



**Современный
Гуманитарный
Университет**

Дистанционное образование

Рабочий учебник

Фамилия, имя, отчество _____

Факультет _____

Номер контракта _____

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ЮНИТА 1

ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

МОСКВА 1999

Разработано И.А. Сербиной

Рекомендовано Министерством общего
и профессионального образования
Российской Федерации в качестве
учебного пособия для студентов
высших учебных заведений

КУРС: НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Юнита 1. Основы налогового права.

Юнита 2. Основные положения теории налогообложения. Ответственность
за нарушение налогового законодательства.

ЮНИТА 1

Рассмотрены общие положения о налогах и налогообложении, его
сущность и принципы. Дано понятие налога как правовой категории. Показаны
принципы налогового права, организационные принципы российской налоговой
системы. Кратко охарактеризованы налоговые системы экономически развитых
зарубежных стран.

Для студентов Современного Гуманитарного Университета

Юнита соответствует образовательной профессиональной программе № 1

ОГЛАВЛЕНИЕ

ДИДАКТИЧЕСКИЙ ПЛАН	4
ЛИТЕРАТУРА	5
ТЕМАТИЧЕСКИЙ ОБЗОР	6
1. Общие положения о налогах и налогообложении	6
1.1. Возникновение и развитие налогообложения, его сущность и принципы	6
1.2. Налоги, экономика и государство	7
2. Налог как правовая категория	12
2.1. Понятие, признаки, структура налога	12
2.2. Классификация налогов	15
3. Налоговое право и налоговое законодательство	17
3.1. Понятие, предмет и метод налогового права	17
3.2. Сущность, структура и основания возникновения налоговых правоотношений	18
3.3. Принципы налогового права	20
3.4. Система и источники налогового права	21
3.5. Понятие налогового закона	21
3.6. Действие налогового законодательства во времени, пространстве и по кругу лиц	23
4. Понятие и сущность налоговой системы Российской Федерации ..	24
4.1. Налоговая система России: общая характеристика и структура	24
4.2. Организационные принципы российской налоговой системы .	27
4.3. Установление, введение и отмена налогов	29
4.4. Налоговая реформа	30
5. Краткая характеристика налоговых систем зарубежных стран	30
5.1. Налоговые системы экономически развитых зарубежных стран	30
5.2. Основы международного налогообложения	32
ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ	37
ГЛОССАРИЙ*	

* Глоссарий расположен в середине учебного пособия и предназначен для самостоятельного заучивания новых понятий.

ДИДАКТИЧЕСКИЙ ПЛАН

Общие положения о налогах и налогообложении. Возникновение и развитие налогообложения, его сущность и принципы. Налоги, экономика и государство.

Налог как правовая категория. Понятие, признаки, структура налога. Классификация налогов. Проблема дефиниции налога.

Налоговое право и налоговое законодательство. Понятие, предмет и метод налогового права. Понятие налогово-правовой нормы. Сущность, структура и основания возникновения налоговых правоотношений. Принципы налогового права. Система и источники налогового права. Понятие налогового закона. Действие налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц. Проблема кодификации налогового законодательства в современных условиях.

Понятие и сущность налоговой системы Российской Федерации. Налоговая система России: общая характеристика и структура. Организационные принципы российской налоговой системы. Установление, введение и отмена налогов. Налоговая реформа.

Краткая характеристика налоговых систем зарубежных стран. Основы международного налогообложения. Налоговые системы экономически развитых зарубежных государств.

ЛИТЕРАТУРА

Базовая

1. Налоговое право: Учебник для вузов/ Под ред. Н.И. Химичевой. М., 1997.

Дополнительная

2. Финансовое право: Учебник для вузов/ Под ред. Н.И. Химичевой. М., 1997.
- *3. Бельский К.С. Финансовое право. М., 1995.
- *4. Гуреев В.И. Российское налоговое право. М., 1997.
- *5. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.
- *6. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира. М., 1995.
- *7. Пепеляев С.Г. Налоги и налоговое право. М., 1996.
8. Окунева Л.П. Налоги и налогообложение в России. М., 1998.

Нормативные акты

9. Конституция Российской Федерации. М., 1993.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации. М., 1997.
11. Основы законодательства о нотариате от 11 февраля 1993 г.
12. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» ст. 18, 19, 21, 22.
13. Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г.
14. Закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г.
15. Бюджетный кодекс Российской Федерации. М., 1999.

Примечание. Знаком (*) отмечены работы, использованные при составлении тематического обзора.

Современный Гуманитарный Университет

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О НАЛОГАХ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

1.1. Возникновение и развитие налогообложения, его сущность и принципы

Налоги как основной источник образования государственных доходов известны с давних времен. Налогообложение присуще всем социальным системам как рыночного, так и планового (нерыночного) типа хозяйствования.

Его история, как и история развития государства, насчитывает тысячелетия. По словам английского экономиста С. Паркинсона: «Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников».

Возникновение налогов связано с периодом становления первых государственных образований. В это время появляется товарное производство и формируется государственный аппарат управления и принуждения (чиновники, армия, суды), необходимостью содержания которых и было обусловлено возникновение налогообложения.

Первоначально налоги существовали в виде бессистемных (нерегулярно уплачиваемых) платежей, носящих преимущественно натуральную форму. Подданные несли повинности личного характера (барщина, участие в походах), а также уплачивали налоги продовольствием, фуражом, снаряжением для армии.

По мере преобразования отношений собственности и укрепления товарно-денежных отношений налоги почти повсеместно стали принимать исключительно денежную форму.

Сначала налоги взимались в основном на содержание дворцов, общественных зданий и вооруженных формирований, на возведение укреплений вокруг городов, на строительство храмов и дорог. Со временем они становятся основным источником государственных финансов.

Одной из первых сформировалась налоговая система Древнего Рима, ставшая эталоном для других государственных систем античности. Достижения этой налоговой системы находят отражение и в современной теории и практике налогообложения.

На ранних этапах развития Римского государства налоговые механизмы использовались почти всегда для финансирования военных действий. Граждане Рима облагались налогами и пошлинами в соответствии с размерами своих доходов и имущественным состоянием. Документальным основанием для исчисления и уплаты налога являлось заявление об имущественном состоянии и семейном положении (прообраз современной декларации о доходах).

Определение суммы налога (ценза) проводилось специально избранными чиновниками (откупщиками).

В качестве наиболее распространенного налога Древнего Рима, приносящего наибольший доход в бюджеты городов, выступал поземельный налог. Налогами облагались также недвижимость, рабы, скот и иные объекты. Кроме прямых появились и косвенные налоги, например налог с оборота – 1%, налог с оборота при торговле рабами – 4% и др.

* Жирным шрифтом выделены новые понятия, которые необходимо усвоить. Знание этих понятий будет проверяться при тестировании.

Впервые в Римской империи налоги стали выполнять не только фискальную (т.е. связанную с пополнением казны денежными средствами) функцию, но и функцию регулятора экономических отношений. Общее количество налоговых платежей в Древнем Риме было более двухсот.

Аналогичным образом были построены налоговые системы других государств античного мира: Древней Греции, Египта, Ассирии и т.д. Последующие налоговые системы в основном повторяли в измененном виде налоговые системы древности.

В Европе XVI-XVII вв. повсеместно налоги носили характер однократных платежей. Сбором налогов занимались так называемые откупщики, которые выкупали установленные налоги у государства, внося предварительно полную сумму налога в казну. Далее, заручившись государственными полномочиями и применяя принуждение через помощников и суботкупщиков, откупщик осуществлял сбор налогов с населения.

В конце XVII – начале XVIII вв. во всех государственных системах происходит формирование налоговых систем, включающих прямое и косвенное налогообложение. Особую роль играли акцизы, взимаемые, как правило, у городских ворот, переправ со всех ввозимых и вывозимых товаров, а также подушный и подоходный налоги.

Одновременно с развитием государственного налогообложения формируется теория налогов, основоположником которой является шотландский экономист и философ Адам Смит (1723-1790). В своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) он впервые сформулировал принципы налогообложения:

принцип хозяйственной независимости и свободы налогоплательщика, основанный на праве частной собственности;

принцип справедливости, заключающийся в равной обязанности граждан платить налоги соразмерно своим доходам;

принцип определенности, из которого следует, что сумма, способ, время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику;

принцип удобства, согласно которому налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика;

принцип экономии, в соответствии с которым издержки по взиманию налога должны быть меньше, чем сами налоговые поступления.

Принципы, предложенные А. Смитом, заложили основу современной теории налогообложения и дополненные в дальнейшем сохранили свою актуальность и поныне.

1.2. Налоги, экономика и государство

Следующий период развития налогообложения берет свое начало в XIX веке. Он отличается уменьшением числа налогов и большим значением правовых норм при их установлении, исчислении и взимании.

Постепенно в обществе наряду с развитием финансовой науки происходит становление научно-теоретических воззрений на природу, проблемы и методики налогообложения. Однако, по мнению большинства специалистов в области налогообложения – ученых-экономистов и правоведов, до настоящего времени человечество не придумало идеальной налоговой системы. Финансовая наука и поныне не может однозначно ответить на многие вопросы современной практики налогообложения.

Налоговые платежи в Древней Руси существовали с момента возникновения первых государственных структур на ее территории. Четко организованная финансовая система Древней Руси начала складываться только с конца IX в.

в период объединения древнерусских племен и земель.

Основной формой налогообложения того периода выступали поборы в княжескую казну, которые именовались данью. Первоначально дань носила нерегулярный характер в виде контрибуции с побежденных народов. Со временем дань выступила систематическим прямым налогом, который уплачивался деньгами, продуктами питания и изделиями ремесел.

Дань взималась повозом, когда она привозилась в Киев, а также полюдьем, когда князья или его дружины сами ездили за нею. Единицей обложения данью в Киевском государстве служил дым, определявшийся количеством печей и труб в каждом хозяйстве.

Косвенные налоги взимались в форме торговых и судебных пошлин. Особое распространение получил так называемый мыт – пошлина, взимаемая при провозе товаров через заставы у городов и крупных селений.

Размер дани был постоянным источником внутригосударственных конфликтов. Так, великий киевский князь Игорь, по свидетельству летописцев, был убит в 945 году древлянами при попытке собрать с них дань вторично.

В XIII в. после завоевания Руси Золотой Ордой иноземная дань явилась формой регулярной эксплуатации русских земель. Взимание дани началось после переписи населения, проведенной в 1257-1259 гг. монгольскими «численниками» под руководством Китата, родственника великого хана. Единицами обложения в городах был двор, в сельской местности – хозяйство.

Уплата сборов первоначально контролировалась чиновниками хана на местах – баскаками, в конце 50-х – начале 60-х гг. XIII в. дань собирали уполномоченные ханом купцы – бесермены, откупавшие у него это право. Однако из-за народных восстаний бесермены были изгнаны из всех русских городов, и функции по сбору дани перешли к русским князьям.

Непомерные поборы выступали постоянной причиной вооруженной борьбы русского народа. Так, в конце первой четверти XIV в. неоднократные выступления русских городов привели к ликвидации системы баскачества, а политическое объединение Руси вокруг Москвы создало условия для ликвидации иноземной зависимости. Великий князь московский Иван III (1440-1505) в 1476 году полностью отказался от уплаты дани.

