

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Владимирский государственный университет  
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых»

И. В. ПОГОДИНА А. С. БАКАЕВА А. В. АВЕРИН

# НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ТЕОРИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ

Учебное пособие



Владимир 2017

УДК 336.27  
ББК 65.261.4  
П43

Рецензенты:

Кандидат юридических наук, доцент  
зав. кафедрой административно-правовых дисциплин  
Владимирского филиала Российской академии народного хозяйства  
и государственной службы при Президенте Российской Федерации  
*О. Р. Рузевич*

Начальник отдела налогообложения имущества  
и работы с налогоплательщиками  
Управления Федеральной налоговой службы по Владимирской области  
*В. А. Кулыгина*

Печатается по решению редакционно-издательского совета ВлГУ

**Погодина, И. В.** Налоговая система: теория и тенденции раз-  
П43 вития : учеб. пособие / И. В. Погодина, А. С. Бакаева, Н. В. Аверин ;  
Владим. гос. ун-т им. А. Г. и Н. Г. Столетовых. – Владимир :  
Изд-во ВлГУ, 2017. – 88 с. – ISBN 978-5-9984-0805-2.

Рассматриваются теоретические основы налоговой системы в условиях рыночной экономики. Анализируются причины и условия изменения системы. Указаны процессы, явления и проблемы, нарушающие равновесие налоговой системы государства. Приведены примеры дисбаланса прав и обязанностей налогоплательщиков и государственных органов. Предлагаются пути совершенствования налоговой системы и восстановления нарушенного равновесия. Сделан вывод о том, что при совершенствовании налогового законодательства страны следует опираться на принципы (критерии) эффективности и нейтральности налоговой системы. Нормативный материал дается по состоянию на 1 июня 2017 г.

Предназначено для студентов направления «Юриспруденция», изучающих дисциплину «Таможенное дело». Может быть применено в учебном процессе для специальности «Экономическая безопасность».

Рекомендовано для формирования профессиональных компетенций в соответствии с ФГОС ВО.

Ил. 1. Табл. 2. Библиогр.: 26 назв.

УДК 336.27  
ББК 65.261.4

ISBN 978-5-9984-0805-2

© ВлГУ, 2017

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Актуальность изучения налоговой системы заключается в необходимости комплексного анализа вопросов, связанных с возникновением, определением и совершенствованием налогообложения в Российской Федерации, в том числе на основе опыта зарубежных стран, с учетом исторического развития.

Важность исследования налогов и системы налогообложения предопределена следующими обстоятельствами.

Во-первых, значимостью вопросов правового регулирования налогообложения, так как в качестве главного источника формирования доходной части консолидированного бюджета Российской Федерации выступают именно налоги.

Во-вторых, постоянными изменениями в налоговом законодательстве, которые зачастую носят бессистемный и спонтанный характер. Налоговое право в целом относят к наиболее изменяющимся подотраслям российского права.

В-третьих, нечеткостью и неясностью положений налогового законодательства, о чем свидетельствует многочисленная судебная практика, связанная с разрешением споров между налоговыми органами и налогоплательщиками. Судебная практика свидетельствует о применении сложной и несовершенной существующей модели многих налогов. Отсутствуют четкие критерии определения объектов налогообложения, возникают сложности с применением налоговых льгот.

Для совершенствования правовой модели отдельных налогов и налоговой системы в целом необходимо проведение исследований в области налогообложения, формирование теоретической базы налогов, формирование доктринальных подходов к основным понятиям налогового права в целях совершенствования регулирования налоговой системы.

Теоретическую основу учебного пособия составляют научные разработки специалистов в области налогообложения, государственных финансов, экономической теории, правового регулирования налоговой системы.

Обзор и анализ научных исследований и публикаций по тематике данного исследования показывает, что данной теме посвящены исследования многих ученых, среди которых Т. Н. Богославец, В. А. Зубенкова, А. В. Лытяков, С. С. Скрипченко, Р. Н. Шишкин и другие отечественные и зарубежные авторы.

Вопросы налогообложения в своих трудах исследовали такие ученые, как Ф. С. Агузарова, А. А. Батарин, А. А. Берестовой, И. В. Сибиряткина, В. В. Травникова и др.

Характеристики налоговой системы подробно раскрыты в работах А. Г. Грязновой, Е. С. Вылковой. В работе П. Ю. Деминой детально представлены характеристики регионального налогообложения. Нормативно-правовая база, регулирующая налогообложение на разных уровнях власти страны, подробно описана в трудах Р. С. Донских.

Налоговые органы рассмотрены в статьях А. Ю. Ильина<sup>1</sup>, И. Г. Расулова<sup>2</sup>. Анализ налоговых органов проведен в монографии А. М. Дубинского<sup>3</sup>. Ряд диссертационных работ, например, Т. Л. Комаровой<sup>4</sup>, В. Л. Коротинной<sup>5</sup>, И. А. Федоровой<sup>6</sup> на сегодняшний день не являются актуальными, так как они устарели.

Нормативную основу исследования составили Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, федеральные законы и иные нормативные правовые акты, регулирующие налоговую систему страны.

Эмпирическая база исследования представлена в материалах судебной и иной правоприменительной практики. Кроме того, эмпири-

---

<sup>1</sup> Ильин А. Ю. Система налоговых органов Российской Федерации и принципы ее построения // Финансовое право. 2013. № 11. С. 32 – 37.

<sup>2</sup> Расулов И. Г. Налоговые органы как субъекты налогового права // Финансовое право. 2012. № 3. С. 27.

<sup>3</sup> Дубинский А. М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля : монография. М. : Контракт, 2014. С. 18.

<sup>4</sup> Комарова Т. Л. Место и роль органов налоговой службы в механизме российского государства: теоретико-правовое исследование : дис. ... канд. юрид. наук. Коломна, 2000. 193 с.

<sup>5</sup> Коротина В. Л. Теоретико-методологические основы механизма эффективного управления налоговой службой России : дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2002. 183 с.

<sup>6</sup> Федорова И. А. Гражданско-правовое регулирование деятельности налоговых органов : дис. канд. юрид. наук. М., 2007. 170 с.

ческая база исследования формировалась на основе официальных данных Министерства финансов России, Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации (Росстат), статистических и информационно-аналитических данных Федеральной налоговой службы РФ, а также территориальных УФНС.

Отдельные положения настоящего учебного пособия были опубликованы в трудах авторов.

## **Глава 1. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ПОНЯТИЕ, ИСТОРИЯ, ЭЛЕМЕНТЫ**

### **1.1. Налоговая система как научная и правовая категория**

Начало налоговой системы Российской Федерации как суверенного государства относится к 1991 г. В это время начинается широко-масштабная налоговая реформа. Принимаются Законы «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», «О налоге на прибыль», «О налоге на добавленную стоимость», «О подоходном налоге на физических лиц» и др.<sup>7</sup> С 1 января 1999 г. вступила в силу первая часть Налогового кодекса Российской Федерации, с 1 января 2001 г. – вторая часть. Реформа продолжается до настоящего времени.

Можно выделить несколько подходов к определению налоговой системы.

В финансово-кредитном энциклопедическом словаре налоговая система определена как «совокупность налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по их уплате, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства»<sup>8</sup>.

Большинство авторов рассматривают налоговую систему очень узко. Д. Г. Черник и А. П. Починок раскрывают понятие «налоговая система» как «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке с плательщиков – юридических и физических лиц на территории страны, а также форм и методов их по-

---

<sup>7</sup> Назаров В. Н. О понятии «налоговая система» и его правовом содержании // Финансовое право. 2009. № 1. С. 39.

<sup>8</sup> Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под ред. А. Г. Грязновой. М. : Финансы и статистика, 2014. С. 607.

строения». Аналогичного мнения придерживаются Л. В. Салин, Л. А. Злобина и Н. И. Рязанова<sup>9</sup>, схожий подход содержится также в учебнике «Финансы» под ред. В. В. Ковалева<sup>10</sup>.

Существенными характеристиками налоговой системы страны являются:

- совокупность налогов, установленных законодательством;
- принципы, формы и методы их установления и ввода в действие;
- система налоговых органов, форм и методов налогового контроля;
- права и ответственность участников налоговых отношений, порядок и условия налогового производства.

Термин «налоговая система» используется применительно к отдельным государствам или их крупным экономическим сообществам.

В настоящее время в Российской Федерации налоговая система выполняет следующие основные функции:

- фискальную – обеспечение доходов государственного бюджета;
- регулирующую – регулирование макроэкономических процессов, совокупного спроса и предложения, темпов роста и занятости;
- распределительную – перераспределение национального дохода, доходов физических и юридических лиц;
- социальную – аккумуляцию средств для осуществления социальных программ;
- стимулирующую – микроэкономическое регулирование;
- контрольную – обеспечивает воспроизводство налоговых отношений.

Налоговая система в Российской Федерации включает в свой состав принципы, которые выработаны на протяжении всего периода существования государственного управления в различных странах<sup>11</sup>:

- обязательность уплаты налогов, сборов и пошлин;
- равенство и справедливость по отношению ко всем налогоплательщикам;
- определенность и однозначность налогового законодательства;
- налогообложение доходов;
- соразмерность налогов с величиной получаемых налогоплательщиком доходов;

---

<sup>9</sup> Вылкова Е. С., Сердюков А. Э. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов. 2-е изд., стер. М. : Финансы и статистика, 2012. С. 349.

<sup>10</sup> Ковалев В. В. Финансы. 2-е изд., стер. М. : Велби : Проспект, 2012. С. 197.

<sup>11</sup> Там же.

- простота начисления налогов и удобство их уплаты;
- стабильность налогов;
- гибкость налоговой системы, адаптивность к меняющейся экономической ситуации;
- сочетание фискальных целей регулирования и развития отраслей национальной экономики.

Налоговая система базируется на нормативных правовых актах государства, которые устанавливают конкретные методы построения и взимания налогов<sup>12</sup>.

