждения**.

Учеными верно подмечено, что для налогоплательщика налог устанавливает объем его обязанностей перед публичной властью и обществом в целом, а для государства — определяет границы требований в финансовой сфере по отношению к гражданам и организациям.

#### Функции налога

Социально-экономическая **сущность и роль** налогов и сборов проявляется в их функциях.

Одной из основных функций налогов и сборов является **фискальная** (от лат. *fiscus* — корзина, казна). Реализация данной функции направлена на обеспечение государства и местного самоуправления финансовыми ресурсами, связана с усилением налогового бремени, повышением доли в бюджете страны поступлений от налогов. Другой функцией является **регулирующая**, сущность которой выражается в том, что налоги как регулятор общественных отношений используются государством и органами местного самоуправления для *стимулирования* развития общественного производства либо для *сдерживания* или *дестимулирования* его отдельных отраслей. Посредством данной функции могут регулироваться экономические, социальные процессы, потребление населения в целом или отдельных его слоев, доходы и т. п.

В зависимости от конкретных социально-экономических и политических условий развития общества, его потребностей на данном этапе изменяется соотношение между двумя названными функциями. Успех проводимой налоговой политики во многом определяется тем, насколько государству удастся *сочетать фискальную и регулиющую функции* налогов и сборов в своей политике. Французский философ Монтескье отмечал: «Ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которая у них остается». Как правило, в условиях сложной экономической ситуации в стране, ведения военных действий, нехватки дополнительных финансовых ресурсов государство избирает фискальный характер налоговой политики, что включает усиление налогового бремени и, как следствие, получение дополнительных доходов в бюджете страны. Вме-

сте с тем необходимо учитывать, что такого рода политика не рассчитана на долгосрочную перспективу и с неизбежностью ведет к серьезным социальным потрясениям в обществе. Исторический опыт многих стран позволяет сделать вывод, что налоговая политика, базирующаяся на фискальной составляющей налогообложения, должна носить краткосрочный характер.

В то же время, в условиях проведения экономических преобразований, реформ наиболее обоснованным и эффективным, как показывает опыт многих стран, становится превалирование регулирующей функции налогообложения над фискальной. Такого рода политика способствует росту экономики, развитию экономических процессов, доходов хозяйствующих субъектов и, как следствие, увеличению налоговых поступлений в доходной части бюджета страны.

В современных условиях в России усилилось значение налогов как важнейшего инструмента государственного воздействия на экономику страны.

Налоги, как и другие финансовые институты, выполняют свойственную финансам **контрольную** функцию за хозяйственно-финансовой деятельностью хозяйствующих субъектов и иными сферами общественной жизни, темпами и тенденциями развития экономики, отдельных ее сфер, регионов страны и т. п.

В Конституции РФ говорится об обязанности платить **законно установленные** налоги и сборы, что означает не только введение и установление налога и сбора законом, но и законность принятия самого закона. Понятие налога, сбора достаточно сложно, многоаспектно, и в целях строгого и неукоснительного соблюдения налогового закона налогоплательщиком в теории налогового права была разработана концепция элементного состава закона о налоге, которая нашла свое отражение в современном налоговом законодательстве.

### 3. Элементы юридического состава налога

Законодатель закрепил положение о том, что налог считается установленным лишь в случае, когда в законодательстве о нем определены следующие элементы налогообложения:

- 1) налогоплательщики;
- 2) объект налогообложения;
- 3) налоговая база;
- 4) налоговый период;
- 5) налоговая ставка;
- 6) порядок исчисления налога;
- 7) порядок и сроки уплаты налога;
- 8) налоговые льготы (рис. 3).