После свержения монголо-татарского ига налоговая система была реформирована Иваном III, который, отменив выход, ввел первые русские косвенные и прямые налоги. Основным прямым налогом выступил подушный налог, взимаемый в основном с крестьян и посадских людей. Особое значение при Иване III стали приобретать целевые налоговые сборы, которые финансировали становление молодого Московского государства. Их введение обуславливалось необходимостью осуществления определенных государственных расходов: пищальных (для литья пушек), полоняничных (для выкупа ратных людей), засечных (для сооружения засечных линий на южных и юго-западных окраинах России), стрелецкой подати (на содержание регулярной армии) и т.д.

Ведущее место в налоговой системе продолжали занимать акцизы и пошлины.

Несмотря на политическое объединение русских земель, финансовая система России в XV-XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутанна. Каждый приказ (ведомство) Российского государства отвечал за взимание какого-то одного налогового платежа.

В царствование царя Алексея Михайловича (1629-1676) система налогообложения России была упорядочена. Так, в 1655 году был создан специальный орган – Счетная палата, в компетенцию которой входил контроль за фискальной деятельностью приказов, а также за исполнением доходной части российского бюджета.

В связи с постоянными войнами, которые вела Россия в XVII в., налоговое бремя было огромным. Введение новых прямых и косвенных налогов, а также повышение в 1646 году акциза на соль в четыре раза привели к серьезным народным волнениям и соляным бунтам.

Эпоха реформ Петра I (1672-1725) характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов на ведение войн и строительство новых городов и крепостей. К уже традиционным налогам и акцизам добавлялись все новые и новые, вплоть до знаменитого налога на бороды. В 1724 году взамен подворного обложения Петр I ввел подушный налог, которым облагалось все мужское население податных сословий (крестьяне, посадские люди и купцы). Налог шел на содержание армии и был равен 80 коп. в год с одной души. Раскольники платили налог в двойном размере. Необходимо отметить, что подушный налог составлял около 50% всех доходов в бюджете государства.

Кроме того, были введены гербовый сбор, подушный сбор с извозчиков, налоги с постоянных дворов и т.д. С церковных верований также взимался соответствующий налог.

В период правления Екатерины II (1729-1796) система финансового управления продолжала совершенствоваться. Так, в 1780 году по указу Екатерины II были созданы специальные государственные органы: экспедиция государственных доходов, экспедиция ревизий, экспедиция взыскания недоимок. Для купечества была введена гильдейская подать – процентный сбор с объявленного капитала, причем размер капитала записывался «по совести каждого».

Основной чертой налоговой систем XVIII в. необходимо назвать большое значение косвенных налогов по сравнению с налогами прямыми. Косвенные налоги давали 42% государственных доходов, причем почти половину этой суммы приносили питейные налоги.

Начало XIX в. характеризуется развитием российской финансовой науки. В 1810 году Государственным Советом России была утверждена программа финансовых преобразований государства – знаменитый «План Финансов», создателем которого выступил выдающийся русский экономист и государственный деятель М.М. Сперанский (1772-1839). Многие принципы налогообложения и идеи организации государственных расходов и доходов, изложенные в этой программе, не потеряли актуальности до сих пор.

Во второй половине XIX в. большое значение приобрели прямые налоги. Основным налогом выступала подушная подать, которая с 1863 года стала заменяться налогом с городских строений. Вторым по значению налогом выступал оброк – плата казенных крестьян за пользование землей.

Особую роль начали играть специальные налоги: сборы за проезд по шоссейным дорогам, налог на доходы с ценных бумаг, квартирный налог, паспортный сбор, налог на страховой пожарный полис, сбор с железнодорожных грузов, перевозимых с большой скоростью, и т.д.

Становление российской налоговой системы продолжалось своим чередом вплоть до революционных событий 1917 года. В дореволюционной России основными были следующие налоги: акцизы на соль, керосин, спички, табак, сахар; таможенные пошлины; промысловый налог; алкогольные акцизы и др.

Промысловый налог, игравший большую роль в экономике государства, был введен в 1898 году в период царствования Николая II. В этот же период большое значение имел налог с недвижимого имущества.

Отмечался рост налогов, отражавших развитие новых экономических отношений в России, в частности сбор с аукционных продаж, сбор с векселей и заемных писем, налоги за право торговой деятельности, налог с капитала для акционерных обществ, процентный сбор с прибыли, налог на автоматический экипаж, городской налог за прописку и т.д.

После событий 1917 года основным доходом Советского государства выступили эмиссия денег, контрибуции и продразверстка. Первые советские налоги имели одновременно как фискальное, так и политическое значение и носили ярко выраженный классовый характер.

Первые налоговые преобразования в тот период относятся к эпохе НЭПа. Большое влияние на них оказало налоговое устройство дореволюционной России. Ряд основополагающих принципов последней был воспроизведен практически без изменений в новой налоговой системе.

Среди прямых налогов выделялись промысловый налог, которым облагались торговые и промышленные предприятия, а также подоходно-имущественный налог.

Характерными для того периода были двойное налогообложение, применяющее обложение одного и того же объекта несколько раз, дестимулирующие налоги.

В связи с непоследовательностью и бессистемностью проведения экономической политики к концу 20-х годов в СССР сложилась сложная и громоздкая система бюджетных взаимоотношений – действовало 86 видов платежей в бюджет, что вызывало необходимость совершенствования финансовой и налоговой систем государства.

С 30-х годов фискальная роль налогов в СССР резко уменьшается. Налоги начинают выполнять не свойственные им функции, в основном используются как орудие политической борьбы с частными сельхозпроизводителями.

Постепенно, в связи с изменением и ужесточением внутренней политики СССР, свертыванием НЭПа, индустриализацией и коллективизацией, система налогообложения претерпела существенные изменения. Некоторая свобода начинавших развиваться рыночных отношений была заменена административными методами изъятия прибыли предприятий и перераспределением финансовых ресурсов через бюджет страны. Фискальная функция налогов практически утрачивает свое значение.

Эффективное взимание налогов с хозяйствующих субъектов предприятий в этой ситуации теряло свой смысл. Налоги с населения не могли иметь большого значения в бюджете государства ввиду недостаточно высоких доходов граждан и отсутствия института частной собственности.

К началу реформ середины 80-х годов более 90% государственного бюджета как Советского Союза в целом, так и его отдельных республик, формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Прямые налоги с населения имели незначительный удельный вес и составляли примерно 7-8% всех поступлений бюджета.

Эпоха перестройки и постепенного перехода на новые условия хозяйствования с середины 80-х годов объективно вызвала возрождение отечественного налогообложения.

14 июля 1990 года был принят Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций». Это был первый унифицированный нормативный акт, который регулировал налоговые правоотношения в стране после начала экономических реформ.

Августовские события 1991 года ускорили процесс распада СССР и становления России как политически самостоятельного государства. Российскому государству необходимо было срочно создать свою систему формирования доходной части бюджета. Именно в этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее – Закон об основах налоговой системы), Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «О налоге на прибыль предприятий и организаций» (далее – Закон о

налоге на прибыль), Закон Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. «О налоге на добавленную стоимость» (далее – Закон о налоге на добавленную стоимость), Закон Российской Федерации от 7 декабря 1991 г. «О подоходном налоге с физических лиц» (далее – Закон о подоходном налоге).

В декабре 1991 года налоговая система России в основном была сформирована.

Однако активное развитие рыночных отношений в конце 90-х годов потребовало совершенствования правового регулирования налоговых правоотношений, и 31 июля 1998 года была принята, а с 1 января 1999 г. введена в действие часть первая Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговый кодекс Российской Федерации – первый в истории России кодифицированный законодательный акт, содержащий правовые нормы, регулирующие правоотношения в сфере налогообложения.

Из положений теории государства и права известно, что любое государство, концентрированно выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и реализует соответствующую политику – экономическую, военную, социальную, международную и др.

Налоговая политика государства есть система актов и мероприятий, проводимых государством в области налогообложения и направленных на реализацию тех или иных задач, стоящих перед обществом.

Определив цели и задачи налоговой политики, государство выбирает конкретные методы и инструменты ее осуществления.

Так, в настоящий момент политика протекционизма в области развития российского автомобилестроения осуществляется как путем предоставления некоторых налоговых льгот предприятиям, выпускающим автомобили: АвтоВАЗу, ЗИЛУ и другим автопредприятиям, так и путем ужесточения режима таможенного обложения ввоза импортных автомобилей.

Обычно цели и задачи налоговой политики определяются в зависимости от конкретной экономической конъюнктуры. Основы налоговой политики закладываются на каждый финансовый год в период разработки, обсуждения и принятия государственного бюджета и соответствующего пакета документов.

Выделяется **три типа налоговой политики государства**:

первый тип – политика максимальных налогов;

второй тип – политика разумных налогов, которая способствует развитию предпринимательства, обеспечивая ему благоприятный налоговый климат;

третий тип – налоговая политика, предусматривающая достаточно высокий уровень обложения, но при значительной социальной поддержке и защите населения.

При сильной экономике все указанные типы налоговой политики успешно сочетаются. Очевидно, что для России характерен первый тип налоговой политики в сочетании с третьим.

Говоря о связи государства и налогообложения, нельзя не сказать о категории налогового бремени.

На макроэкономическом уровне **налоговое бремя (налоговый гнет)** – это обобщенный показатель, характеризующий роль налогов в жизни общества и определяемый как отношение общей суммы налоговых сборов к валовому внутреннему продукту. Иными словами, налоговое бремя отражает ту часть произведенного обществом продукта, которая перераспределяется посредством бюджетных механизмов.

В зарубежных странах этот показатель варьирует от 52% в Швеции, 30% в США, Турции и Японии до 5% в Непале. Средний уровень налогового бремени в зарубежных странах обычно колеблется в пределах 40-45%. В России, по данным Госкомстата РФ, налоговый гнет в 1992 году с учетом поступлений во внебюджетные фонды составил 48%. В настоящее время этот показатель вследствие сложной экономической ситуации имеет тенденцию к росту.

2. НАЛОГ КАК ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ

2.1. Понятие, признаки, структура налога

Налоги не являются единственным источником доходов бюджетов различных уровней. Кроме собственно налогов, которым принадлежит важнейшая роль в формировании бюджета России, существуют и другие виды изъятий в государственную казну: лицензионные и регистрационные сборы, сезонный сбор с населения за отпускаемую электроэнергию, прибыль Центрального банка Российской Федерации, обязательные отчисления во внебюджетные фонды, всевозможные тарифы и иные обязательные платежи. Обязательный платеж, не входящий в налоговую систему государства и установленный не налоговым, а иным законодательством, является **неналоговым платежом (квази-налогом)**.

Однако без ясного определения термина «налог» невозможна правильная реализация как финансовой, так и иных видов ответственности, так как имеют место различия при установлении мер ответственности за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет **налог** как «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» (НК РФ ст.8 п.1).

Также представляется правильным определение правовой категории налога как обязательного взноса в бюджет, который либо непосредственно входит в налоговую систему государства, либо установлен актом налогового законодательства (Брызгалин А. Налоги и налоговое право. - М.: «Аналитика-Пресс», 1998, с.87).