Налоговая система Российской Федерации представляет собой структуру из трех уровней, соответственно законодательная база о налогах и сборах содержит тоже три уровня:

- федеральное законодательство – высший уровень законодательной базы. Действует на всей территории Российской Федерации. Подзаконные и прочие нормативно-правовые акты не могут не соответствовать ему. Эта категория включает обе части НК РФ, федеральные законы, согласованные с положениями Налогового кодекса РФ, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и Конституцию РФ;

- к региональному законодательству относят нормативно-правовые акты субъектов Российской Федерации по налогообложению в определенном регионе страны (субъекте РФ);

- местное законодательство действует на основе нормативно-правовых актов, принятых органами местного самоуправления.

Принципы построения и функционирования налоговой системы в Российской Федерации определены Конституцией и Налоговым кодексом РФ. Основная причина существования трехуровневой налоговой системы заключается в федеративном устройстве страны. Мировой опыт федеративных государств (Германия, Швейцария, США и т. д.) указывает на положительный результат введения в стране трехуровневой налоговой системы. Эффективное функционирование налоговой системы в целом зависит от принимаемых экономических решений на уровне федерации и регионов, а также сбалансированного сочетания всех ее функций с учетом интересов государства и налогоплательщиков.

Налоговая система – это, во-первых, совокупность существующих в данный момент в данном государстве существенных условий налогообложения; во-вторых, совокупность налоговых принципов,

---

<sup>12</sup> Соколова Э. Д. К вопросу о понятии налоговой системы // Финансовое право. 2011. № 1. С. 412 – 418.

форм и методов их уплаты, а также применяемых мер по обеспечению их уплаты.

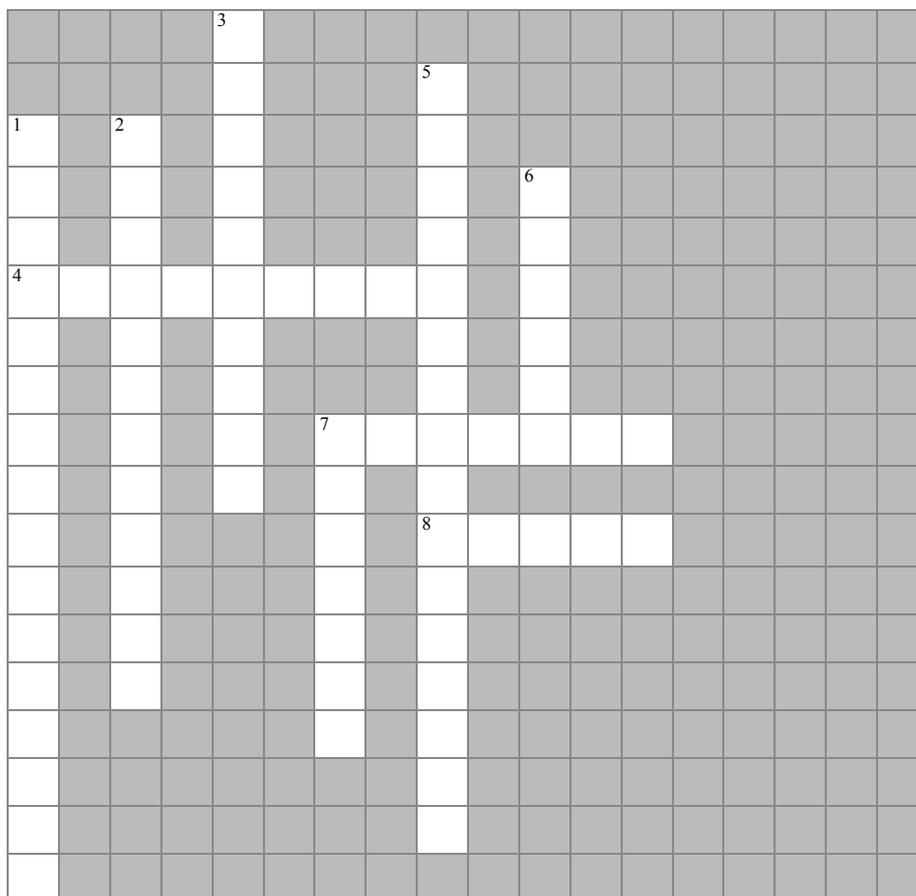
Элементы налоговой системы:

- налоги и их виды;
- система налоговых органов;
- система налогового законодательства;
- принципы налоговой политики;
- порядок распределения налогов по бюджетам;
- формы и методы налогового контроля;
- порядок и условия налогового производства;
- международные соглашения в сфере налогообложения и др.

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Дайте понятие налоговой системы. Требуется ли легальное определение налоговой системы?
2. Перечислите элементы налоговой системы.
3. Дайте характеристику налоговой системы России.

Разгадайте кроссворд



1. Один из признаков налога.
2. Функция налога в системе налогообложения, которая включает в себя подфункции – стимулирующую, дестимулирующую, воспроизводственную.
3. Налоговая база – это стоимостная, ... или иная характеристика объекта налогообложения.
4. Объект налогообложения, находящийся в собственности физических лиц.
5. Одна из процентных ставок.
6. Что предоставляет отдельным категориям налогоплательщиков определенное законодательством преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налоги или уплачивать их в меньшем размере?
7. Если объектом налога на землю считается право собственности на земельный участок, то сам земельный участок является... (по вертикали).
7. Один из налогов (по горизонтали).
8. Обязательный индивидуальный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения денежных средств.

## **1.2. Ретроспектива налоговых систем: мировая и отечественная история<sup>13</sup>**

В отечественной науке вопросы мировой истории развития государства и права традиционно рассматриваются в рамках четырех основных периодов: Древний мир, Средние века, Новое время, Новейшее время. На основе такой периодизации во всеобщей мировой истории можно выделить следующие этапы правовой эволюции налого-

---

<sup>13</sup> По материалам: Годме П. М. Финансовое право. М., 1978 ; История финансового законодательства России : учеб. пособие / под ред. И. В. Рукавишниковой. М., 2003 ; Васильев В. История двух революций // Отечественные записки. 2002. № 4 – 5 (5 – 6) ; Синельников-Мурылев С. О налогах с любовью // Отечественные записки. 2002. № 4 – 5 (5 – 6) ; Сапов Г. От Моисея до наших дней // Отечественные записки. 2002. № 4– 5– (5 – 6) ; Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политика налогов : учеб. пособие. М., 1996 ; Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право Российской Федерации. М., 2004 ; Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955 ; Черниловский З. М. Всеобщая история государства и права. М., 1999.

обложения и налогового законодательства, каждый из которых характеризуется теми или иными признаками и особенностями.

### 1. Древний мир (IV тыс. до н. э. – V в. н. э.).

На этом этапе появляются налоги, начинают складываться механизмы их взимания. Сначала налоги носят бессистемный характер («поборы вместо сборов»), взимаются по мере необходимости (война, крупные ирригационные и общественные стройки) в натуральной форме (продовольствием для чиновников и армии, строительными материалами, рабочей силой). Например, в Афинах и Римской империи в мирное время налоги не взимались, их введение обуславливалось началом войны. Обложение налогом осуществлялось в зависимости от имущественного и семейного положения (ценза). В Древнем Египте введение налогов было связано в первую очередь со строительством ирригационных сооружений в дельте Нила. Сбором налогов ведали жрецы храмов.

Старейшим из дошедших до нас законодательным актом, содержащим нормы налогового права, называют Свод законов месопотамского царя Ур-Намму из третьей династии Ура (около 2110 г. до н. э.), в котором определена система налогов.

По мере увеличения расходов государством налоги начинают взиматься в денежной форме, более регулярно и становятся основным источником доходов для денежного содержания государства.

### 2. Средние века (V – XVII вв.).

Налоговые системы в Средние века в целом развивались медленно и были крайне запутанными. В начальный период большинство государств налоговые платежи вводило нерегулярно, когда возникала необходимость покрытия целевых затрат государства либо когда в казне заканчивались деньги.

Постепенно все большее значение стало играть косвенное налогообложение – акцизы, взимавшиеся, как правило, у городских ворот со всех ввозимых и вывозимых товаров. Не в последнюю очередь это было связано с экономическим процветанием ряда европейских стран, например Германии в XV – первой половине XVI вв. В вольных городах Европы в этот период формируются системы подоходного и цехового преимущественного (предпринимательского) налогообложения.

При этом в большинстве стран Европы фактически складывается следующая система налогообложения. Сельское население уплачивает феодалу подушный налог через откупщиков, город – фиксированную законодательным актом или договором сумму подати вассалу короля. Король время от времени изымает часть собственности (зем-

ли вместе с «источниками налогов – городами и сельским населением») у своих вассалов. Другой источник пополнения казны короля – пошрины (они частично шли на содержание королевской администрации, судей, поэтому объемы их сбора быстро росли), ремесленные пошрины, налог на соль, косвенные – акцизы на продукты питания, табак, бумагу и пр.

Многими налогами занимались так называемые «откупщики» – богатые люди, которые выкупали право собирать установленные налоги государства, внося валовую сумму налога в казну еще до сбора налога. Далее, применяя принуждение через помощников, откупщик осуществлял сбор налогов с населения, учитывая, естественно, и свою прибыль.

В помощь откупщикам предоставлялись войска, и сбор налогов напоминал военную кампанию. Такая система возникла в период феодальной раздробленности, привилась и весьма развилась. При этом духовенство и дворянство от уплаты налогов освобождалось. Примечательно, что «налоговые бунты» были только в Европе. К началу XVIII в. налоги становятся главным источником пополнения государственной казны.

3. Новое время (XVII – XVIII – конец XIX в.). Как известно, Новое время началось с буржуазных революций, произошедших сначала в Нидерландах, затем в Англии, в это время провозглашается юридическое равенство всех граждан в сфере частноправовых отношений. Либеральные преобразования государственного строя в большинстве стран Европы, идеи просвещения и признание естественных прав порождают процесс юридизации налога, придания налоговым системам большей организационной стройности.

В 1776 г. великий шотландский экономист и философ Адам Смит в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» впервые сформулировал принципы налогообложения, дал определение налоговым платежам, обозначил их место в финансовой системе государства, а также указал, что налоги для плательщика «есть показатель свободы, а не рабства».