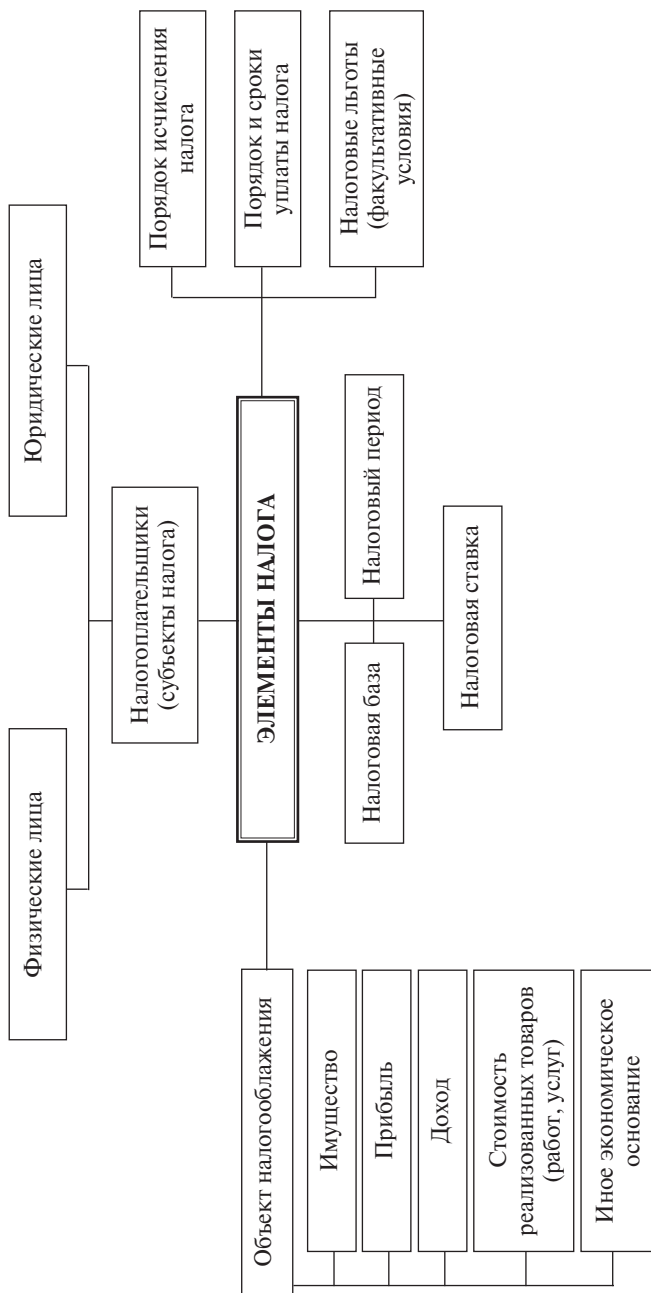


Рис. 3. Общие условия налогов и сборов

**Обязательные  
элементы  
налогообложения**

**Налогоплательщиками и плательщиками сборов** признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно

налоги и (или) сборы<sup>1</sup>.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Под обстоятельством, предусматривающим обязанность уплатить налог или сбор, законодательство о налогах и сборах предусматривает наличие у налогоплательщика объекта налогообложения.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. **Объектами** налогообложения могут являться: 1) операции по реализации товаров (работ, услуг); 2) имущество; 3) прибыль; 4) доход; стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Под *реализацией товаров, работ или услуг* понимается передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу.

Налоговый кодекс РФ при определении имущества как объекта налогообложения использует норму ст. 128 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ), согласно которой к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, за исключением имущественных прав.

Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое ТК РФ.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

---

<sup>1</sup> Подробнее о понятии, видах, правах и обязанностях налогоплательщиков см. главу о налоговых правоотношениях.

Услуга, как вид объекта налогообложения — деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Объектом налогообложения признается также *доход*, которым признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в Российской Федерации или к доходам от источников за пределами Российской Федерации в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Если положения законодательства о налогах и сборах не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Федеральной налоговой службой. В аналогичном порядке в указанных доходах определяется доля, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и доли, которые могут быть отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

Объектами налогообложения являются также дивиденды и проценты.

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям) по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям).

Не признаются дивидендами:

- 1) выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме;
- 2) выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;
- 3) выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности, произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления).

При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Дисконтом, в свою очередь, называется скидка, применяемая в разных случаях. Например, как разница между ценами на один и тот

же товар с различными сроками поставки или как разница между ценой в настоящий момент и ценой номинала ценной бумаги.

Следующим элементом налога является **налоговая база**, которая представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Особенности определения налогового периода в зависимости, например, от даты регистрации, прекращения ее деятельности, реорганизации установлены ст. 55 НК РФ.

**Налоговая ставка** представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

Существуют различные виды ставок. Традиционно налоговые ставки подразделяются на *пропорциональные*, т. е. с увеличением дохода ставка налога остается неизменной (например, ставка по налогу на прибыль предприятий и организаций), *прогрессивные*, при которых с ростом доходов растут и ставки налога, а также *смешанные*, когда при взимании одного налога используются и пропорциональный, и прогрессивный способы налогообложения.