Наряду с категорией «налог» в законодательстве, специальной литературе и практике налогообложения часто применяются термины «сбор», «пошлина», «налоговый сбор», «налоговый платеж» и др.

Сбор – плата, взимаемая государственными органами за предоставление определенного права.

В соответствии с п.2 ст.8 Налогового кодекса РФ «под *сбором* понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)» (НК РФ, ст.8 п.2).

Пошлина в большинстве своем представляет плату, взимаемую с организаций и граждан за совершение государственными органами определенных действий. Именно предоставление услуг субъектам налогообложения отличает пошлины и сборы от налогов в чистом виде, одной из основных характеристик которых является безвозмездность.

Второе отличие сборов и пошлин от налогов состоит в том, что взимаются они только с тех, кто вступает в отношения с соответствующим органом или учреждением по поводу получения нужных ему услуг. Следовательно, обязательность уплаты пошлин и сборов наступает непосредственно в результате свободного выбора плательщика.

Обязанность же по уплате налога возникает в любом случае при наличии у налогоплательщика соответствующего объекта налогообложения.

Иные платежи, к которым относятся отчисления на воспроизводство

минерально-сырьевой базы, платежи за пользование природными ресурсами, плата за воду, лесной доход, носят характер платы за использование принадлежащих государству природных ресурсов и направлены на компенсацию и восстановление нарушенного природного состояния.

Для характеристики налога необходимо выделить те специфические юридические признаки, которые позволяют определить условия и порядок его существования как правовой категории.

Представляется, что налогам присущи следующие характерные черты, которые закреплены в соответствующих нормативно-правовых актах, регулирующих отношения в сфере налоговой деятельности государства.

1. Важнейшим юридическим признаком налога является то, что налог представляет собой *отчуждение* принадлежащих налогоплательщику как на праве собственности, так и на праве хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в пользу государства при внесении налоговых платежей в бюджет либо внебюджетные фонды.

2. Другим основополагающим признаком налога выступает *законность его установления и введения*, т.е. установление налога, а также его взимание осуществляются в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами.

3. Налог – это *обязательный взнос*, т.е. в силу закона налогоплательщики при определенных условиях обязаны осуществлять уплату налогов.

В соответствии со ст. 57 Конституции России граждане Российской Федерации обязаны платить законно установленные налоги.

Обязательность налога обеспечивается силой административного и уголовного принуждения государства в лице налоговых, правоохранительных и судебных органов. Таким образом, уплата налогов носит не только добровольный, но и принудительный характер.

4. Внесение налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды происходит *в денежной форме*. Уплата налога имуществом действующим законодательством по общему правилу не предусмотрена.

5. Существенным признаком налога является *безвозмездность* его уплаты, которая характеризуется безэквивалентностью и безвозвратностью налогов. В общем же плане безвозмездность означает, что денежные средства, уплачиваемые в качестве налога, переходят в федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты муниципальных образований, а также во внебюджетные фонды без получения встречного возмещения или удовлетворения для плательщика.

Государство, получая в бюджет налоги и налоговые платежи, не принимает на себя каких-либо встречных обязательств перед налогоплательщиком и не должно что-либо совершить в его пользу. В то же время плательщик, уплатив налог, не приобретает каких-либо прав.

Налоги безэквивалентны, и пользование общественными благами никак не пропорционально величине налогов, уплаченных налогоплательщиками.

6. Налоги *вносятся в бюджет или внебюджетный фонд*, которые выступают получателями налогов. Они поступают как непосредственно в федеральный бюджет, так и в бюджеты республик в составе Российской Федерации, бюджеты краев, областей, автономной области, автономных округов, а также в местные бюджеты в соответствии с бюджетным законодательством России.

В ряде случаев налоги вносятся не в бюджет или внебюджетный фонд, а на счета определенных государственных организаций.

Наиболее распространенный случай – уплата специальных налогов в дорожные фонды. В этом случае считается, что налог уплачен именно в дорожный фонд, а подобный порядок зачисления налогов устанавливается не бюджетным, а налоговым законодательством.

Особым случаем уплаты налогового платежа выступает уплата государственной пошлины частному нотариусу. Порядок исчисления и уплаты этого федерального платежа регламентируется налоговым законодательством.

В то же время в соответствии со ст. 22 Основ законодательства о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-1 нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. Полученные денежные средства остаются в распоряжении нотариуса.

7. Налоги – это *абстрактные (общие) платежи*, которые при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения.

Денежные средства поступают в федеральный бюджет и бюджеты других уровней для финансирования нужд государства и его территориальных образований.

Первоначально происходит формирование бюджета в целом, и только после этого средства перераспределяются по отдельным статьям расходов: на финансирование экономических и социальных программ, на содержание систем здравоохранения и образования, обеспечение национальной безопасности и обороноспособности страны и т.д.

Целевые (специальные) налоги, например, платежи в дорожные фонды, носящие определенную целевую направленность, не нарушают признака абстрактности налоговых платежей.

Понятие «налог» можно рассматривать с двух самостоятельных позиций – в узком и широком смысле слова. В узком смысле налог представляет собой определенный денежный платеж, осуществляемый плательщиком в бюджет или во внебюджетный фонд в установленном порядке. В широком смысле налог – это сложная система отношений, включающая в себя ряд составляющих (элементов).

Одним из основных элементов налога выступает сам участник налоговых правоотношений – **налогоплательщик или плательщик сборов**.

Согласно ст. 3 Закона об основах налоговой системы, плательщиками налога являются юридические лица, другие категории плательщиков, физические лица, на которых в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налоги.

«Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы» (НК РФ ст. 19).

Объектами налогообложения являются имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налогов (НК РФ, ст. 38, п. 1).

Налогооблагаемая база представляет собой количественное выражение объекта налогообложения, т.е. это та стоимостная база, к которой применяется ставка налога.

Для установления налогооблагаемой базы необходимо знать **масштаб налога**, т.е. определенную законом физическую характеристику или параметр измерения объекта налогообложения.

В качестве **единицы налога** принято считать условную единицу принятого масштаба, используемую для количественного выражения налогооблагаемой базы. Например, при выборе в качестве масштаба для исчисления таможенной пошлины мощности автомобиля единицей налогообложения может являться

лошадиная сила, при выборе для исчисления акцизов в качестве масштаба объема бензина единицей будет являться один литр (в других странах – галлон, баррель и т.д.).

Исчисление суммы налога невозможно без применения **ставки налога** – размера налога, приходящегося на единицу налогообложения.

Расчет суммы налога производится по определенной **методике (формуле)**, установленной законодательством и находящей свое отражение в заполнении соответствующих строк и граф налогового расчета.

При исчислении налога, подлежащего взносу в бюджет, необходимо учитывать **налоговые льготы** – освобождения или отсрочки от уплаты налогов.

Сумма налога, причитающаяся взносу в бюджет, именуется **налоговым окладом**.

Законодательством в качестве одного из основных признаков налогового платежа устанавливается **срок уплаты налога**, в течение которого налогоплательщик обязан фактически внести налог в бюджет или внебюджетный фонд. Налоги и сборы уплачиваются авансовыми платежами в течение налогового периода с окончательным расчетом суммы налога (сбора).

2.2. Классификация налогов

Многообразие существующих налогов вызывает необходимость их классификации (разделения на виды) на определенной основе.

А. По способу взимания налогов различают прямые и косвенные налоги.

Прямые налоги *взимаются в процессе накопления материальных благ непосредственно с доходов или имущества налогоплательщиков.* В этом случае размер налогового оклада точно известен налогоплательщику или его возможно рассчитать.

В качестве примера можно привести подоходный налог, уплачиваемый физическими лицами, налог на прибыль предприятий и организаций, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, и др.

Косвенные (иначе – адвалорные) налоги *взимаются через цену товара.* Это своеобразные надбавки, включаемые государством в цену товаров и услуг (акцизы, налог на добавленную стоимость, налог с продаж, налог с оборота, специальный налог на поддержание основных отраслей народного хозяйства и др.). Сумму, уплачиваемую налогоплательщиком, в этом случае подсчитать практически не представляется возможным. Однако очевидно, что основную часть бремени по уплате этих налогов несут конечные потребители, т.е. физические лица.

Б. По субъекту-налогоплательщику выделяются следующие группы налогов:

налоги с физических лиц (подоходный налог с физических лиц, налог на имущество физических лиц, налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения, курортный сбор и др.);

налоги с предприятий и организаций (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на пользователей автомобильных дорог, налог на имущество предприятий и организаций, сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний и др.).

Данная разновидность не случайно названа «налоги с предприятий и организаций», а не «налоги с юридических лиц». Это вызвано тем, что некоторые организации выступают плательщиками какого-либо налога, не являясь при этом юридическим лицом, в частности филиалы, представительства, обособленные подразделения.

Смешанные налоги, которые уплачивают как физические лица, так и предприятия и организации (госпошлина, некоторые таможенные пошлины, налог с владельцев транспортных средств и др.).

В. По органу, который устанавливает и конкретизирует налоги, действующие в Российской Федерации налоги можно разделить на три группы в зависимости от того, какой орган их вводит и имеет право изменять и конкретизировать: федеральные налоги, региональные налоги и местные налоги.

Федеральными признаются налоги и сборы, устанавливаемые Налоговым кодексом Российской Федерации и обязательные к уплате на всей ее территории.

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, вводимые в действие законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации. Устанавливая региональный налог, представительные органы власти субъектов Российской Федерации определяют следующие элементы налогообложения: налоговые льготы, налоговую ставку в пределах, установленных налоговым законодательством, порядок и сроки уплаты налога, а также форму отчетности по данному региональному налогу.

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые и вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

К **федеральным налогам и сборам** относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья;
- налог на прибыль (доход) организаций;
- налог на доходы капитала;
- подоходный налог с физических лиц;
- взносы в государственные социальные внебюджетные фонды;
- государственная пошлина;
- таможенная пошлина и таможенные сборы;
- налог на пользование недрами;
- налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;
- сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;
- лесной налог;
- водный налог;
- экологический налог;
- федеральные лицензионные сборы.

К **региональным налогам и сборам** относятся:

- налог на имущество организаций;
- налог на недвижимость;
- дорожный налог;
- транспортный налог;
- налог с продаж;
- налог на игорный бизнес;
- региональные лицензионные сборы.

При введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта Российской Федерации налога на

имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

К **местным налогам и сборам** относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц;
- налог на рекламу;
- налог на наследование или дарение;
- местные лицензионные сборы.

По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж налоговые платежи можно подразделить на закрепленные и регулирующие (разноуровневые).

Закрепленные налоги непосредственно и целиком поступают в конкретный бюджет или внебюджетный фонд. Среди закрепленных налогов выделяют налоги, которые поступают в федеральный бюджет, в региональный бюджет, в местный бюджет, во внебюджетный фонд.

Регулирующие (разноуровневые) налоги поступают одновременно в бюджеты различных уровней в пропорции согласно бюджетному законодательству.

В современных условиях в налоговой системе России действуют такие регулирующие налоги, как налог на прибыль с предприятий и организаций и подоходный налог с физических лиц.

Суммы отчислений по таким налогам, зачисляемые непосредственно в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, в краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и бюджеты других уровней, определяются при утверждении бюджета каждого из субъектов федерации.