К середине XIX в. уменьшается число налогов, большое значение придается соблюдению юридической формы при их введении и взимании. Постепенно наряду с развитием финансовой науки происходит становление научно-теоретических воззрений на природу, проблемы и методики налогообложения. Ни одна экономическая школа, ни одна финансовая теория не обошла своим вниманием вопросы государ-

ственных финансов и налогообложения. Во второй половине XIX в. многие государства предприняли попытки воплотить научные разработки в практику.

4. Новейшее время (XX – XXI вв.). Достижения финансовой науки были апробированы и в ходе налоговых реформ, проведенных после Первой мировой войны и основанных на научных принципах налогообложения. Именно тогда в большинстве индустриально развитых стран была заложена конструкция современных налоговых систем, в которой прямые налоги и, прежде всего, индивидуальный подоходно-прогрессивный налог заняли ведущее место.

Однако создать приемлемую налоговую систему на основании упомянутых научных идей не удалось. Историю налоговых систем индустриальных капиталистических государств после Второй мировой войны можно характеризовать как эпоху непрекращающихся налоговых реформ, направленных на поиск оптимального прямого и косвенного налогообложения, степени налогового воздействия на экономику, величины налогового бремени, налоговых льгот, период бурного совершенствования налогового законодательства.

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Какие этапы развития налогообложения в России вы знаете?
2. В чем отличия истории налогообложения России и стран Европы?
3. Заполните таблицу.

№ п/п	Исторический этап (название, даты)	Характеристика налогообложения данного этапа

### **1.3. Налог как основной элемент налоговой системы: роль в государстве, легальное определение, признаки и функции налога, классификация налогов**

О значении налогов говорят приписываемые Б. Франклину слова: «В жизни неизбежны две вещи – смерть и налоги»<sup>14</sup>.

<sup>14</sup> Павленко С. Диалектика ловушек // Отечественные записки. 2002. № 4 –5 (5 – 6); Сайт афоризмов [Электронный ресурс]. URL: <https://persons-aforism.ru/aforizm/5038> (дата обращения: 06.09.2017).

Налоги – основной источник доходов государственного бюджета. Традиционно за счет налогов формируется 75 – 95 % бюджета. Такая ситуация в целом характерна для большинства стран мира<sup>15</sup>.

Согласно данным Министерства финансов РФ доля налоговых доходов в консолидированном бюджете на 2015 г. составила 78,6 % (21153,3 млрд руб.). На 1 июня 2017 г. доля налоговых доходов (2016 г.) консолидированного бюджета нашей страны составила 84 %<sup>16</sup>.

В условиях рыночной экономики налоги – один из самых действенных и почти единственный способ влиять на экономические процессы. При этом преследуются экономические и социальные цели (например, повышение пошлины на импортные автомобили, как правило, вводится с целью поддержать отечественного производителя, а снижение налога на банковские вклады должно привлечь средства граждан в банки).

Кроме налогов у государства по существу нет иных методов мобилизации доходов в казну. Оно может использовать для покрытия расходов государственные займы, но их необходимо возвращать и уплачивать проценты, что также требует дополнительных поступлений. При особых обстоятельствах власть прибегает к выпуску денег в обращение, однако это связано с тяжелыми экономическими последствиями для страны – инфляцией. В результате главным доходом государства остаются налоги, других более приемлемых источников в условиях рынка оно не изобрело. Хотя в истории имелись случаи, когда налоги не рассматривались и не использовались как доход государства<sup>17</sup>.

Необходимость налогов вытекает из функций и задач государства (политических, экономических, социальных), для осуществления которых необходим доход. По мере развития товарно-денежных отношений государственная собственность постепенно сокращается (продается, приватизируется и даже дарится) и доход от нее сводится к минимуму.

Одновременно расширяются старые и появляются новые функции государства, а значит, возрастают расходы. Сокращение соб-

---

<sup>15</sup> Пушкарева В. М. Указ. соч. С. 8.

<sup>16</sup> Сайт Электронный бюджет. Раздел «Доходы бюджета» [Электронный ресурс]. URL: <http://budget.gov.ru> (дата обращения: 01.06.2017).

<sup>17</sup> История финансового законодательства России : учеб. пособие / под ред. И. В. Рукавишниковой. С. 85.

ственных доходов государства приводит к тому, что налоги становятся главным видом дохода государства.

Налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными, что указано в п. 3 ст. 3 НК РФ. Конституционно значимый принцип налогового права – принцип экономического основания налогов, важность теоретического осмысления которого давно признана в юридической литературе<sup>18</sup>.

Спорным вопросом в юридической литературе остается содержание и роль экономического основания налога как принципа и опорного элемента системы налогообложения<sup>19</sup>. Отсутствие согласованных теоретических позиций к раскрытию содержания экономического основания налога не лучшим образом отражается на судебной практике.

Понимание налога не всегда было однозначным, и в разные временные эпохи ученые по-разному относились к его сущности<sup>20</sup>.

Так, Ф. Аквинский определял налоги как «дозволенный государством грабеж», но это по его же определению преступное, а потому греховное действие освобождается от «греха», так как цели, на которые налог собирается, справедливы.

Не давая конкретного определения налогам, Ш. Монтескье указывал, что ничто не требует в государстве столько мудрости и ума, как определение той части, которую собирают у подданных. В противовес ему А. Смит отмечал, что налоги – признак не рабства, а свободы.

В дореволюционной России М. И. Слущкий определял налог как принудительный сбор, который государство взимает с граждан для удовлетворения своих потребностей. В то же время А. Соколов указывал, что «под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц

---

<sup>18</sup> См.: Кучеров И. И. Состав принципов налогообложения и их правовое закрепление // Финансовое право. 2009. № 3 ; Крохина Ю. А. Правовой принцип экономической обоснованности налога // Материалы к IV Российско-Украинскому симпозиуму «Теория и практика налоговых реформ. Налоги и финансовое право»: сб. ст. 2012.

<sup>19</sup> См. об этом: Хаванова И. А. Экономическое основание налога как принцип «надзаконного» значения // Налоги. 2013. № 5. С. 42 – 45.

<sup>20</sup> По материалам: Налоги: философия и практика // Отечественные записки. 2002. № 4 – 5 (5 – 6). С. 18 ; Пушкарева В. М. Указ. соч. С. 21 – 22.

или хозяйств, для покрытия его расходов или достижения каких-либо задач экономической политики без предоставления плательщиком его специального эквивалента».

Экономическим воплощением существования государства называл налоги К. Маркс.

Закон РФ «Об основах налоговой системы» в ст. 2 давал следующее определение налога: «это обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определенных законодательными актами».

Современный Налоговый кодекс РФ в ст. 8 определяет налог таким образом: «под налогом понимается 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».

Итак, легальное определение налога предусмотрено ч. 1 ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации. Представляется, что юридическая техника нормы – дефиниции довольно высокого уровня. В понятии учтены признаки налога, его назначение.

Помимо термина «налог» в НК РФ используются термин «сбор», который также имеет законодательное определение, и термин «пошлина», который не определен легально.

Понятие «сбор» имеет собирательное значение. Оно охватывает как собственно сборы (платежи за обладание специальным правом), так и пошлины. В таком же значении понятие «сбор» употреблено в ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы. К категории «сборы» можно отнести предусмотренные НК РФ государственную пошлину, сбор за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами.

В силу традиции платеж, являющийся налогом, может быть назван в литературе, СМИ, в официальной переписке и т. п. пошлиной, сбором и наоборот. Так, косвенный налог, уплачиваемый при пересечении товарами таможенной границы, традиционно принято называть таможенной пошлиной, социальные налоги, уплачиваемые работниками и работодателями в специальные фонды (пенсионные,

социальные, обязательного медицинского страхования и др.), именовались взносом, платежами и т. п.

Главное отличие налога от сбора заключается в обстоятельствах взимания, в основании взимания, в значении и др.<sup>21</sup>

Цель взыскания пошлины или сбора (так называемый «пошлинный принцип») состоит лишь в покрытии без убытка, но и без чистого дохода затрат учреждения, в связи с деятельностью которого взимается пошлина. Но этот принцип далеко не всегда соблюдается на практике. Довольно часто плата за услуги превышает связанные с ней расходы.

В российском законодательстве можно выделить два вида пошлин: государственную и таможенную.

Государственная пошлина взимается за ряд услуг в пользу плательщика – принятие исковых заявлений и других документов, совершение нотариальных действий, регистрация актов гражданского состояния, выдача документов и др., а также за предоставление особого права<sup>22</sup>.

Таможенные пошлины взимаются при совершении таможенных операций.

В СССР разграничение понятий пошлины и сбора проводилось в зависимости от того, куда поступали уплачиваемые средства, если в бюджет независимо от того, кому они непосредственно уплачивались (так называемые фискальные таксы), то такие платежи назывались пошлиной. Если в пользу организации, которой и уплачивались (так называемые чиновничьи таксы), такой платеж называли сбором.

В российском законодательстве 1991–1998 гг. сбором в основном называли платежи за обладание специальным правом (сбор на право торговли, сбор за использование местной символики и т. д.). К пошлинам относятся средства, уплачиваемые за совершение в пользу налогоплательщиков юридически значимых действий (оказание административных услуг: выдача паспорта, регистрация актов гражданского состояния, принятие дела к судебному рассмотрению и т. п.). Кроме того, пошлины взимаются за пользование государственным имуществом либо за предоставление лицу каких-либо услуг, не отно-

---

<sup>21</sup> Пепеляев С. Г. Налоговое право : учеб. для вузов. М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 87.

<sup>22</sup> Реут А. В. Государственная пошлина как категория налогового права // Финансовое право. 2006. № 3.

сящихся к административным (например, за пользование улицей для проведения киносъемок, если это требует специальных мероприятий государственных органов – ограничение движения и т. п.).

Использование законодателем термина «пошлина» следует отнести скорее к X в. В то время существовали следующие варианты налоговых терминов: дань, торговые пошлины (среди которых, на наш взгляд, следует особо выделить «мыто») и штрафы. Позднее появилось слово «подати».