Законодательством предусматривается и *регрессная* ставка, в соответствии с которой с увеличением доходов уменьшается ставка налога. Использование данного вида ставки обусловлено стремлением законодателя вывести «из тени» реально получаемые налогоплательщиком доходы, сделать это для него экономически выгодным и обоснованным.

**Порядок исчисления налога** заключается в том, что налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ.

Остальные налогоплательщики — физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от орга-

низаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого в произвольной форме.

Под **порядком уплаты налогов и сборов** законодатель подразумевает их уплату в установленный срок разовой уплатой всей суммы налога или сбора. Порядок уплаты федеральных налогов и сборов устанавливается НК РФ, а региональных и местных налогов — соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

**Сроки уплаты налогов и сборов** устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Сроки уплаты определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо на действие, которое должно быть совершено.

Сроки уплаты налога, сбора, а также пени могут быть изменены, т. е. перенесены на более поздний срок в форме отсрочки, рассрочки, налогового кредита и инвестиционного налогового кредита. Изменение срока допускается только в исключительных случаях в порядке, предусмотренном НК РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога и сбора представляет собой изменение срока их уплаты на срок от 1 до 6 месяцев соответственно с единовременной или поэтапной уплатой суммы задолженности.

Налоговый кредит может быть предоставлен заинтересованному лицу на срок от 3 месяцев до 1 года при наличии оснований, предусмотренных НК РФ, в форме договора.

В отличие от налогового кредита предоставление инвестиционного налогового кредита ведет к такому изменению срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, предусмотренных НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Названные элементы являются обязательными. В то же время законодатель предусмотрел и факультативный элемент — **льготы по налогам и сборам**.

**Факультативный  
элемент  
налогообложения**

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Как правило,

льготы касаются отдельных категорий налогоплательщиков, имеющих, например, определенные заслуги перед государством и обществом, организаций, выпускающих социально значимые виды продукции, осуществляющих деятельность в определенных сферах общественного производства или регионах государства, и т. п. Законодатель, как отмечалось ранее, определяет льготы в качестве факультативного, дополнительного элемента налога, подчеркивая, что налог может считаться установленным и без определения названного элемента. В то же время уже обращалось внимание на то, что налог как эффективный рыночный регулятор общественных отношений одновременно должен использоваться и как фискальный, и как регулирующий, стимулирующий инструмент экономического регулирования. Думается, что именно в перечне устанавливаемых льгот по отдельным видам налогов и проявляется регулирующая, стимулирующая его функция, без задействования которой нельзя говорить об использовании всех возможностей налога как общественного регулятора. В связи с этим, установление льгот по налогу и сбору следовало бы определить как обязательное условие установления и введения налога и сбора.

### **Вопросы и задания для самоконтроля**

---

1. Охарактеризуйте налог как экономическую, правовую и социальную категорию.
2. Перечислите принципы налогообложения, сформулированные А. Смитом.
3. Назовите признаки, отличающие налог от иных обязательных платежей.
4. Охарактеризуйте функции налога в обществе.
5. Каково значение установления в законе структуры налога?

### **Список литературы**

---

1. *Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитико-пресс. 1992.*
2. *Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юрист; Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Пабли., 2016.*
3. *Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 1996.*

## Глава 2

# ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СИСТЕМЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ

1. *Понятие системы налогов и сборов.*
2. *Порядок установления и введения в действие налогов и сборов.*
3. *Принципы налогообложения.*

### **1. Понятие системы налогов и сборов**

Система — это некое множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом и образующих определенную целостность, единство<sup>1</sup>.

Таким образом, под системой понимается совокупность компонентов, взаимодействие которых порождает новые (интегративные, системные) качества, не присущие ее образующим<sup>2</sup>. С точки зрения Берталанфи<sup>3</sup>, системе должны быть присущи и другие необходимые признаки: целостность (принципиальная несводимость свойств системы к сумме свойств ее составляющих), структурность (возможность описания системы через установление ее структуры), взаимосвязь системы и среды (формирует и проявляет свои свойства в процессе взаимодействия со средой), иерархичность (каждый компонент системы может рассматриваться как система, а исследуемая в данном случае система представляет собой один из компонентов более широкой системы).

С юридической точки зрения о системе можно говорить при одновременном наличии следующих признаков:

- а) единая правовая основа и упорядоченные средства правового регулирования;
- б) сопоставимый правовой статус отдельных элементов;

---

<sup>1</sup> См.: Современный энциклопедический словарь / под ред. А. М. Прохорова. М., 1989. С. 1226.