По целевой направленности введения налога можно выделить налоги абстрактные (общие) и целевые (специальные).

Абстрактные (общие) налоги вводятся государством для формирования бюджета в целом, тогда как **целевые (специальные) налоги** вводятся для финансирования конкретного направления затрат государства

К специальным относятся, например, сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц, целевые сборы на содержание милиции, на благоустройство территорий и другие цели.

Как правило, для целевых налоговых платежей создается специальный фонд (внебюджетный) или в самом бюджете для подобного вида налогов вводится специальная статья.

3. НАЛОГОВОЕ ПРАВО И НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО

3.1. Понятие, предмет и метод налогового права

Отношения и социальные связи, возникающие между теми или иными субъектами при установлении, введении и взимании налогов, регулируются правовыми нормами, образующими в совокупности подотрасль (правовой институт) финансового права – налоговое право.

Система этих норм находит свое закрепление в нормативно-правовых актах органов государственной власти различного уровня и органов местного самоуправления.

Налогово-правовая норма – это общеобязательное правило поведения в сфере налоговых правоотношений, установленное в определенном порядке и санкционированное компетентным государственным органом, соблюдение которого обеспечивается в необходимых случаях силой принуждения государства.

Налоговая норма предусматривает основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений. Без налоговой нормы обязанность уплаты налога не может считаться законно установленной и не влечет для участников налоговых правоотношений никаких юридических последствий.

Таким образом, **предметом налогового права** является группа однородных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов.

Основной чертой **метода регулирования налоговых отношений** выступают государственно-властные (централизованные, императивные) предписания одним участникам налоговых отношений со стороны других, выступающих от имени государства (метод субординации).

Однако применение в налоговом праве преимущественно императивного способа не исключает использования рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненного субъекта-налогоплательщика (метод координации). Так, налоговые органы могут предоставить предприятиям на условиях, установленных законодательством России, налоговый кредит (отсрочку платежа) на основе специального соглашения. Кроме того, частичная диспозитивность поведения подчиненной стороны – налогоплательщика – проявляется и в его возможности формировать свою налоговую политику.

С учетом вышеизложенного представляется возможным дать определение понятию налогового права.

Налоговое право – система финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов путем императивного метода воздействия на соответствующие субъекты с элементами диспозитивности.

По словам К. Бельского, нормы налогового права в основном определяют поведение субъектов в области управления государственными финансами (К. Бельский. Финансовое право. - М.: Юристъ. 1994. С.7). Это свидетельствует о том, что налоговое право является составной, хотя и относительно обособленной, частью финансового права.

По мнению специалистов в области отечественного налогового права (К. Бельского, В. Гуреева, А. Козырина, И. Кучерова, С. Пепеляева, Н. Химичевой, Д. Черника и других), в настоящее время институт налогового права является развивающимся правовым образованием, которое формируется в самостоятельную подотрасль финансового права.

От налогового права как правового института необходимо отличать налоговое право как научную и учебную дисциплину.

Наука налогового права в настоящее время только формируется, ее становление – вопрос ближайшего будущего, это закономерный процесс получения новых знаний об изучаемом предмете, систематизации существующих категорий, выводов и суждений о налоговых явлениях.

Курс налогового права как учебная дисциплина ориентирован на преподавание студентам юридических специальностей, обучающимся в высших учебных заведениях, а также адресован лицам, изучающим этот предмет самостоятельно.

3.2. Сущность, структура и основания возникновения налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения можно определить как урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (НК РФ, ст. 2, п.1).

К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей и привлечения к ответственности виновных лиц в соответствии с п. 2 ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено действующим законодательством.

Налоговым правоотношениям присущи свои особенности.

Во-первых, они возникают в процессе деятельности государства по установлению, введению и взиманию налогов, а также обеспечению налогового контроля и порядка привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Во-вторых, налоговые правоотношения включают две группы отношений: общие и специальные. Первые возникают между налогоплательщиками и государством по поводу исполнения налогового обязательства и имеют денежный характер. Вторые, специальные правоотношения, возникают в процессе реализации налогового обязательства налогоплательщика перед государством между плательщиком налогов и налоговыми органами, банками, федеральным казначейством и т.д.

Налоговое правоотношение, как и любое правоотношение, обладает сложной элементной структурой. Принято выделять субъект, объект и содержание налогового правоотношения.

Фактическим содержанием налогового правоотношения являются сами действия, в которых реализуются права и обязанности.

Юридическим содержанием налоговых правоотношений являются права и обязанности их участников.

Основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему или внебюджетный государственный фонд денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные законом сроки, тогда как государственные органы имеют право требовать от налогоплательщика исполнения данной публично-правовой обязанности.

Субъективное налоговое право – это охраняемая государством мера возможного поведения субъектов налогового права.

Субъективному праву всегда противостоит субъективная обязанность – требуемое законом вид и мера должного поведения. Например, налогоплательщик обязан уплачивать налоги, а налоговые органы имеют право провести проверку документов налогоплательщика, связанных с уплатой налога. В то же время налоговые органы обязаны обеспечить уплату налогов, а налогоплательщик имеет право потребовать возмещения ущерба, причиненного неправомерными действиями налоговых органов.

Реальные участники налоговых правоотношений именуются **субъектами налоговых правоотношений**.

Следует различать понятия «субъект налогового правоотношения» и «субъект налогового права».

Субъект налогового права – это лицо, обладающее правосубъектностью, т.е. носитель субъективных прав и обязанностей. Именно благодаря наличию у данного лица субъективных прав и обязанностей лицо потенциально способно быть участником налоговых правоотношений. В целом понятия «субъект налогового права» и «субъект налогового правоотношения» соотносятся как общее и частное.

Можно выделить **группы субъектов налогового права**:

1. **государственные органы**, выступающие, как правило, правомочной стороной налогового правоотношения и наделенные в той или иной степени компетенцией в сфере налогообложения, – Министерство

по налогам и сборам Российской Федерации в лице государственных налоговых инспекций, таможенные и финансовые органы, органы казначейства, органы налоговой полиции и т.д.;

2. **налогоплательщики (плательщики сборов)** – физические лица, юридические лица, другие категории плательщиков (филиалы и представительства юридических лиц), на которых законом возложена обязанность уплачивать налоги;
3. **налоговые агенты** – лица, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика (плательщика сборов) и перечислению в соответствующий бюджет и (или) внебюджетный фонд налогов и (или) сборов;
4. **сборщики налогов и (или) сборов**, т.е. лица, в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, осуществляющие прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечисления их в бюджет (см. НК РФ, ст. 25, п. 2).

Объект налогового правоотношения – это сам налог как обязательный взнос в бюджет, поскольку по своей сути и природе он выступает тем материальным благом, предоставлением и использованием которого удовлетворяются интересы правомочной стороны налогового правоотношения – государства.

3.3. Принципы налогового права

Принципы налогового права – это его основные начала, исходные положения. Налоговому праву как составной части российской правовой системы присущи общеотраслевые принципы, которые находят свое отражение во всех отраслях: верховенство закона, единство, целесообразность и реальность законности и т.д.

Среди специальных, присущих в совокупности исключительно налоговому праву, необходимо выделить следующие принципы.

1. **Принцип равного налогового бремени** предполагает общеобязательность уплаты налогов и равенство всех плательщиков перед налоговым законом. Этот принцип вытекает непосредственно из статей 8 (ч. 2), 19 и 57 Конституции России.
2. **Принцип установления налогов законами** закреплен в ст. 57 Конституции России и содержит в себе два аспекта:
 - установление налогов должно осуществляться компетентными органами государственной власти – парламентами, думами и другими представительными органами;
 - установление налогов должно осуществляться только в установленной форме – федеральными законами.
3. Возлагая на плательщиков обязанности по уплате налогов, государство вместе с тем гарантирует им и защиту от незаконных налогов и сборов. Так, согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации, определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и, что **законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.**
4. Специальным принципом налогового права необходимо назвать **приоритет налогового закона над неналоговыми законами.**

Это означает, что если в неналоговых законах присутствуют нормы, так или иначе касающиеся налоговых отношений, то применять их можно только в том случае, если они подтверждены и соответствуют нормам, содержащимся в налоговом законодательстве. Следовательно, в случае коллизии норм применяются положения именно налогового законодательства.

5. Сущность **принципа наличия всех элементов налога в налоговом законе** состоит в следующем: отсутствие хотя бы одного элемента означает, что обязанности налогоплательщика по уплате налога не установлены, и следовательно, налогоплательщик вправе не платить данный налог. Данный принцип закреплен в п. 1 ст. 17 Налогового кодекса РФ.

П. 1 ст. 17 НК РФ устанавливает, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях при установлении налога в нормативном правовом акте могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

При установлении сборов элементы обложения определяются применительно к конкретным сборам.

6. **Принцип сочетания интересов государства, субъектов Федерации, органов местного самоуправления и налогоплательщика в правовом регулировании налоговых отношений и при применении налогового закона** декларируется совокупностью норм Конституции России, Налогового кодекса РФ, иных нормативных актов, а также этот принцип нашел применение и в судебной практике.

3.4. Система и источники налогового права

Систему российского налогового законодательства составляет взаимосвязанная совокупность нормативно-правовых актов органов государственной власти различного уровня и органов местного самоуправления, содержащих нормы налогового права.

3.5. Понятие налогового закона

Налоговый закон можно определить как обладающий высшей юридической силой нормативно-правовой акт, принятый в специальном порядке высшим представительным органом государственной власти и регулирующий наиболее важные и принципиальные общественные отношения в налоговой сфере государства.

В соответствии с НК РФ законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним законов о налогах и (или) сборах (НК РФ ст. 1 п.1).

Основным нормативным актом, выступающим базой для развития не только налогового, но и других отраслей права, является Конституция Российской Федерации (принята на Всероссийском и всенародном референдуме 12 декабря 1993 года, вступила в действие 25 декабря 1995 года). Согласно ст. 57 Конституции, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Из данного положения вытекают два важнейших юридических положения отечественного налогообложения: всеобщность налогообложения, а также законность установления и введения налоговых платежей.

Ведущее место в системе налогового законодательства занимает **Налоговый кодекс РФ** (Федеральный закон Российской Федерации от 31 июля

1998 года. Принят Государственной Думой 16 июля 1998 года. Одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года).

Данный закон установил общие принципы построения налоговой системы в Российской Федерации, установил исчерпывающий перечень налогов, сборов, пошлин и других платежей, определил права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов.

Законы Российской Федерации, регулирующие налоговые правоотношения, по своему содержанию неоднородны. Эта составная часть налогового законодательства состоит из законов общего действия и законов о конкретных налогах. К *законам общего действия* относятся законы, регулирующие какой-либо вопрос, касающийся статуса налоговых органов или осуществления налогового производства (всего около шести законов). Так, к законам общего действия можно отнести закон РСФСР от 21 марта 1991 г. «О государственной налоговой службе Российской Федерации», Закон Российской Федерации от 14 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции», Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» и др. В то же время *законы о конкретных налогах* регулируют порядок исчисления и уплаты налоговых платежей одного вида. Всего в системе налогового законодательства в настоящий момент действует четырнадцать таких законов, например Закон о налоге на добавленную стоимость, Закон о налоге на прибыль, Закон о подоходном налоге.