Обязательные платежи государству носили и носят разные названия, которые меняются в соответствии с экономическими и социальными условиями развития общества. Использование нескольких терминов, обозначающих обязательные платежи государству, весьма типично для различных стран. Так, в Великобритании некоторые налоги до сих пор называются «долг», «обязанность» (duty), существует современный термин «tax», который вытекает из определения ставки налога – таксы. Во Франции термин, обозначающий налог, подразумевает принудительный платеж «taxe». Используются термины «impôt» (подать) и «contribution» (взнос). В испанском языке четыре слова обозначают налоги: «impuesto» (основной термин, собственно налог), «tributo» (дань, повинность), «carga» (груз, ноша), «contribución» (налог, взнос). Пожалуй, лишь в Германии используется один термин. В этой стране налоги рассматриваются как помощь граждан государству. И сегодня сохранилось их название – «поддержка» – «steuer».

### ***Признаки налога и его функции***

Во всех определениях налога подчеркиваются следующие важные его особенности:

1. Тесная связь налогов с государственной властью.
2. Принудительный характер.
3. Участие в экономических процессах общества.
4. Обязательность.
5. Индивидуальная безвозмездность.
6. Отчуждение принадлежащего налогоплательщику имущества в пользу публичной власти.
7. Взимание в целях финансирования общественно полезной деятельности публичной власти.

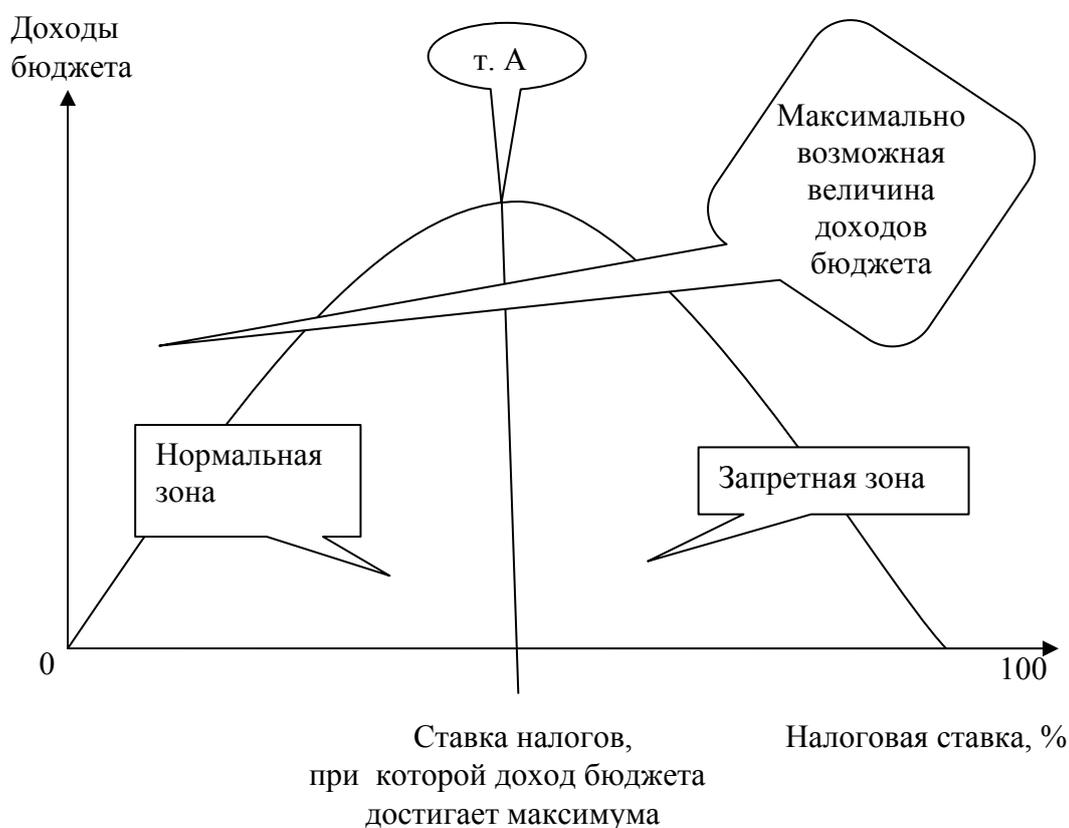
Функции любой экономической категории раскрывают сущность этого явления, внутреннее содержание, общественное назначе-

ние. Функции налогов показывают, как реализуется публичное назначение налогов.

Исторически первая, исходная и основная для всех государств на всех этапах развития функция налогов – фискальная. Слово образовано от «фиск» – государственная казна. Функция заключается в формировании доходов бюджетов.

Значение ее в XX в. возросло. Каждые 10 лет налоговые поступления увеличивались в 1,5 раза, но в середине 80-х гг. рост налогов замедлился, поскольку достиг чрезмерной отметки.

В этой связи уместно привести так называемую «кривую Лэффера» (Лаффера) (см. рисунок). Американские эксперты во главе с профессором Лэффером установили связь между ставкой налога и деловой активностью. В частности, было доказано, что при ставке налога (на прибыль, на доходы и пр.) выше определённого уровня (35 %) резко снижается деловая активность (на рисунке снижение показано дугой), так как предпринимательская деятельность становится невыгодной, а более низкие ставки налогов создают стимулы к работе, к сбережению средств и инвестированию.



**Кривая Лэффера**

Точка А считается пределом деловой активности. В ней находится баланс интересов государства и налогоплательщиков.

Нормальная зона – состояние налогообложения (со ставкой до 30 – 35 %), позволяющее экономике страны нормально и активно функционировать.

Запретная зона – такое состояние налогообложения и экономики, когда происходит спад производства, уменьшение деловой активности, сокращение инвестирования и уменьшение поступления налогов.

Вторая функция налогов – регулирующая. Она имеет две составляющие:

а) стимулирующая (поощрение вида деятельности, отрасли экономики т. д.);

б) дестимулирующая (сдерживающее воздействие).

Благодаря этой функции государство создает условия для отраслей хозяйствования, регулирует спрос – предложение, стимулирует сбережения граждан, выравнивает доходы отдельных групп, развивает малый и средний бизнес.

В последнее время исследователи все чаще отмечают наличие еще одной функции налогов – контрольной. Имеется в виду получение данных о темпах и тенденциях развития экономики. Она позволяет делать выводы о состоянии экономики, прогнозы ее дальнейшего развития.

### ***Система налогов – форма организации налогов (перечень налогов)***

Налогов достаточно большое количество, поэтому была разработана их классификация. Любая классификация условна и всегда имеет недостатки. Это касается и классификации налогов, в которой переплетены политические, юридические и экономические аспекты. Соответственно критерии классификации, верные с экономической точки зрения, не всегда правильны с точки зрения политики.

Значение классификации:

- способствует систематизации, что позволит исключить дублирование, например, при установлении налогов;
- правильное толкование налогового законодательства;
- оптимальное распределение налогового бремени.

Принято отличать следующие виды налогов:

1. *По форме взимания:* натуральные (продуктами производства, трудовая повинность и пр.) и денежные.

2. *По механизму уплаты*: прямые (подходно-поимущественные) и косвенные (на потребление).

В основе этого деления лежит учение о распределении налогового бремени. Прямыми называют те налоги, юридический субъект которых предположительно несет и экономическое бремя налогообложения. В отношении косвенных налогов изначально предполагается, что бремя их будет фактически переложено с лица, уплачивающего налог в бюджет, на какое-то лицо – носителя налога.

Теория переложения налогов, обосновывающая особенное распределение налогового бремени, возникла в эпоху зарождения буржуазных отношений и экономической науки. Она основана на предположении, что косвенные налоги полностью перекладываются на потребителя в составе цены товара, работы, услуги, а бремя прямых налогов лежит на производителе (продавце), прямые налоги не оказывают влияния на цену.

Однако было замечено, что не существует полностью перелаживаемых или неперелаживаемых налогов. Косвенные налоги не полностью переносятся на потребителя в связи с изменением цен на факторы производства, неэластичностью спроса, уклонения от уплаты налогов и другими причинами. В то же время прямые налоги могут частично перекладываться как на потребителей товаров, так и на продавцов сырья и материалов.

Теоретически первые взимаются в процессе приобретения и накопления материальных благ, вторые – в процессе их расходования. Так, подходный налог взимается при получении дохода; налог на имущество уплачивают собственники определенных видов имущества (сбережений). Это примеры прямых налогов. Акцизы, налог на добавленную стоимость хотя и по-разному поступают в бюджет, в конечном итоге оплачиваются потребителем товаров, в стоимость которых они включаются. Это примеры косвенных налогов.

Подходно-поимущественные налоги, в свою очередь, делятся на личные и реальные. Личные налоги уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли). Так, предприятия платят налог с суммы прибыли, подсчитанной на основе полученной выручки и произведенных расходов. Эти налоги учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика.

Реальными налогами облагается не действительный, а предполагаемый средний доход налогоплательщика, получаемый в данных

экономических условиях от того или иного предмета налогообложения (недвижимой собственности, денежного капитала и т. п.). Реальными налогами облагается прежде всего имущество, отсюда и название (real (англ.) – имущество). Во многих случаях невозможно определить доход, который получен от имущества либо деятельности, или проконтролировать правильность объявления плательщиком дохода. Например, сложно проконтролировать водителя такси, парикмахера и прочих работников сферы услуг. В таких ситуациях устанавливается плата за патент на перевозку людей в размере налога с предполагаемого дохода с учетом технической стороны налогообложения.

Другой причиной взимания реальных налогов является стремление уравнивать лиц, использующих имущество производительно и непроизводительно. Налогообложение доходов освободило бы от налогов лиц, использующих имущество, например земельный участок, только для отдыха.

Прямые налоги взимаются непосредственно с налогоплательщика в зависимости от его экономической возможности.

При косвенном налогообложении бремя налогообложения падает не на формальных плательщиков, а на потребителей (например, акцизы – на «предметы роскоши»).