<sup>2</sup> См.: *Афанасьев В. Г.* Научное управление обществом. М., 1973.

<sup>3</sup> См.: *Общая теория систем — обзор проблем и результатов // Системные исследования: ежегодник.* М., 1969.

в) правовая регламентация связей между элементами, диктуемых соображениями экономической целесообразности и правовой непротиворечивости.

**Система налогов и сборов** — это совокупность установленных законным способом налогов и сборов на территории страны, обладающих организационно-правовым и экономическим единством.

Современная система налогов и сборов сформировалась в начале 90-х годов XX в. и закреплена в гл. 2 НК РФ.

Мировая практика выделяет четыре базисные модели системы налогов в зависимости от ролей различных видов налогов<sup>1</sup>.

**Базисные модели систем налогов**

**Англосаксонская модель** ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов незначительна (США, Австралия, Великобритания, Канада).

**Евроконтинентальная модель** характеризуется высокой долей отчислений на социальное страхование, а также большим объемом косвенных налогов (Германия, Франция, Австрия, Бельгия).

**Латиноамериканская модель** рассчитана на сбор налогов в условиях инфляционной экономики. Косвенные налоги наиболее гибко реагируют на изменение цен, лучше защищают бюджет от инфляции и составляют основу системы налогов (Чили, Боливия).

**Смешанная модель** сочетает черты других моделей, ее выбирают, чтобы диверсифицировать структуру доходов, избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов (Российская Федерация).

Понятие «система налогов и сборов» следует отличать от понятия «налоговая система».

Налоговая система — это совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения<sup>2</sup>. Существенными условиями налогообложения являются:

- принципы налогообложения;
- порядок установления и введения налогов;
- система налогов;
- порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами разных уровней;
- права и обязанности участников налоговых отношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;

<sup>1</sup> См.: *Оганян К. И.* Налоговое бремя в России: кто должен платить налоги? // *Налоговый вестник.* 1999. № 8. С. 11–13; *Пепеляев С. Г.* *Налоговое право: учеб. пособие* / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 262– 265.

<sup>2</sup> См.: *Пепеляев С. Г.* *Налоговое право: учеб. пособие* / под ред. С. Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 251.

- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений.

**Система налогов и сборов (ст. 13–15 НК РФ)**

Таким образом, **система налогов и сборов** является одним из элементов современной налоговой системы Российской Федерации.

К *федеральным налогам и сборам* относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина;
- налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

К *региональным налогам* относятся:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

К *местным налогам и сборам* относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц;
- торговый сбор.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ. Кроме того, федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются также исключительно НК РФ.

**Специальные налоговые режимы**

Законодатель в гл. 2 НК РФ (ст. 18) выделяет **специальные налоговые режимы**.

Они устанавливаются НК РФ и применяются в случаях и порядке, которые предусмотрены НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

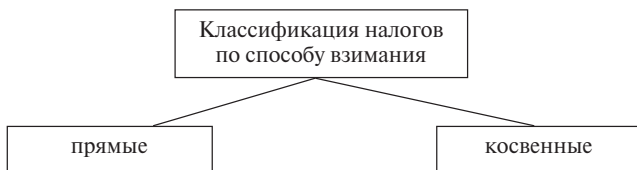
Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый с.-х. налог)	Упрощенная система налогообложения	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	Патентная система налогообложения	Налог на профессиональный доход
--	------------------------------------	---	---	-----------------------------------	---------------------------------

**Рис. 4.** Виды специальных налоговых режимов

Специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13–15 НК РФ. С. Г. Пепеляев отмечает<sup>1</sup>, что классификация налогов способствует их систематизации, которая необходима в законодательных целях: во-первых, разумное построение налоговой системы требует упорядочения налогов и налоговое бремя распределяется оптимально; во-вторых, при налогообложении разных объектов применяются разные приемы юридической техники; в-третьих, необходима группировка налогов, которые имеют одинаковую природу (в целях избежания двойного налогообложения); в-четвертых, систематизация налогов способствует правильному толкованию налогового законодательства.

В зависимости от того, какой субъект является налогоплательщиком или плательщиком сборов, налоги и сборы подразделяются на три вида: *уплачиваемые организациями* (налог на имущество организаций); *уплачиваемые только физическими лицами* (налог на доходы физических лиц), *смешанные налоги*, уплачиваемые как организациями, так и физическими лицами (транспортный налог).