До принятия Налогового кодекса РФ (от 31 июля 1998 г.) налоговые правоотношения регулировались законами Российской Федерации и Указами Президента России. Указы Президента Российской Федерации о налогообложении имели двойное значение. С одной стороны, Указы устанавливали самостоятельные нормы права, причем корректировка налоговой системы в этом случае могла быть достаточно существенной.

С другой стороны, Указы Президента носили характер поручений органам государственного управления по разработке нормативных актов по налогообложению или определяли основные направления в финансовой работе системы органов исполнительной власти. Таковыми были, например, Указы Президента «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» от 21 июля 1995 г. № 746 и «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» от 8 мая 1996 г. № 685.

Нормативные акты Правительства Российской Федерации в системе налогового законодательства были представлены не так широко, поскольку компетенция Правительства распространялась в первую очередь на установление и регулирование взимания неналоговых платежей. Что касается регламентации налоговых отношений, то сфера полномочий Правительства в каждом конкретном случае определялась налоговыми законами.

Постановлениями Правительства Российской Федерации, в частности, устанавливаются ставки акцизов и таможенных пошлин, определяется состав затрат по производству и реализации продукции, применяемый при налогообложении прибыли (ст. 4 Закона о налоге на прибыль), рассчитывается индекс инфляции при расчете налогооблагаемой прибыли при реализации основных фондов и др.

Основное место в системе российского налогового законодательства занимали именно нормативные акты Государственной налоговой службы Российской Федерации (Министерства по налогам и сборам Российской Федерации) и Министерства финансов Российской Федерации, поскольку в условиях становления и развития любой нормативной системы ведущую роль в правоприменительном и разъяснительном нормотворчестве играют акты государственных фискальных и контролирующих органов.

Нормативные акты органов государственной власти субъектов Федерации и органов местного самоуправления регламентируют отношения в сфере установления и взимания региональных и местных налогов и сборов.

Правоприменительные акты Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по налоговым спорам не входят в систему нормативных актов по налогообложению, однако в условиях становления и развития отечественной налоговой системы они приобретают особое значение. В силу ст. 7 Федерального конституционного закона от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» судебные акты являются обязательными для всех государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории Российской Федерации.

Важное значение для регламентации налоговых отношений приобретают решения и определения Верховного Суда Российской Федерации.

В соответствии со ст. 6 Федерального конституционного закона от 31 декабря 1996 г. № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» вступившие в законную силу постановления федеральных судов и судов субъектов Российской Федерации являются обязательными для всех без исключения органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений, должностных лиц, других физических и юридических лиц и подлежат неукоснительному исполнению на всей территории Российской Федерации.

3.6. Действие налогового законодательства во времени, пространстве и по кругу лиц

Пределы действия налоговых законов и других нормативных актов, содержащих налоговые нормы, определяются по трем основным измерениям: во времени, в пространстве (по территории) и по кругу лиц.

Действие налоговых норм во времени определено ст.5 Налогового кодекса Российской Федерации.

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.

Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.

Федеральные законы, вносящие изменения в настоящий Кодекс в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые правонарушения либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных обязанных лиц, имеют обратную силу.

Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или)

сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных обязанных лиц или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Действие налоговых актов в пространстве означает ограничение налогового закона определенной территорией. Нормативные акты федеральных органов власти действуют на всей территории России исключительно и безраздельно.

Нормативные акты субъектов федерации действуют только на территории данного субъекта, а нормативные акты органов местного самоуправления распространяются на управляемую ими территорию.

Выяснить действие налогового нормативного акта по кругу лиц – значит определить, кому адресованы выраженные в нормах предписания.

Действие налоговых актов по кругу лиц обусловлено в первую очередь принципом территориальности, в соответствии с которым все лица (граждане России, иностранные граждане, апатриды, российские и иностранные юридические лица), имеющие объект налогообложения на территории Российской Федерации, подпадают под сферу действия налогового законодательства России.

Действие налоговых законов распространяется также на суда, приписанные к российским портам, а также на посольства и консульства Российской Федерации в других странах (принцип экстерриториальности).

Международные объединения и иностранные юридические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории России, являются налогоплательщиками по законодательству России. Налогоплательщиками становятся и суда, находящиеся в российских территориальных водах.

Существует также **принцип резидентства**, в соответствии с которым обязанность по уплате налога распространяется на лиц, являющихся резидентами Российской Федерации, даже в том случае, если объект налогообложения возник у них за пределами территории Российской Федерации.

Резидентство для физических лиц определяется сроком их нахождения на территории России – более 183 суток в календарном году. Юридические лица считаются резидентами, если они созданы на территории России по российскому законодательству.

Согласно ст. 2 Закона о подоходном налоге, **объектом налогообложения у физических лиц** является совокупный доход, полученный физическими лицами, имеющими постоянное местожительство в Российской Федерации, как от источников в Российской Федерации, так и за ее пределами. В то же время обороты по реализации товаров, выполненных работ и оказанных услуг не на территории Российской Федерации, не являются объектами налогообложения по законодательству Российской Федерации, т.е. принцип резидентства в данном случае не действует.

Одновременное действие в нескольких странах принципа территориальности и принципа резидентства приводит к международному двойному налогообложению.

4. ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

4.1. Налоговая система России: общая характеристика и структура

Действующим налоговым законодательством не предусмотрено нормативное определение понятия «налоговая система». Глава 2 НК РФ

определяет лишь понятие системы налогов и сборов в Российской Федерации, которая является лишь частью налоговой системы.

Действовавшая ранее ст. 2 Закона об основах налоговой системы устанавливала следующее определение: «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее – налогов)», взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему. Однако оно не включало ряд важных составляющих, характеризующих любую налоговую систему, а именно:

- систему налоговых органов;
- систему и принципы налогового законодательства;
- принципы налоговой политики;
- порядок распределения налогов по бюджетам;
- формы и методы налогового контроля;
- порядок и условия налогового производства;
- подход к решению проблемы международного двойного налогообложения и др.

Поэтому можно согласиться с мнением С. Пепеляева, определяющим налоговую систему как взаимосвязанную совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения. Налоговая система характеризуется экономическими и политико-правовыми показателями.

К **экономическим показателям** в первую очередь относится **налоговый гнет**, определение которого было дано ранее.

Другим экономическим показателем служит **соотношение налоговых доходов от внутренней и внешней торговли**. В высокоразвитых странах, экспортирующих в основном готовую продукцию, экспортные пошлины незначительны, а основные поступления в бюджет осуществляются за счет налогообложения торговли внутри страны.

В менее развитых странах за счет таможенных пошлин на экспортируемое сырье велика доля доходов от внешнеэкономической деятельности. Соотношение налоговых доходов от внутренней и внешней торговли в высокоразвитых европейских странах составляет 1 : 1, в современной России, в экспорте которой преобладает сырье, – 2 : 1.

Для характеристики налоговой системы используется также **соотношение прямого и косвенного налогообложения**. Данное соотношение зависит от уровня развития страны, поскольку сбор косвенных налогов не требует развития налогового аппарата и изощренной системы расчетов. В России доля косвенных налогов в 1994 году составила 73,46%, в настоящее время отмечается устойчивая тенденция роста косвенных налогов в структуре обязательных платежей в бюджеты различных уровней и во внебюджетные фонды.

Структура прямых налогов также выступает в качестве экономического показателя налоговой системы. Для высокоразвитых стран характерна высокая доля подоходных налогов, налогов на имущество и страховых выплат, в то время как в России, к примеру, наиболее значимым из всех существующих прямых налогов остается налог на прибыль (37,26%), а налог с физических лиц составляет всего 8,02% налоговых поступлений.

Одной из наиболее важных **политико-правовых характеристик** организации налоговой системы является **соотношение компетенций центральных и местных органов власти** в деле регулирования налоговой сферы. В обобщенном виде содержание данной характеристики состоит в праве органов власти определенного уровня устанавливать и вводить налоги.

Существуют три варианта соотношения компетенций:

1. вариант **«разные налоги»** подразумевает полное разделение прав и ответственности в установлении налогов либо неполное разделение,

- когда центральная власть устанавливает исчерпывающий перечень налогов и вводит общегосударственные налоги, а местные налоги вводят по своему усмотрению органы на местах;
2. для соотношения **«разные ставки»** характерно введение центральной властью закрытого перечня налогов, а в свою очередь органы власти на местах устанавливают конкретные ставки в пределах, установленных центральной властью;
 3. соотношение **«разные доходы»** состоит в том, что суммы уже собранного налога делятся между властными органами различных уровней.

Обычно используются комбинации трех или двух форм.

Современная налоговая система России сложилась в основном на рубеже 1991-1992 годов, в период кардинальных экономических преобразований и перехода к рыночным отношениям. Отсутствие опыта правового регулирования реальных налоговых отношений, сжатые сроки, отпущенные на разработку законодательства, экономический и социальный кризис в стране – все это непосредственно повлияло на ее становление.

Существующая российская налоговая система создавалась на базе опыта зарубежных стран. Благодаря этому она по общей структуре и принципам построения в основном соответствует общераспространенным в мировой экономике системам налогообложения. Но основные элементы российской налоговой системы не копировались полностью с западных образцов, а формировались с учетом национальной специфики.

Важнейшим элементом налоговой системы стал новый для России налог – **налог на добавленную стоимость (НДС)**, который вместе с акцизами заменил налог с оборота и налог с продаж. Введение НДС, широко применяемого в западноевропейских странах, предполагало начало интегрирования в европейский рынок. Последствием этого стало явное преобладание косвенных налогов над прямыми.

Введение в действие системы косвенных платежей (НДС и акцизов) преследовало цель создания реальных условий для финансового оздоровления экономики за счет пропорционального увеличения налоговых поступлений в зависимости от изменения уровня цен, а также решения задач повышения доходной части бюджета, тем более что первоначально ставка налога была установлена в 28%.

Однако в условиях либерализации цен новый российский налог вызвал удорожание потребительских товаров и услуг и выполнял чисто фискальные функции.

В последние несколько лет вырос удельный вес в доходах федерального бюджета акцизов, что можно в большей мере оценить как негативное явление, сдерживающее как повышение доходов населения – основного плательщика налогов, так и отрицательно сказывающееся на развитии перспективных отраслей и высокотехнологичных производств.

Если сравнивать структуру прямых налогов в России с аналогичной структурой в зарубежных странах, то *резким отличием российской налоговой системы является низкая доля подоходного налога с физических лиц* (в странах ОЭСР она составляет около 30% общего объема налоговых поступлений) и *высокая доля налога на прибыль предприятий* (в странах ОЭСР – примерно 7% общего объема налоговых поступлений).

Поэтому одной из целей проводимой налоговой реформы становится поэтапный перенос существующего налогового бремени с предприятий и организаций на граждан. Однако очевидно, что мероприятия, проводимые в этом направлении должны опосредоваться мерами, направленными на улучшение благосостояния граждан и защиту частной собственности.