Прямые налоги дают возможность учитывать размер доходов, это твердые, постоянные источники бюджета, а от косвенных налогов доход непостоянен. Косвенные налоги соизмеряются с действительной платежеспособностью населения, а прямые напрямую от нее не зависят. Взыскание прямых налогов обходится государству дешевле, а косвенные налоги, как правило, в большей степени скрывают от государства.

При прямом налогообложении каждый налогоплательщик точно знает, сколько он платит государству, соответственно противоположная ситуация складывается при косвенном налогообложении.

*3. По порядку определения размеров платежа:* квотативные (количественные) и распределительные (раскладочные):

1) определяется объект налогообложения и с него платится налог (налог на фонд заработной платы);

2) сначала определяется сумма налогообложения, потом она распределяется между субъектами. Каждый сам платит налог.

Раскладочные (репартиционные) налоги широко применялись на ранней стадии развития налогообложения. Их размер определяется

исходя из потребности совершить конкретный расход: выкупить короля из плена, построить крепостную стену и т. п. Суммы расхода распределялись между налогоплательщиками – на каждого приходилась определенная сумма налога.

В настоящее время раскладочные налоги используются редко, в основном в местном налогообложении. Например, размер местного целевого сбора на благоустройство территории и другие цели может быть определен по раскладочной системе исходя из конкретной потребности и числа жителей.

При установлении количественных (долевых, квотативных) налогов в противоположность раскладочным исходят не из потребности покрытия расхода, а из возможности налогоплательщика заплатить налог. Эти налоги непосредственно или косвенно учитывают имущественное состояние (доходность) налогоплательщика.

*4. По доминированию элементов юридического состава: персональные (personal) и пообъектные (in rem) налоги.*

При этом налоги относятся к той или иной группе в зависимости от того, какой из ключевых элементов юридического состава налога – субъект или объект – имеет доминирующее значение.

Персональные налоги основаны на принципе учета фактической платежеспособности конкретного субъекта обложения. Юридическая конструкция этих налогов предполагает, что размер и порядок налогообложения зависят в первую очередь от характера плательщика (налоговый резидент или нерезидент; национальное лицо или иностранное и др.). При этом статус субъекта налога (налогообложение определяется на основе критериев, не связанных с объектом налога) – главный критерий. Типичным примером такого налога служит налог на доходы физических лиц. Для определения условий взимания налога прежде всего необходимо установить статус получателя дохода. Так, любые доходы нерезидентов облагаются в России налогом по ставке 30 %, в то время как с доходов на налоговых резидентов страны налог уплачивается, как правило, по ставке 13 % (ст. 224 НК РФ).

Если определяющая роль в установлении условий налогообложения отводится объекту налога, то такой налог следует отнести ко второй группе. В этом случае статус плательщика налога находится в прямой связи с объектом налога, персональные характеристики, не соотносимые с объектом, не имеют определенческого значения.

К этой группе относятся налоги, облагающие собственность, владение (имущественные налоги), а также налоги, объектом которых служат юридически значимые действия: приобретение, реализация имущества, работ, услуг. Так, при обложении налогом собственности главенствующее значение имеет состав имущества, а не характеристики собственника. Последние могут иметь значение для установления особенностей процедуры уплаты налога, факультативных элементов юридического состава налога (льготы).

При обложении сделок наибольшее внимание также уделяется полному и всестороннему определению имущества, характеру операции с этим имуществом. Состав участников сделки по общему правилу несущественен для налогообложения. Такие черты пообъектных налогов определяют особенности налогового контроля за полнотой и своевременностью их уплаты: налоговая проверка невозможна без применения методов физического контроля. В ряде случаев для правильного налогообложения необходимо установить соответствие вида и качества ревизуемого имущества стандартам. В связи с этим проверяющие должны обладать не только знаниями налогового законодательства, но и быть специалистами в определенной сфере производства.

Классическим примером является история налогообложения алкогольной продукции. В Российской Империи одно время акциз со спирта рассчитывался исходя из крепости продукта (с градуса). Причем ставки акциза со спирта из винограда и фруктов были ниже ставок акциза с остального спирта. Акциз с пива и меда взимался с емкости чанов и котлов, в которых приготавливались эти напитки, либо по объему солода, употребленного на пивоварение, причем в законе были установлены минимальный процент экстраактивности солода и максимальной крепости пива. Чиновники акцизных управлений – контролеры и надсмотрщики – измеряли крепость напитков, состав сырья, условия производства и т. д.

Физический контроль требует серьезного административного вмешательства в деятельность предприятия, что создает почву для злоупотреблений. Кроме того, он требует специальных знаний в области техники и производства, при том что подготовка сотрудников налоговых ведомств отстает от темпов развития технологии.

Сегодня физический контроль имеет большое значение в основном для таможенных пошлин. Таможенные лаборатории проверяют

соответствие качества экспортируемых или импортируемых товаров заявленному в таможенной декларации. Проявлением этого метода является и введение налоговых постов на предприятиях по производству алкоголя.

Физический контроль заменяется контролем на основе данных бухгалтерского учета. Например, налог на имущество и налог с оборота организации рассчитывают исходя из данных бухгалтерских регистров. Контролируется формальная правильность определения объекта обложения в учетных документах. Однако метод определения налоговой базы современных пообъектных налогов нельзя назвать простым: все-таки формальное определение базы по имеющимся документам куда проще, чем тщательное исследование готового продукта и попыток точно определить его физические свойства. Стоимостная оценка – более современный метод подсчета налоговых обязательств.

Однако необходимо учитывать, что законодатель и по сей день не отказывается от определения объекта налогов посредством описания конкретных товаров, работ, услуг. Условия налогообложения зависят от детализации деятельности. Поэтому невозможно определить налоговую базу исключительно на основе цифровых данных бухгалтерского учета. Условия исчисления налогов все равно требуют, чтобы товары, работы, услуги были так или иначе индивидуализированы.

#### *5. Закрепленные и регулирующие налоги.*

Закрепленными называют налоги, которые на длительный период полностью или частично закреплены как доходный источник конкретного бюджета (бюджетов). Например, таможенные пошлины, сборы и иные таможенные платежи являются доходом федерального бюджета (ст. 50 Бюджетного кодекса Российской Федерации). Регулирующие доходы бюджета – это федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в бюджеты субъектов Федерации или местные бюджеты на очередной финансовый год.

Нормативы отчислений могут устанавливаться и на долговременной основе (не менее чем на 3 года). В качестве регулирующих федеральных налогов, например, используются акцизы, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий. Распределение сумм этих налогов между различными бюджетами происходит при утверждении федерального бюджета на конкретный год.

Субъекты Федерации, принимая законы о своих бюджетах, распределяют поступления, решают, какие региональные налоги и в каких пропорциях будут зачисляться в местные бюджеты.

*6. По степени компетенции органов власти различных уровней установлению и введению налогов* выделяют государственные (федеральные и региональные) и местные налоги.

Установление и введение федеральных налогов проводится решением высшего представительного органа государства. Они обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Эти налоги поступают только в федеральный бюджет.

Региональными признаются налоги, которые вводятся на территории соответствующего субъекта Федерации законом субъекта. Это не означает, что субъекты Федерации свободны в определении условий взимания региональных налогов. Налоговый кодекс РФ определяет, что, устанавливая региональный налог, представительные органы власти субъектов Федерации определяют налоговые льготы, ставку (в пределах, установленных Кодексом), порядок и сроки уплаты налогов, форму отчетности. Иные элементы налогообложения устанавливаются Налоговым кодексом Российской Федерации, т. е. на федеральном уровне (п. 3 ст. 12 ч. 1-й НК РФ).

Местные налоги устанавливаются и вводятся нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований. Устанавливая местный налог, соответствующий представительный орган вправе определить те же элементы юридического состава налога, что перечислены выше для региональных налогов. Ряд существенных элементов состава местных налогов также устанавливает федеральный законодатель (п. 4 ст. 12 ч. 1-й НК РФ).

Поступления от региональных налогов могут распределяться между бюджетом субъекта Федерации и местными бюджетами. Местные налоги зачисляются в соответствующие местные бюджеты.

*7. По назначению и использованию налогов:* общие и целевые (специальные).

Как правило, налог не имеет цели покрыть какой-нибудь конкретный расход. Налоги, не предназначенные для финансирования конкретного расхода, называют общими. Но в ряде случаев представляется целесообразным введение целевых налогов, собираемых для финансирования конкретных расходов бюджета.

Во-первых, с психологической точки зрения налогоплательщик с большей готовностью платит налог, в пользу которого он уверен. Так, налог с владельцев автотранспортных средств в Москве имел целевую направленность – на реконструкцию кольцевой автодороги.

Во-вторых, эти налоги могут вводиться для придания большей независимости конкретному государственному органу.

В-третьих, целевой характер налога может оправдываться тем, что необходимость затрат вызвана получением определенных доходов. Так, добыча полезных ископаемых требует проведения природно-восстановительных работ, работ по разработке новых месторождений. Поэтому пользователи недр платят налог на восстановление минерально-сырьевой базы.

Однако необходимо учитывать, что одним из конституционных принципов установления налогов и сборов является принцип ограничения их специализации. По общему правилу налог не предназначен для определенного расхода. Это одно из обязательных условий стабильности государственного бюджета и гарантия выполнения государством своих социальных и иных функций. Основанием данного принципа служит также закрепленное в Конституции РФ требование всеобщности и единства бюджета (ст. 114).

Установление целевых налогов должно быть обусловлено конституционно значимыми целями. Для введения целевого налога необходимо обосновать с конституционных позиций необходимость финансирования того или иного расхода именно за счет целевых поступлений. Целевые налоги предназначаются непосредственно для покрытия определенных расходов. Поэтому установление целевого налога требует особого механизма обособления поступающих средств. Для этого учреждаются дополнительный бюджет и специальные счета учета сумм налога.