По способу взимания налоги подразделяются следующим образом:



**Рис. 5.** Классификация налогов по способу взимания

*Прямые налоги* взимаются в процессе накопления материальных благ непосредственно с доходов или имущества налогоплательщиков, для которых размер налога точно известен (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций).

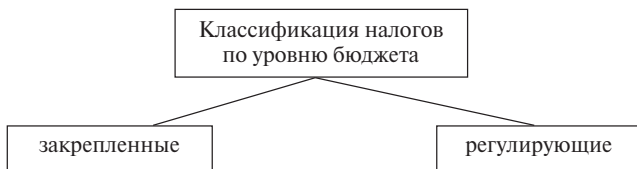
Прямые налоги, в свою очередь, подразделяются на реальные и личные. Реальными налогами облагаются отдельные вещи, принадлежащие налогоплательщикам, а личными налогами — совокупность доходов или имущество налогоплательщика.

К группе прямых реальных налогов относится поземельный налог. В группу прямых личных налогов включают налог на доходы физических лиц.

*Косвенные налоги* взимаются через цену товара, т. е. включаются в цену товаров и услуг и уплачиваются потребителем (налог на добав-

<sup>1</sup> См.: Пепеляев С. Г. Основные положения теории налогового права // Финансовое право: учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. М.: ТК Велби, Проспект, 2004. С. 165.

ленную стоимость, акцизы). По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, подразделяются так:

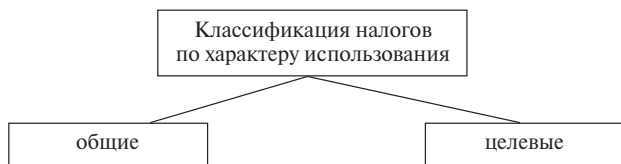


**Рис. 6.** Классификация налогов по уровню бюджета

**Закрепленные налоги** непосредственно и целиком на длительный период поступают в конкретный бюджет (налог на имущество организаций поступает в региональный бюджет, земельный налог поступает в местные бюджеты).

**Регулирующие налоги** поступают одновременно в бюджеты разных уровней бюджетной системы в определенной пропорции согласно действующему законодательству (так, налог на прибыль организаций, налоговая ставка которого составляет 20%:2% поступает в федеральный бюджет, а 18% — в бюджеты субъектов Российской Федерации).

В зависимости от характера использования налоги подразделяются так:

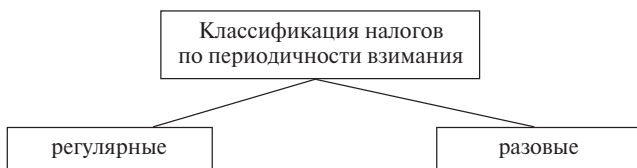


**Рис. 7.** Классификация налогов по характеру использования

**Общие налоги** используются на общие цели государства без конкретизации затрат или мероприятий, на которые они расходуются. Большинство налогов и сборов носят общий характер (налог на прибыль организаций, акцизы).

**Целевые налоги** предназначены для финансирования конкретных направлений затрат государства (земельный налог).

В зависимости от периодичности взимания налоги подразделяются следующим образом:



**Рис. 8.** Классификация налогов по периодичности взимания

*Регулярные налоги* взимаются систематически, через определенные промежутки времени, в течение всего периода владения и деятельности налогоплательщика (налог на имущество организаций).

*Разовые налоги* уплачиваются обычно один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий (государственная пошлина).

Можно выделить и иные основания классификации налогов и сборов на виды в Российской Федерации.

Существуют и международные классификации налогов и сборов. Наиболее широко применяется система налоговой классификации Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР)<sup>1</sup>. В данной классификации каждый налог отнесен к определенной группе, подгруппе и имеет свой кодовый номер. Основанием для отнесения того или иного налога к определенной группе служит объект налогообложения. Внутри групп налоги подразделяются на периодические и непериодические, на взимаемые с физических и юридических лиц, а также по другим существенным признакам.

## **2. Порядок установления и введения в действие налогов и сборов**

В ст. 12 НК РФ закреплены полномочия законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов Российской Федерации и представительных органов муниципальных образований по установлению налогов и сборов.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, по-

---

<sup>1</sup> См.: *Перов А. В., Толкушкин А. В.* Налоги и налогообложение. М.: Юрайт, 2001. С. 58–61.