Существенным недостатком налоговой системы России признаются ее нестабильность и неурегулированность. Законы о введении нового режима налогообложения зачастую принимаются или изменяются в течение финансового года. Отсутствие нормативного регулирования вновь возникающих отношений приводит к тому, что существующая ниша заполняется различными подзаконными актами, разъяснениями и толкованиями налоговых органов и судебной практикой.

Среди форм и методов налогового контроля преобладают камеральные, документальные и встречные проверки. Система компьютеризированного учета и контроля налогоплательщиков и объектов налогообложения на основе обмена данными государственных органов и обязанных лиц только формируется.

Права налогоплательщиков как при уплате налогов, так и при применении к ним ответственности, а также способы защиты их прав и интересов перед государственной машиной ограничены несовершенством нормативной базы и отсутствием каких-либо гарантий от незаконных действий и возмещения убытков. Обязанности налогоплательщиков значительно превосходят по объему их права.

Особенностью российской налоговой системы необходимо назвать и жесткость, по сравнению с зарубежными налоговыми системами, финансовых и административных санкций за нарушения налогового законодательства.

Повсеместно можно назвать низкий уровень культуры налогоплательщиков и налоговой дисциплины.

По мнению специалистов – экономистов и правоведов, наша налоговая система по набору налогов отвечает мировым стандартам.

Налоги на имущество, доход и потребление составляют костяк любой податной системы. Других практика просто не знает. В структуре налогов ведущее место занимают налоги с предприятий при незначительной доле личного подоходного налога. Данное обстоятельство сложилось исторически, и дальнейшие сдвиги возможны только вместе с развитием отечественной экономики и ее сегментов.

4.2. Организационные принципы российской налоговой системы

К организационным принципам российской налоговой системы относятся положения, в соответствии с которыми осуществляется ее построение и структурное взаимодействие. Кроме того, организационные принципы налоговой системы обуславливают основные направления ее развития и управления.

1. Принцип единства налоговой системы. Единство финансовой политики, включая налоговую, и единство налоговой системы закреплены в ряде статей Конституции Российской Федерации и прежде всего в подп. «б» ст. 114, согласно которой Правительство Российской Федерации обеспечивает проведение единой финансовой, кредитной и денежной политики. Это положение развивает одну из основ конституционного строя России – принцип единства экономического пространства (ст. 8 Конституции), означающий в том числе, что на территории России не допускается установление таможенных границ, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, работ, услуг и финансовых средств (ст. 74 Конституции).

2. Принцип подвижности (эластичности). Данный принцип был сформулирован в конце XIX века немецким экономистом А. Вагнером, отмечавшим приоритет публичных интересов в налогообложении по сравнению с частными. Принцип подвижности гласит, что налог и некоторые налоговые механизмы могут быть оперативно изменены в сторону уменьшения или увеличения налогового бремени в соответствии с объективными нуждами и

возможностями государства. По мере изменения общественно-политической и экономической ситуации государство должно иметь возможность адаптироваться и адекватно реагировать на новые экономические и политические условия.

Реализация данного принципа в российской налоговой системе имеет серьезные недостатки. В частности, по мнению многих иностранных экспертов, частые и непредсказуемые изменения налогового законодательства являлись одной из самых серьезных причин, по которым они отказывались работать в России. Это было вызвано тем, что «налоговая нестабильность» не позволяла произвести точный расчет экономических показателей при инвестировании в России, что существенно снижало ее инвестиционный рейтинг.

Положение иностранных инвесторов меняется с принятием ФЗ РФ от 9 июля 1999 года № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации», определившим условия предпринимательской деятельности иностранных инвесторов на территории Российской Федерации, основные гарантии прав иностранных инвесторов на инвестиции и получаемые от них доходы и прибыль. Ст. 9 данного закона посвящена гарантиям от неблагоприятного изменения законодательства о налогах и сборах и таможенного законодательства.

3. Принцип стабильности. Согласно принципу стабильности, налоговая система должна действовать в течение ряда лет вплоть до налоговой реформы. При этом налоговая реформа должна проводиться только в исключительных случаях и в строго определенном порядке.

Этот принцип обусловлен не только интересами налогоплательщика. Необходимо помнить, что смена налоговой системы объективно влечет за собой резкое сокращение налоговых поступлений в бюджет, и для восстановления равновесия требуется несколько лет.

4. Принцип множественности налогов. Данный принцип включает в себя несколько аспектов, важнейшим из которых выступает то, что налоговая система государства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения. Комбинации различных налогов и облагаемых объектов должны образовывать такую систему, которая отвечала бы требованию перераспределения налогового бремени по плательщикам.

Другим аспектом этого принципа выступает недопустимость «бюджета одного налога», поскольку при неожиданном изменении экономической или политической ситуации доходная часть бюджета может просто не состояться.

Множественность налогов позволяет создать предпосылки для проведения гибкой налоговой политики государством, в большей мере уловить платежеспособность налогоплательщиков, выровнять и сделать общее налоговое бремя психологически менее заметным, отразить разнообразие форм доходов с учетом всех сторон экономической деятельности граждан и фирм, воздействовать на потребление и накопление.

5. Единое экономическое пространство России предопределяет политику Российского государства на унификацию налоговых изъятий. Этой цели служит **принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов**, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления. Данное положение – проявление государственно-правовой идеи фискального федерализма как основного способа разделения налоговых полномочий между федеральными и региональными властями, а также органами местного самоуправления.

Налог – одно из основных проявлений государственного суверенитета страны. Именно возможность обложения налогом является выражением

суверенитета и независимости государства наряду с установлением и защитой границ, чеканкой монеты, отправлением правосудия и т.д. Из всего этого следует, что налог устанавливается государством в одностороннем порядке без согласования с каждым налогоплательщиком по отдельности.

4.3. Установление, введение и отмена налогов

Фактическому взиманию с налогоплательщика любого налогового платежа обязательно предшествуют две последовательные и взаимосвязанные законодательные процедуры, посредством которых обуславливается сама юридическая возможность обложения лица налогом.

Установление налога – первичное нормотворческое действие, принятие нормативного акта, посредством которого конкретный налоговый платеж определяется как таковой и находит свое место в действующей налоговой системе государства. Это своего рода законодательное провозглашение, юридическое «создание» налога как обязательного платежа. Установление налога непосредственно предусматривает возможность введения налога на соответствующей территории в рамках всей страны или только региона.

Введение налога – вторичное нормотворческое действие, принятие соответствующего нормативного акта, подробно регламентирующего условия, порядок и процедуру фактического взимания того или иного налога в бюджет. При введении налога должны быть определены существенные элементы налоговых обязательств.

Иными словами, для того чтобы конкретный налоговый платеж мог быть фактически внесен налогоплательщиком или взыскан с него, сначала его нужно установить (т.е. предусмотреть возможность его взимания), а уже затем ввести, то есть определить, как он будет взиматься, и определить существенные элементы налогового обязательства.

Федеральный законодатель устанавливает федеральные налоги и сборы, самостоятельно определяет не только их перечень, но и все элементы налоговых обязательств (устанавливает налог). Применительно к субъектам Российской Федерации и органам местного самоуправления понятие «установление налогов и сборов» имеет иной юридический смысл, а именно – введение налога.

Установление налога субъектом Российской Федерации означает его право самостоятельно решать – вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог. Установление регионального налога означает также конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способов исчисления конкретных ставок и т.д.

Количество введенных и установленных налогов, как правило, не совпадает, но в любом случае число введенных налогов не может превышать число установленных налогов, так как неустановленные налоги не могут быть введены.

Обратным действием введению налога является его отмена. **Отмена налога** – это прекращение взимания налога на основании принятия соответствующего нормативно-правового акта.

Отмена налога имеет место в следующих случаях:

- отмена действия того или иного налогового закона;
- отмена взимания того или иного налога;
- истечение срока действия нормативно-правового акта, которым был введен налог;
- проведение налоговой реформы.

4.4. Налоговая реформа

Налоговая реформа, представляет собой принципиальное и качественное изменение действующей налоговой системы.

В настоящее время в Российской Федерации проводится налоговая реформа. Однако в силу ряда причин, в первую очередь, экономического и правового характера оценить ее результаты пока не представляется возможным.

5. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Изучение налоговых систем зарубежных стран дает возможность уяснить общие закономерности развития и функционирования налогового механизма, а также учитывать опыт налогообложения государств со сложившейся рыночной экономикой.

Посредством налогов развитые страны мобилизуют от 27-29% валового национального продукта (ВВП) в США до 53% в Швеции.

Наиболее весомый вклад в налоговые доходы государственного бюджета зарубежных стран вносит подоходный налог, доля которого в ВВП колеблется соответственно от 5-9% во Франции, Японии, Нидерландах и Италии до 16-24% в Финляндии, Новой Зеландии. В странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) доля этого налога составляет в среднем 11,7% ВВП.

Вторыми по значению в доходах бюджета являются социальные налоги, доля которых в ВВП составляет в среднем 9,1%.

Далее следуют косвенные налоги (НДС, акцизы, налог с оборота, налог с продаж и т. д.) и прямые налоги с предпринимательских структур (налог на прибыль и имущество и т. д.). Так, удельный вес НДС, налога на прибыль и налога на собственность в странах ОЭСР составляет в среднем соответственно 6, 3 и 2%.

Что касается структуры налоговых доходов в бюджетах зарубежных стран, то необходимо отметить, что по данным на 1985 год доля подоходного налога составила от 12,7% (Франция) до 46,6% (Финляндия), доля налога на прибыль корпораций – от 4% (Финляндия) до 21% (Япония), доля налогов на собственность – от 2,3% (Швеция) до 12% (США), доля косвенных налогов – от 7,4% (США) до 21,2% (Финляндия).

Доля налогов на потребление и доля акцизов во многих странах почти одинаковы. Роль первых в 80-е годы постоянно увеличивалась, а последних – снижалась.

Важнейшим принципом организации налоговых систем стран Запада выступает **четкое разграничение доходов центрального бюджета и бюджетов иных уровней**, которое соответствует типу государственно-политического устройства страны.

В унитарных государствах (Великобритания, Франция, Италия) существует два уровня бюджетов: центральный и местный, которым соответствуют отдельные виды налоговых платежей.

5.1. Налоговые системы экономически развитых зарубежных стран

В федеративных государствах (США, Германия, Канада) организовано три уровня бюджета и соответственно три уровня налоговых платежей – федеральные, региональные, местные.

Налоговая система США отражает трехступенчатую организацию государственной власти и состоит из федеральных налогов, налогов штатов и налогов местных органов власти.

Особенностью американской системы налогообложения является параллельное использование основных видов налогов. Так, население уплачивает три подоходных налога (федеральный, штатный и местный), три налога на прибыль с корпораций (федеральный, штатный и местный), два вида поимущественного налога (штатный и местный).

Самой крупной статьёй доходов является подоходный налог с населения. Данное положение было достигнуто отчасти за счет постоянного увеличения числа налогоплательщиков. Перед первой мировой войной число налогоплательщиков подоходного налога составляло около 1 млн. чел., в 1939 году – 5 млн. чел., а к середине 80-х годов превысило 100 млн. чел. Объектом обложения подоходным налогом является совокупный валовый доход, который складывается из различных источников (заработная плата, доходы от предпринимательской деятельности, доходы по ценным бумагам и т.д.). Субъектом налогообложения является отдельный человек либо семья.