#### *8. Регулярные и разовые налоги.*

Регулярные (систематические, текущие) налоги взимаются с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом либо занятия плательщиком каким-либо видом деятельности, приносящей доход. Например, подоходный налог с физических лиц и земельный налог взимаются ежегодно, налог на добавленную стоимость – ежемесячно или поквартально. Уплата разовых налогов связывается с событиями, не образующими системы. Например, уплата таможенной пошлины зависит от импорта или экспорта товара. Для кон-

кретного плательщика экспортно-импортная операция может иметь непостоянный, случайный характер. К разовым относится также налог с имущества, входящего в порядке наследования или дарения. Существуют и другие основания деления налогов на виды.

Подводя итог, необходимо отметить, что в системе экономического регулирования в целом и публичных финансов в частности важнейшим инструментом будут налоги, под которыми понимаются обязательные платежи, уплачиваемые в пользу государства или иного публичного субъекта.

Налоги выполняют определенные функции, основной из которых выделяют фискальную. Однако современное налогообложение не ограничено исключительно данной функцией, и многие современные исследователи выделяют регулирующую функцию<sup>23</sup>. Указанная функция налогов впервые была обоснована Дж. М. Кейнсом, который большое внимание уделял налоговому регулированию. Налоги способны выполнять протекционистскую функцию, которая заключается в том, что ввозимый на таможенную территорию товар всегда подвергается двойному обложению: сначала таможенными пошлинами, а затем – уравнительными налогами, взимаемыми при пересечении товаром таможенной границы.

Налоговая система представляет собой совокупность взаимосвязанных налогов и сборов, а также правила ее построения и функционирования. Возникающий в результате такого функционирования процесс налогообложения регулируется налоговым правом. Таким образом, реализация всех функций налогов происходит посредством налогового регулирования на основе принципов и норм действующего налогового законодательства.

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Из легального определения налога (п.1 ст. 8 НК РФ) выведите признаки налога.

2. Назовите функции налога. Трансформируются ли функции налога в процессе исторического развития?

---

<sup>23</sup> См., например, Крохина Ю. А. Налоговое право России : учебник. М., 2011. С. 28 – 31 ; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. В 2 т. Т. 1. М., 2009. С. 511 – 512 ; Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография. М., 2009. С. 144 – 147.

3. Почему НК РФ включает лишь одну классификацию налогов из возможных (в теории налогообложения)?

4. Заполните пропуски:

1) ...

Прямые /косвенные

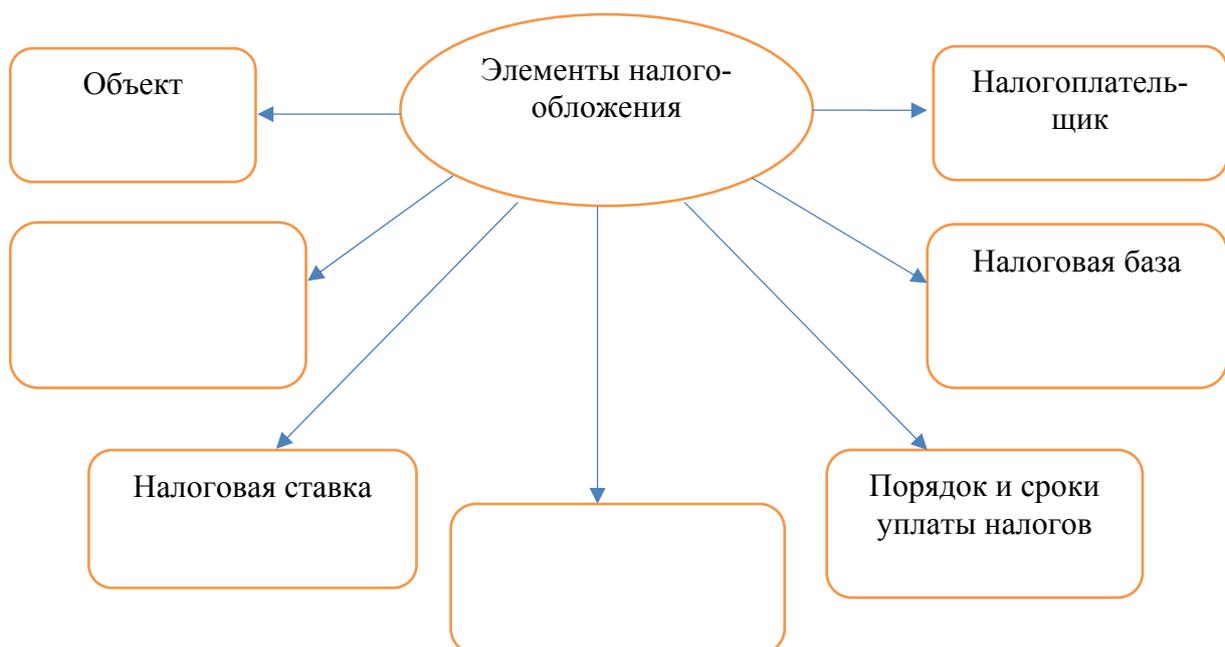
2) По назначению в бюджете

Общие /...

5. Заполните таблицу «Функции налогов».

Функция	Сущность
Регулирующая	
	Налог – важнейшая составляющая в формировании дохода бюджета государства
Распределительная	
	Отслеживание государством полного и своевременного поступления налогов в бюджет, оценивание действенности налогового механизма
Стимулирующая	

6. Заполните пропущенные пункты в схеме



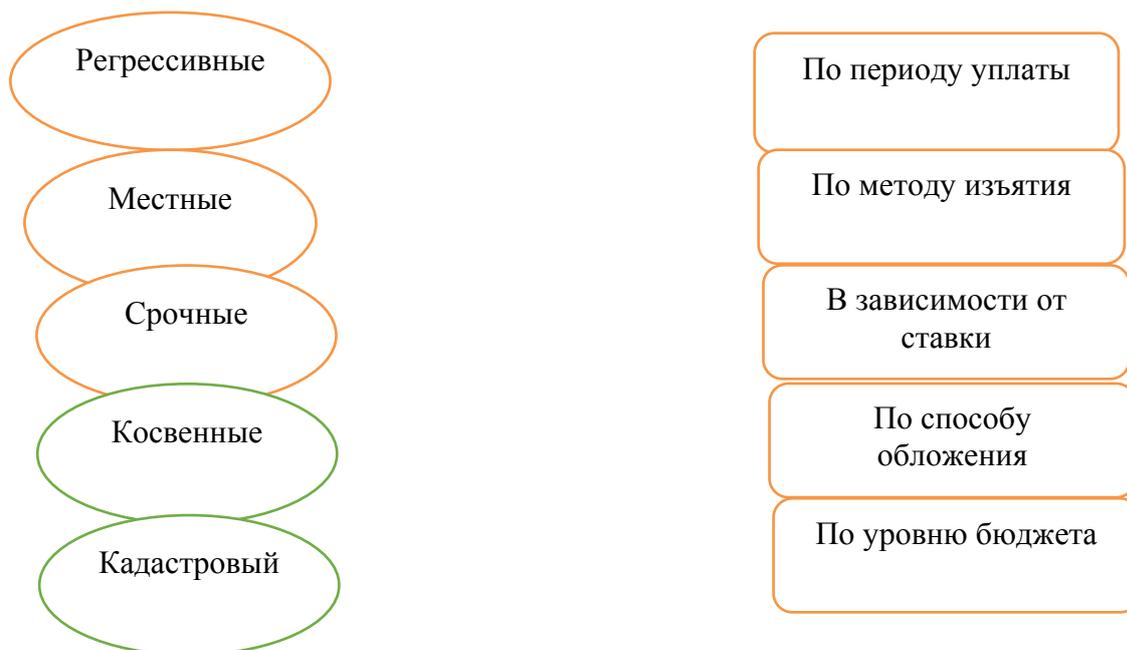
7. Определить и обосновать, какое словосочетание в этой последовательности лишнее: налоговый оклад, масштаб налога, налоговые льготы, источник налога.

8. Дайте характеристику таким признакам налога, как:

безвозмездность –

смена собственника –

9. Соотнесите налоги с критерием их классификации.



#### 1.4. Система налоговых органов как часть налоговой системы

Налоговые органы Российской Федерации – это неотъемлемый элемент налоговой системы России, они входят в систему органов исполнительной власти, наделенных от имени государства функцией управления в сфере налогообложения и налогового контроля. С учетом системы, структуры построения налоговых органов, выполняемых функций и правового регулирования организация и деятельность налоговых органов направлены на решение задачи по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обяза-

тельных платежей, установленных законодательством Российской Федерации. Система налоговых органов построена по принципу централизации и состоит из федерального органа исполнительной власти и его территориальных органов, наделенных полномочиями по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В настоящее время система налоговых органов состоит из двух уровней. Первый уровень – Федеральная налоговая служба (ФНС) Российской Федерации. Второй – территориальные налоговые органы.

Элементами системы налоговых органов считаются структуры Федеральной налоговой службы различного уровня, в совокупности образующие определенную иерархию.

Структура первого уровня системы налоговых органов – Федеральной налоговой службы – включает в себя руководство (руководителя и его заместителей) ФНС России, помощников (советников) руководителя и структурные подразделения по основным направлениям деятельности – управления центрального аппарата ФНС России, в которых, в свою очередь, образуются отделы. В штатное расписание управлений центрального аппарата ФНС России включаются должности федеральной государственной гражданской службы, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

К территориальным налоговым органам относятся<sup>24</sup>:

- 1) управления ФНС РФ по субъектам Федерации;
- 2) межрегиональные инспекции ФНС России.

В структуру межрегиональных инспекций в зависимости от направления деятельности входят:

- а) межрегиональная инспекция ФНС России по центральной обработке данных;
- б) межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам (9 инспекций);
- в) межрайонные инспекции по федеральным округам;
- г) межрайонная инспекция ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения;

---

<sup>24</sup> Приказ Минфина России от 09.08.2005 № 101н «Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» (в ред. от 05.04.2012) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2005. № 38.

3) инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня.

История развития российских налоговых органов уходит корнями в глубокую древность. Представляется целесообразным выделить в ней четыре основных этапа. Эти этапы непосредственно связаны с коренными изменениями в государственном устройстве российского государства. Первый период – период Киевской Руси и Московского государства, далее – период Российской Империи, третий – советский период и четвертый – современный период – состояние налоговой службы на сегодняшний день (с 1992 г. до настоящего времени).

В январе 1990 г. в системе Министерства финансов СССР была создана Государственная налоговая служба СССР согласно постановлению Совмина СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О Государственной налоговой службе»<sup>25</sup>. Служба имела в своей структуре три составных элемента: главную государственную налоговую инспекцию Министерства финансов СССР, государственную налоговую инспекцию министерств финансов союзных республик и налоговую инспекцию по автономным республикам, краям, областям, автономным областям, автономным округам, районам, городам и районам в городах.

Целью создания и основным видом деятельности Государственной налоговой службы РСФСР был контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством Союза ССР, союзных и автономных республик<sup>26</sup>.

Указом Президента РФ<sup>27</sup> Государственная налоговая служба была выделена из Министерства финансов РФ и преобразована в самостоятельный орган. Налоговая служба стала входить в систему органов федерального государственного управления Российской Федерации. Государственная налоговая служба была подчинена Президенту РФ

---

<sup>25</sup> Цокова В. А. Ретроспектива налоговой системы российского государства // Налоги и налогообложение. 2015. № 10. С. 795.

<sup>26</sup> Дубинский А. М. Становление и развитие налоговых органов в России (в честь 25-летия налоговых органов Российской Федерации) (окончание) // Финансовое право. 2016. № 2. С. 9.

<sup>27</sup> О Государственной налоговой службе Российской Федерации : указ Президента РФ от 31.12.1991 № 340 // Российская газета. 13 янв. 1992.

и Правительству РФ<sup>28</sup>. Как отмечает А. М. Дубинский, данный указ был издан с целью увеличения и повышения роли и значимости Государственной налоговой службы, для обеспечения ее независимости<sup>29</sup>.

Далее в 1998 г. указом Президента РФ<sup>30</sup> налоговая служба была реорганизована в Министерство по налогам и сборам. Данное Министерство – правопреемник Государственной налоговой службы РФ. По замечанию Е. Ф. Филипенко, это преобразование было проведено для усовершенствования структуры федеральных органов исполнительной власти, деятельность которых направлена на исполнение налоговой политики и усиление государственного контроля за своевременным поступлением налогов и предусмотренных законом платежей<sup>31</sup>. Стоит отметить, что в том же году к полномочиям Министерства по налогам и сборам стало относиться проведение контроля за производством и оборотом этилового спирта и алкогольной продукции. Данным полномочием Министерство обладало до февраля 2009 г., до передачи его Федеральной службе по регулированию алкогольного рынка.

С принятием указа Президента РФ № 314<sup>32</sup> Министерство по налогам и сборам было вновь преобразовано в Федеральную налоговую службу РФ. Согласно 15-му положению данного указа функции реорганизованного Министерства по налогам и сборам, а именно принятие нормативно-правовых актов в установленной сфере деятельности и ведение разъяснительной работы по налогам и сборам, были переданы Министерству финансов Российской Федерации.

Итоговым нормативно-правовым актом в преобразовании налоговой службы стало Постановление Правительства РФ об утвержде-

---

<sup>28</sup> О Государственной налоговой службе Российской Федерации : указ Президента РФ от 31.12.1991 № 340.

<sup>29</sup> Дубинский А. М. Становление и развитие налоговых органов в России (в честь 25-летия налоговых органов Российской Федерации) (окончание) // Финансовое право. 2016. № 2. С. 19.

<sup>30</sup> О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам : указ Президента РФ от 23.12.1998 № 1635 // Российская газета. 25 янв.1998. № 245.

<sup>31</sup> Филипенко Е. Система органов налоговой службы Российской Федерации // Право и экономика. 2009. № 5. С. 59.

<sup>32</sup> О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти : указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 // Собрание законодательства РФ. 2004. № 11. С. 945.

нии Положения о Федеральной налоговой службе<sup>33</sup>. В данном постановлении определено, что Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы являются правопреемником Министерства налогов и сборов.

Сегодня Федеральная налоговая служба – федеральный орган исполнительной власти, исполняющий функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления и своевременной уплатой обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации. Налоговая служба находится в ведении Министерства финансов РФ.

Итак, окончательная реорганизация налоговой службы завершилась в 2004 г., и на сегодняшний день ее правовое положение относительно стабильное.

На всем протяжении исторического развития государства налоги, сборы, пошлины были и остаются основным источником пополнения государственной казны. Первые налоги возникли с появлением древнерусского государства – Киевской Руси. В это же время появились профессиональные сборщики первых в государстве обязательных платежей – данщики, вирники, мытники и т. д. С развитием государственного устройства и образованием Московского государства, а впоследствии Российской Империи происходило становление налоговых органов: это разнообразные приказы, коллегии и казенные палаты. При совершенствовании налоговой системы в XIX в. появилось Министерство финансов, которое сосредоточило в себе функции по сбору налогов и наблюдению за их своевременной уплатой. Налоговые органы в своем историческом развитии прошли путь от приказа большого прихода – первого в истории России органа по сбору основных налогов и платежей – до современного состояния – Федеральной налоговой службы Российской Федерации.

Сегодня налоговые органы согласно ст. 1 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»<sup>34</sup> функционируют как единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сбо-

---

<sup>33</sup> Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // Собрание законодательства РФ. 2004. № 40. С. 3961.

<sup>34</sup> О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 // Бюллетень нормативных актов. 1992. № 1.

рах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, а также других обязательных платежей.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов России и является уполномоченным органом исполнительной власти в области налогов и сборов.

Она осуществляет свои полномочия через территориальные органы. Налоговая служба в государственном аппарате находится не изолированно от других государственных органов, взаимодействует с государственными органами, органами местного самоуправления, с Банком России, Федеральным казначейством, Пенсионным фондом России, с многофункциональными центрами, Росреестром, общественными объединениями и другими государственными структурами.

Основное предназначение Федеральной налоговой службы заключается в эффективной контрольно-надзорной деятельности и предоставлении высокого качества услуг для ведения бизнеса, соблюдения прав налогоплательщиков и формирования финансового базиса государства<sup>35</sup>. В связи с этим уделяется большое внимание повышению уровня налоговой культуры налогоплательщиков.

Наряду с предназначением налоговой службы имеются и основные направления деятельности. К таковым относятся соблюдение законодательства о налогах и сборах, создание благоприятных условий налогоплательщикам для исполнения ими законно установленной в Конституции РФ обязанности.

Правовое положение службы основывается на конституционных нормах, закрепляющих важнейшие принципы налогообложения, основы разграничения компетенции между Российской Федерацией и ее субъектами. Эти нормы содержатся в ст. 57, 71, 72, 78, 106 Конституции Российской Федерации. Например, в ст. 57 Конституции РФ отражена одна из обязанностей граждан России – платить законно установленные налоги и сборы<sup>36</sup>. В ст. 78 сказано, что федеральные органы исполнительной власти для осуществления своих полномочий могут создавать свои территориальные органы и назначать должностных

---

<sup>35</sup> Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ [Электронный ресурс]. URL: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) (дата обращения: 22.04.2017).

<sup>36</sup> Конституция Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

лиц<sup>37</sup>. А как было сказано выше, ФНС – это орган исполнительной власти.

Закон о налоговых органах<sup>38</sup> является основным при определении порядка организации и деятельности налоговых органов, ключевым же нормативным правовым актом, определяющим правовой статус налоговых органов, можно назвать Положение о Федеральной налоговой службе. Согласно данному Положению Федеральная налоговая служба и ее территориальные отделы имеют статус юридического лица<sup>39</sup>.

Функциональная общность налоговых органов состоит в том, что все они от центрального аппарата ФНС России до инспекции муниципального уровня осуществляют административно-юрисдикционную деятельность.

Как отмечает Г. Г. Нестеров, часто административно-правовую деятельность налоговых органов путают с их административной деятельностью. Он считает, что их необходимо разграничивать. Административно-правовая деятельность – правоспособность налоговых органов, определяющаяся статусом государственного органа исполнительной власти, который исполняет функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах и выражается в наделении руководителей налоговых органов, при необходимости их заместителей, определенными правами. К таким правам он относит право принимать решение о привлечении физических лиц и организаций к ответственности за совершение налоговых правонарушений, право взыскания недоимок, пеней, а также штрафов в установленном законом порядке<sup>40</sup>.

Для выполнения возложенных на Федеральную налоговую службу функций в Положении определены ее полномочия, основанные, как пишет А. Ю. Ильин, на административно-правовом меха-

---

<sup>37</sup> Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ.

<sup>38</sup> О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016).

<sup>39</sup> Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 12.11.2016).

<sup>40</sup> Нестеров Г. Г. Административно-правовая деятельность налоговых органов в налоговом производстве // Налоги. 2009. № 3. С. 10.

низме регулирования финансовых правоотношений, разновидностью которых являются налоговые отношения<sup>41</sup>.

Согласно анализу налогового законодательства представляется целесообразным рассмотреть полномочия налоговых органов следующим образом.

Федеральная налоговая служба наделена контрольными полномочиями за соблюдением законодательства о налогах, сборах, различных обязательных платежах, за валютными операциями резидентов и нерезидентов. Согласно закону РФ служба осуществляет контроль за соблюдением правил и требований к контрольно-кассовой технике<sup>42</sup>, контролирует проведение азартных игр и лотерей.

Стоит отметить, что Федеральная налоговая служба проводит контроль и надзор за исполнением структурными подразделениями службы и ее должностными лицами требований налогового законодательства и иных нормативных правовых актов, действующих на территории Российской Федерации.

Следующее направление деятельности – выдача в установленном порядке различных свидетельств: свидетельства о регистрации лица, совершающего операции и действия с прямогонным бензином, денатурированным этиловым спиртом, а также специальных марок для маркировки табака и табачных изделий, которые произведены на территории Российской Федерации.