Второй по величине статьёй доходов являются налоги на социальное страхование. В отличие от других стран, в том числе и России, в США налоговое бремя от этих платежей почти в равной степени ложится как на работодателя, так и на работника.

Налог на прибыль корпораций в структуре доходов занимает место между подоходным налогом, налогом на социальные нужды и остальными налогами.

Доля поступлений от акцизов и таможенных пошлин в целом невелика. Около половины всех акцизов приходится на винно-водочные и табачные изделия.

Среди местных налогов отдельное место занимают экологические налоги. Установление этих налогов направлено на защиту окружающей среды от вредных промышленных отходов.

Финансовый контроль за уплатой налогов в США осуществляет служба внутренних доходов (СВД), входящая в состав Министерства финансов. СВД, созданная еще в середине прошлого века, состоит из центрального аппарата, региональных налоговых управлений и налоговых управлений на местах.

Данные органы осуществляют следующие функции: 1) контроль за поступлением налогов; 2) правильность заполнения налоговых деклараций; 3) взимание задолженностей по налогам; 4) возврат налогоплательщику переплаченных сумм; 5) удержание штрафа с неплательщиков.

В **Японии** государственный бюджет только на 84% формируется за счет налоговых поступлений. Остальные 16% формируются за счет арендной платы, продажи земельных участков, доходов по ценным бумагам и др.

Основными налогами в Японии являются налог на добавленную стоимость, подоходный налог с юридических лиц (корпорационный налог), подоходный налог с физических лиц, местные налоги, в том числе предпринимательский налог, корпоративный муниципальный налог, уравнительный налог.

Самый высокий доход государству приносят корпорационный налог и подоходный налог с физических лиц. Корпорационный налог взимается с прибыли компаний. Ставки подоходного налога с юридических лиц в зависимости от видов организаций составляют от 27 до 42%, ставки подоходного налога с физических лиц – от 10 до 50%.

Столь высокий уровень налогообложения физических лиц считается оправданным в социальном плане, поскольку налоговое законодательство предусматривает большие скидки при исчислении налога: необлагаемый минимум, дополнительные льготы для многодетных семей, средства, затраченные на лечение, и т. д.

В 1989 г. введен НДС.

Среди специфических интересен уравнильный налог. Данный налог представляет собой фиксированную сумму, величина которой определяется по соответствующей таблице и зависит как от размера капитала юридического лица, так и от числа работающих на предприятии.

Налоговая система Франции отличается преобладающим значением косвенного налогообложения и относительно небольшой долей подоходного налога.

Сбор налогов, поступающих в центральный и местные бюджеты, осуществляет единая налоговая служба. Среди центральных налогов преобладают налог на акционерные общества, налог на добавленную стоимость и подоходный налог.

Налог на добавленную стоимость является основным и дает наибольшие налоговые поступления в бюджет страны. НДС исчисляется на каждой стадии производства и обращения в виде разницы между налогами, взимаемыми при продаже товара и при покупке материальных ценностей, использованных при его изготовлении.

Особенностью подоходного налога является то, что обложению подлежит доход не отдельного физического лица, а доход семьи.

Среди местных налогов выделяют профессиональный налог, налог на жилье, земельный налог на здания и постройки, налог на землю.

Основной закон Федеративной Республики Германии закрепляет основные положения **налоговой системы ФРГ**. Согласно Конституции, бюджет Федерации формируется за счет таможенных пошлин, большинства акцизных сборов, страховых сборов, налога с оборота капитала, вексельного сбора (федеральные налоги).

Землям причитается налог с имущества, налог с наследства, налог с владельцев автотранспортных средств, налог на пиво (налоги с земель).

Совместными источниками доходов (как Федерации, так и Земли) являются подоходный налог, налог с корпораций, налог на добавленную стоимость (совместные налоги). Поступления от первых двух налогов распределяются между Федерацией и Землями, при этом часть средств подоходного налога передается Общинам. 56% НДС поступает в доход Федерации, остальные 44% - в доход Земли.

Общинам причитается соответствующая доля подоходного налога, промысловый налог, налог с недвижимости (налоги общин).

В Германии наряду с вертикальным выравниванием, которое обеспечивает распределение доходов между различными уровнями административных образований, предусмотрено также горизонтальное распределение доходов между относительно мощными и относительно слабыми в финансовом отношении федеральными Землями.

5.2. Основы международного налогообложения

Начало 80-х годов было отмечено проведением широкомасштабных налоговых реформ почти во всех ведущих индустриальных странах мира. Налоговые преобразования были вызваны активизацией политики либерализации методов государственного регулирования экономики, а также попытками сокращения бюджетного дефицита, рост которого повсеместно принял угрожающие масштабы.

Большое влияние на необходимость проведения реформ оказали также и частные причины, например гармонизация налоговых систем западноевропейских стран, а также рост налогового бремени из-за инфляции.

В результате углубления процессов международной экономической

интеграции получили свое динамичное развитие тенденции по гармонизации налоговых систем и налоговой политики некоторых стран, входящих в международные региональные группировки и объединения.

Тенденции унификации структуры и принципов налогообложения, общие характеристики и направления налоговых реформ, а также согласование налоговой политики различных государств мира дали основания говорить о новой волне гармонизации основных показателей налоговых систем и национального налогового права в зарубежных странах.

Ориентация на унификацию фискальной политики особенно заметно у стран-членов ЕЭС в процессе создания единого европейского рынка, но ее нельзя не заметить и в других странах.

Положение об унификации национальных налоговых систем и налогового законодательства впервые было зафиксировано в Римском договоре от 25 марта 1957 года. Это фактически означало создание Европейского Экономического Сообщества (ЕЭС), в которое первоначально входили Великобритания, Италия, Франция, ФРГ, Испания, Бельгия, Греция, Нидерланды, Португалия, Дания, Ирландия и Люксембург. Однако на первых порах унификация налоговых систем осуществлялась только в рамках создания таможенного союза.

В дальнейшем в рамках проведения единой финансовой политики стали формироваться условия для сближения налоговых систем европейских государств. Основными направлениями интеграционных процессов в начале 60-х годов стали разрешение проблем международного двойного налогообложения, исключение положений, способствующих уклонению от уплаты налогов, ликвидация условий по налоговой дискриминации нерезидентов, в частности, в инвестиционной и торговой политике.

В результате развития экономических и политических процессов в Европе постепенно была сформулирована идея, что от проведения общей налоговой политики стран-участников ЕЭС необходимо перейти к созданию **территории с единым налоговым режимом**. Реализации данной идеи должны были способствовать следующие **принципы, которыми должны руководствоваться страны-участники**:

- национальная налоговая политика не должна препятствовать свободе передвижения товаров;
- налоговая политика каждой страны не должна препятствовать свободе передвижения лиц;
- налоговая политика государства не должна входить в противоречие с направлением политики в ЕЭС.

Другим примером налоговой унификации может служить налоговая система государств-членов Организации стран-экспортеров нефти (ОПЕК), представляющая собой согласованную систему платежей в казну этих государств, взимаемых с иностранных нефтяных компаний, ведущих разработку нефти на их территориях.

Процессы унификации стали проявляться там в начале 50-х годов, однако окончательно они оформились в 1973 году после заключения четырьмя крупнейшими производителями нефти Персидского залива (Саудовской Аравией, Кувейтом, ОАЭ, Катаром) соглашений о 25%-ой доле участия поступлений в бюджет через систему согласованных концессий.

Развитие международных экономических процессов заставляет активизировать интеграционно-налоговые процессы не только для европейских стран, но и в рамках стран-членов ОПЕК, АСЕАН, СНГ и т.д.

Интеграция экономических систем мирового сообщества и развитие внешнеэкономической деятельности неизбежно приводят к взаимодействию налоговых систем зарубежных стран. Однако несовпадение подходов к

решению тех или иных вопросов налогообложения в разных странах приводит к возникновению конфликтных ситуаций, связанных, например, с *международным двойным налогообложением*, а также с так называемым *антиналогообложением*.

Международное двойное налогообложение – одновременное обложение в двух или более странах одного налогоплательщика в отношении одного и того же объекта одним и тем же или аналогичным налогом.

Таким образом, определяющими **показателями двойного налогообложения** являются:

- тождественность объекта налогообложения;
- тождественность субъекта налогообложения;
- тождественность сроков уплаты налога;
- идентичность налогового платежа.

Международное двойное налогообложение встречается в основном при налогообложении доходов и имущества физических и юридических лиц. Основная причина его возникновения заключается в принципе суверенности государств, который подразумевает исключительное право государства на принятие законодательных актов, обязательных к исполнению внутри его границ.

Вследствие этого национальное налоговое законодательство каждой страны имеет свои особенности, что приводит к определенным коллизиям, когда, в частности, несколько государств считают одного и того же субъекта своим налогоплательщиком или же возникший на территории одной страны объект налогообложения одновременно является объектом налогообложения по законодательству и той, и другой страны.

Например, в России подоходным налогом облагаются все доходы, полученные лицом, постоянно проживающим в ней, независимо от того, где они получены – на территории России или за ее пределами.

В то же время в другой стране, например во Франции, подоходным налогом облагаются все доходы, возникающие на ее территории, независимо от места постоянного проживания налогоплательщика. Поэтому российский гражданин, получивший, например, авторский гонорар от издания книги во Франции, формально обязан уплатить подоходный налог с одного и того же гонорара два раза – как по французскому, так и по российскому налоговому законодательству.

Международное двойное налогообложение увеличивает «убытки» налогоплательщиков, что заставляет предпринимателей сдерживать деловую активность во внешнеэкономических связях или повышать цены для того, чтобы как-то компенсировать недополученную чистую прибыль. Все это неблагоприятно воздействует на деловую интеграцию и международный обмен товарами, услугами, технологиями, на экспорт капитала, уровень конкуренции на мировом рынке.

Поэтому проблему устранения или минимизации двойного налогообложения и его последствий пытается решить каждое государство, намеревающееся участвовать в международных экономических процессах.

Антиподом международного двойного налогообложения выступает **антиналогообложение**, возникающее, как и международное двойное налогообложение, вследствие несоответствия налоговых систем различных стран, когда ни одно из государств не признает какого-либо налогоплательщика или объект в качестве «своих» (так называемые налоговые люки).

Таким образом, общим для антиналогообложения и международного двойного налогообложения является причина их возникновения – существование частично или полностью не корреспондирующих между собой законодательных норм в отдельно взятых странах. Различие же состоит в результате: если двойное налогообложение приводит к излишнему обложению,

то антиналогообложение – к его отсутствию или уменьшению.

Антиналогообложение используется в целях избежания уплаты налогов путем перенесения базы налогообложения в страну с более низким уровнем налогов.

Например, налоговая юрисдикция Франции ограничена только доходами, полученными на ее территории. Следовательно, если французская компания переместит свой капитал (перенесет производство) в другую страну, где данные доходы облагаются по незначительной ставке, фирмой будет достигнута значительная экономия за счет избежания уплаты налогов.

В качестве второго примера можно рассмотреть случай, когда компания создается в Великобритании, а управляется из другой страны, например из США. В этой ситуации фирма не является резидентом ни Великобритании, где резидентами считаются компании, имеющие в стране центр фактического руководства, ни США, где критерием резидентства признается место создания (инкорпорации) компании. Следовательно, компания будет облагаться только налогом на доходы. Соответственно при получении компанией дохода в какой-либо третьей стране, где данные доходы облагаются по незначительной ставке, компания также получит значительные преимущества.

Антиналогообложение так же, как и двойное налогообложение, имеет свои экономические последствия. Преимущества, получаемые в результате антиналогообложения, приводят к увеличению рентабельности международных сделок и ставят предприятия, имеющие международные связи, в более выгодное положение. С другой стороны, деятельность внутри страны становится менее выгодной и привлекательной, тем самым снижается интерес к участию в развитии собственной экономики.

Международное право не содержит общих правил, диктующих запрещение международного двойного налогообложения. Государства обладают исключительным правом взимать налоги на своей территории в соответствии с национальным налоговым законодательством.

Поэтому на практике, чтобы избежать международного двойного налогообложения, применяются как односторонние меры, связанные с соответствующими нормами внутреннего налогового законодательства и принимаемые властями данной страны без согласования с другими странами, так и многосторонние меры, реализуемые с помощью международных соглашений и конвенций об избежании двойного налогообложения.

К способам, исключающим международное двойное налогообложение, относятся:

- распределительный метод;
- налоговый зачет;
- налоговая скидка.

Распределительный метод (принцип освобождения, освобождение с последовательностью) предлагает государствам договориться между собой о распределении различных категорий доходов и объектов, подпадающих под их налоговую юрисдикцию. Иными словами, государство отказывается от обложения какого-либо объекта, который облагается в другой стране.

Договоры, в которых использован этот метод, перечисляют отдельные виды доходов и объектов, которые облагаются в одной стране и освобождаются от обложения в другой.

Налоговый зачет (налоговый кредит, кредит на заграничные налоги)

– это зачет уплаченных за рубежом налогов в счет внутренних налоговых обязательств, т.е. налогооблагаемая база плательщика формируется с учетом доходов, полученных за границей, а затем из рассчитанной суммы налогов вычитаются налоги, уплаченные за границей.

В качестве примера налогового зачета по российскому законодательству можно привести ст. 4 Закона о подоходном налоге, в соответствии с которой суммы подоходного налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств резидентами России, засчитываются при внесении этими лицами подоходного налога в России. Аналогичная норма содержится и в ст. 12 Закона о налоге на прибыль. При этом размер засчитываемой прибыли или дохода не может превышать сумму налога, подлежащего уплате в России.

При **налоговой скидке** налог, уплаченный в иностранном государстве, рассматривается в качестве расходов, вычитаемых из суммы доходов, подлежащих налогообложению. Так как налоговая скидка уменьшает на сумму уплаченного за рубежом налога лишь налогооблагаемую базу, а не сам налог, то пользование ею менее выгодно, чем пользование налоговым зачетом.

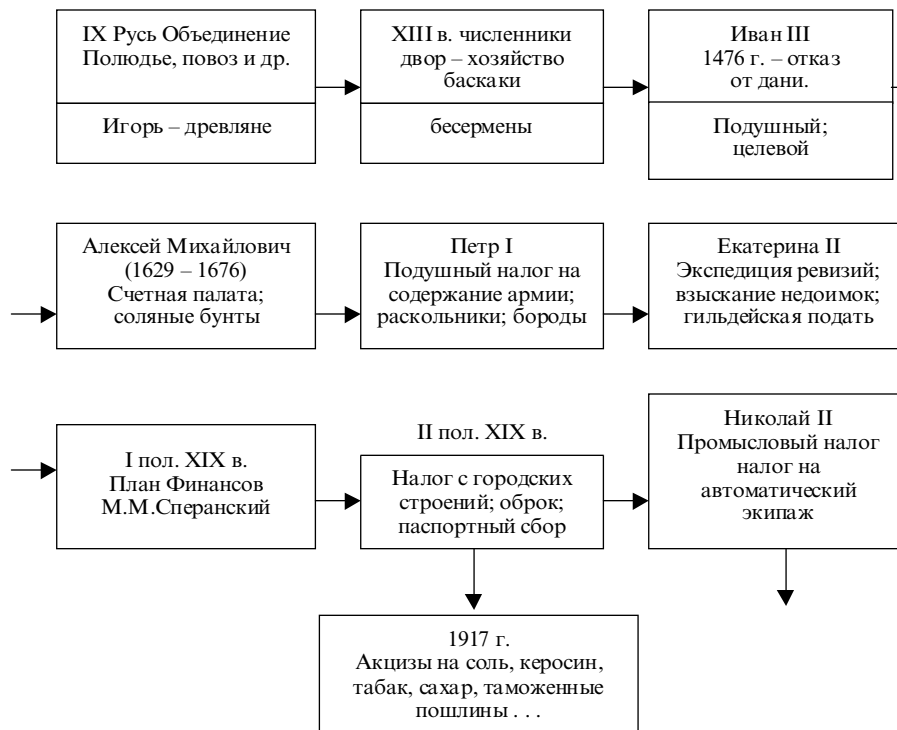
В настоящее время Россия, с учетом заключенных СССР соглашений, имеет соглашения об избежании двойного налогообложения более чем с тридцатью государствами.

В частности, на 1 июня 1997 года с Россией имели соглашения об избежании двойного налогообложения следующие страны: Австрия, Албания, Бельгия, Великобритания, Вьетнам, Германия, Дания, Индия, Испания, Италия, Канада, Кипр, Китай, Малайзия, Монголия, Нидерланды, Норвегия, Польша, Словения, США, Филиппины, Финляндия, Франция, Хорватия, Чехия, Швейцария, Швеция, Югославия, Япония. 17 июля 1999 г. было ратифицировано соглашение между РФ и Правительством Кипра от 5 декабря 1998 г. об избежании двойного налогообложения в отношении налога на доходы и капитал.

ЗАДАНИЯ ДЛЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

- 1. Составьте логическую схему базы знаний по теме юниты.*

2. Вам предложен неполный опорный конспект по теме «Развитие налоговой системы в России IX-XX вв.» 1. Найдите соответствующую главу в юните, подчеркните в тексте опорные (ключевые) слова, которые выделены в данном конспекте. 2. Дополните конспект словами, рисунками, цифрами, которые, помогут Вам наиболее полно воспроизвести текст главы. 3. Перескажите текст.



3. Выполните следующее:

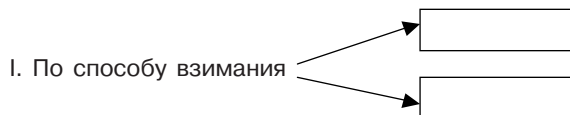
3.1. Составьте опорный конспект (аналогично предыдущему заданию) по теме «Развитие налоговой системы России с 1917 г. по настоящее время».

3.2. Составьте план обратного пересказа выбранной темы.

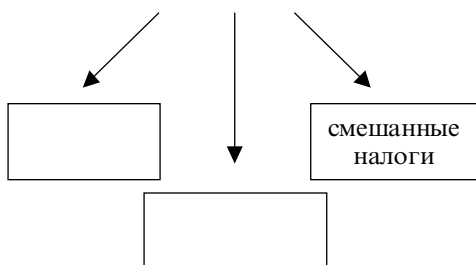
3.3. Имея перед глазами план и опорный конспект, воспроизведите вслух текст обратного пересказа темы.

4.

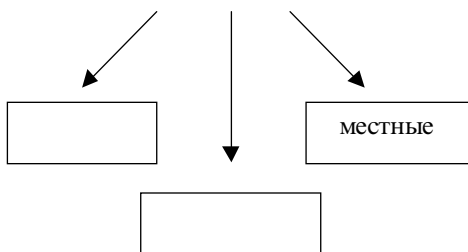
4.1. Дополните схему классификации налогов



II. По субъекту-налогоплательщику



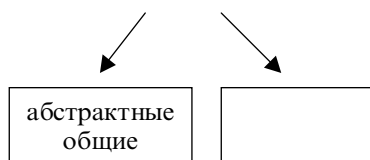
III. По органу, который устанавливает налоги



IV. По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж



V. По целевой направленности введения налога



4.2. Придумайте ситуацию, в которой гражданин Петров платит прямой налог с физического лица (федеральный, закрепленный, абстрактный).

5. Из перечисленного выберите и распределите в две колонки налоги косвенные и прямые:

подходный налог; налог на прибыль предприятий и организаций, налог на добавленную стоимость; налог с продаж, налог с оборота, налог на имущество наследуемое или даримое.

косвенные	прямые

Дополните перечень другими примерами.

6. Дополните недостающие пункты:

А. К федеральным налогам и сборам относятся:

налог на добавленную стоимость;
акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды
минерального сырья;
налог на прибыль (доход) организаций;
налог на доходы капитала;
 подоходный налог с физических лиц;
взносы в государственные социальные внебюджетные фонды;
..... ;
таможенная пошлина и таможенные сборы;
налог на пользование недрами;
..... ;
налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;
..... ;
лесной налог;
водный налог;
экологический налог;
федеральные лицензионные сборы;

Б. К региональным налогам и сборам относятся:

налог на имущество организаций;
налог на недвижимость;
дорожный налог;
транспортный налог;
..... ;
налог на игорный бизнес;
..... ;

При введении в действие налога на недвижимость прекращается действие
на территории соответствующего субъекта Российской Федерации
.....
.....

В. К местным налогам и сборам относятся:

..... ;
налог на имущество физических лиц;
налог на рекламу;
налог на наследование или дарение;
местные лицензионные сборы.

7. Определите верно ли (логично следует из двух предыдущих) третье
высказывание.

7.1.

1. Налог – это обязательный взнос.

2. Обязательность налога обеспечивается силой административного и
уголовного принуждения.

3. Уплата налогов носит не только добровольный характер но и принудительный характер.

7.2.

1. Уплата налога имуществом законодательством не предусмотрена.
2. Иванов не имеет никакого материального имущества.
3. Следовательно, Иванов не может заплатить налог.

7.3.

1. Налоги безэквивалентны.
2. Государство не принимает никаких встречных обязательств перед налогоплательщиками.
3. Следовательно, пользование общественными благами никак не пропорционально величине налогов, уплаченных налогоплательщиками.

7.4.

1. Налоговые денежные средства поступают в федеральный бюджет.
2. Налоги необходимы для финансирования нужд государства.
3. Следовательно, налоги в федеральный бюджет имеют целевое назначение.

8. Подберите слова в скобках, имеющие общие родовые признаки, логические связи с определенным обобщающим словом, словосочетанием, данным перед скобкой:

- I. Политика протекционизма (рыночные отношения; физические лица; положения теории государства и права; предоставление налоговых льгот).
- II. Налоговое бремя (полюдь, таможенное обложение, отношение налоговых сборов к валовому продукту).
- III. Налог (уголовное принуждение, добровольный характер, зарубежное право, отчуждение части собственности).

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ЮНИТА 1

ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Редактор Л.С. Лебедева
Оператор компьютерной верстки Д.В. Федотов

Изд. лиц. ЛР № 071765 от 07.12.1998
НОУ "Современный Гуманитарный Институт"
Тираж

Сдано в печать
Заказ

Современный Гуманитарный Университет