Налоговая служба производит в установленном законом порядке регистрацию юридических и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей. Стоит отметить, что в 2016 г. появилось нововведение в государственной регистрации. Как отмечает С. В. Булаев, оно направлено на обеспечение максимальной достоверности сведений Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ)<sup>43</sup>. Новшеством также являются проверка достоверности сведений, включаемых (до регистрации) или уже включенных в

---

<sup>41</sup> Ильин А. Ю. Федеральная налоговая служба в системе органов исполнительной власти // Финансовое право. 2013. № 5. С. 33.

<sup>42</sup> О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) с использованием платежных карт : федер. закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ (ред. от 03.07.2016) // Собрание законодательства РФ. 2003. № 54. С. 1957.

<sup>43</sup> Булаев С. В. Обновленная налоговая отчетность // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2017. № 2. С. 16.

ЕГРЮЛ, возможность внесения записи о недостоверности сведений о юридическом лице самим регистрирующим органом без заявления юридического лица и вынесения судебных актов. Сейчас данное новшество активно внедряется.

Налоговая служба осуществляет регистрацию контрольно-кассовой техники. В настоящее время одной из основных задач, стоящих как перед налогоплательщиками и налоговыми органами, является поэтапный переход к новой контрольно-кассовой технике (онлайн-кассам).

Аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц осуществляет тоже налоговая служба.

В установленном законодательством Российской Федерации порядке налоговая служба ведет Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), Единый реестр налогоплательщиков, осуществляет по просьбе налогоплательщиков выписки из них, ведет реестр организаторов азартных игр.

Налоговая служба выдает гражданам при обращении свидетельство – индивидуальный номер налогоплательщика (ИНН), который с 2016 г. может выдать любая налоговая инспекция на территории Российской Федерации вне зависимости от территориальной приписки.

Необходимо отметить полномочия налоговой службы в области нормотворчества. Как отмечает В. Е. Кузнеченкова, налоговые органы не имеют права осуществлять в установленной сфере деятельности нормативное регулирование, исключением считаются случаи, указанные в федеральных законах, указах Президента Российской Федерации и постановлениях Правительства Российской Федерации<sup>44</sup>. Например, в законе о внесении изменений в некоторые законодательные акты РФ сказано, что Министерство финансов РФ полномочно издавать правовые акты в сфере налогообложения<sup>45</sup>. Часть первая Налогового кодекса РФ дополняет полномочия ст. 34.2 и 80, до-

---

<sup>44</sup> Кузнеченкова В. Е. Налоговый правотворческий процесс в системе правовых категорий // Финансовое право. 2016. № 6. С. 36.

<sup>45</sup> О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации : федер. закон № 58-ФЗ от 29.06.2004 (ред. от 03.07.2016) // Собрание законодательства РФ. 2004. № 27. С. 2711.

бавляя к ним издание приказов о формах отчетности и инструкций по их заполнению<sup>46</sup>. Также в Налоговом кодексе РФ сказано, что налоговая служба утверждает формы налогового уведомления, требования об уплате налогов, основания и порядок проведения выездной налоговой проверки и некоторое другое.

Федеральная налоговая служба обладает и процессуальными полномочиями, предъявляя в суды общей юрисдикции и арбитражные суды иски, осуществляя производство по административным делам о нарушении налогового законодательства, рассматривая жалобы в административном порядке.

Н. А. Петрова в своей статье, обобщающей деятельность ФНС России за 25 лет, отмечает, что сегодня нагрузка на суды, рассматривающие налоговые споры, снизилась почти в три раза, а судебные разбирательства между налоговыми органами и налогоплательщиками происходят все реже. Она уточняет, что в период с 2010 по 2015 г. намного уменьшилось количество жалоб<sup>47</sup>. По словам М. В. Мишустина, количество судебных споров с бизнесом снизилось в 2016 г. в три раза<sup>48</sup>.

Представляется, что этому во многом способствовали введенный досудебный порядок урегулирования споров и высокая квалификация налоговых инспекторов, к которым обращаются за помощью налогоплательщики. Подтверждением этому могут служить статистические данные результатов оценки гражданами качества предоставления государственных услуг, оказанных ФНС России за 2015 – 2016 гг., на примере инспекций Владимирской области.

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Перечислите функции ФНС России.
2. Охарактеризуйте правовой статус службы.

---

<sup>46</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. С. 3824.

<sup>47</sup> Петрова Н. А. Федеральная налоговая служба: 25 лет позади // Налоговая проверка. 2016. № 1. С. 11.

<sup>48</sup> Мишустин М. В. Подведение итогов работы налоговых органов за 2016 год на расширенной коллегии ФНС России [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 27.05. 2017).

3. Заполните недостающие элементы в схеме «Структура налоговых органов».



4. Используя предложенный список, заполните таблицу «Права и обязанности налоговых органов»:

- 1) осуществление налоговых проверок;
- 2) консультация налогоплательщиков на бесплатной основе;
- 3) вызов для дачи пояснений налогоплательщиков в налоговые органы;
- 4) выемка документов, которые могут свидетельствовать о факте налоговых правонарушений, когда имеются основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- 5) взыскание пени;
- 6) соблюдение законодательства о налогах;
- 7) возвращение излишне уплаченных сумм налогов;
- 8) учет налогоплательщиков.

Права	Обязанности

5. Определите, что из нижеперечисленной последовательности не относится к задачам налоговых органов:

валютный контроль, проведение таможенной статистики, контроль за соблюдением законодательства о налогах, защита прав на интеллектуальную собственность, объяснение организациям и физическим лицам их прав и обязанностей в сфере налоговых правоотношений.

6. Укажите, что является функциями и полномочиями налоговых органов:

- проведение налоговых проверок;
- информирование лиц, платящих налоги, о каких-либо изменениях в законодательстве;
- задействование в подготовке проектов законов, касающихся налогообложения;
- объяснение организациям и физическим лицам их прав и обязанностей в сфере налоговых правоотношений;
- вызов для дачи пояснений налогоплательщиков в налоговые органы;
- возвращение излишне уплаченных сумм налогов.

## **Глава 2. СОВРЕМЕННЫЕ ВЫЗОВЫ ДЛЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ПУТИ ИХ ПРЕОДОЛЕНИЯ ПРАВОВЫМИ СРЕДСТВАМИ**

### **2.1. Критерии оценки налоговой системы**

Руководствуясь принципами справедливости и эффективности при построении налоговой системы и ее регулировании, государственная администрация неизбежно сталкивается с проблемой их совмещения. Полностью совместить выполнение этих принципов не

реально: в 90 % случаев приходится отчасти «отодвигать» эффективность на второй план в пользу справедливости и (или) наоборот.

В связи с тем, что некоторые недостатки налоговой системы по своей сути неизбежны, было принято решение выделить критерии, на основании которых и будет оцениваться та или иная налоговая система.

Производя сравнение налоговых систем и оценивая возможности их совершенствования, целесообразно учитывать в первую очередь критерии относительного равенства обязательств, основанного на принципе справедливости, экономической нейтральности, бюджетной эффективности, гибкости и контролируемости налогов со стороны плательщиков<sup>49</sup>.

1. *Справедливость*. Данный критерий основан на общепринятом в обществе понимании справедливости. Обязанность платить налоги должна в равном объеме предъявляться ко всем гражданам. В силу того, что большинство людей, проживающих на территории одного государства, имеют разный заработок и разные источники дохода, соответственно они находятся в разном положении с экономической точки зрения, и для упрощения использования принципа справедливости их необходимо объединить в более или менее однородные группы. Разделение должно происходить по конкретным основаниям, связанным именно с итогами деятельности людей, а не качествами, данными им от рождения (пол, раса, национальность и т. д.)

Справедливое равное распределение обязательств рассматривают по вертикали и по горизонтали. Вертикальное равенство представляет собой ситуацию, при которой, например, к индивидам из разных социальных слоев применяются различные требования. К примеру, индивиды с меньшим доходом платят меньший налог. Горизонтальное равенство подразумевает под собой, что люди в равном социальном положении несут одинаковые обязательства.

Можно сделать вывод о том, что желательным является разделение величины налогов в соответствии с выбором людей в отношении общественных благ. Такое разделение по своей сути не противоречило бы идеям равенства. Тот, чьи запросы значительно больше, платил бы налог на порядок выше, но в то же время ко всем применялся бы один и тот же подход, и у каждого была бы возможность в той или иной степени изменить свое положение.

---

<sup>49</sup> Серазетдинова Н. В. Критерии оценки налоговых систем, их взаимосвязь и противоречия // NovaInfo.Ru. 2017. Т. 1. № 65. С. 153 – 156.

Вместе с этим в данном случае возможно получить лишь равенство относительно одного конкретного принципа, одинаково (хотя и с разными результатами) применяемого ко всем потенциальным плательщикам налогов. Существуют два основных принципа дифференциации налогов: принцип получаемых выгод и принцип платежеспособности.

Принципу получаемых выгод соответствует различие в объеме налогового бремени, соотносящееся с различиями в полезности тех или иных действий государства для разных индивидов плательщиков налогов. А именно, если для одного конкретного налогоплательщика эти действия выгоднее (полезнее), чем для другого, то размер налога для первого индивида должен быть выше<sup>50</sup>.

Поскольку невозможно объективно оценить индивидуальную готовность людей платить за те или иные необходимые им общественные блага, постольку принцип получаемых выгод на практике применяется очень ограниченно.

Область применения принципа платежеспособности гораздо шире. Он подразумевает под собой соразмерность налогообложения не субъективной готовности, а объективной возможности отдельных налогоплательщиков нести налоговое бремя. Такая возможность измеряется объемом приобретаемых доходов (подходный налог, налог на прибыль), объемом покупок (акцизы) и т. п. В реальной жизни принцип платежеспособности достаточно трудно заменить каким-либо другим.

Любой отдельно взятый принцип, положенный в основу относительного равенства налоговых обязательств, предусматривает равенства как по горизонтали, так и по вертикали. Ни одна налоговая система не предусматривает учет всех без исключения конкретных компонентов доходов<sup>51</sup>.

В то же время отдельные наиболее заметные и весомые компоненты нередко принимаются во внимание. Это относится, в частности, к «услугам» жилья, которым пользуются его владельцы.

Для примера можно привести такую ситуацию. Представим две семьи, одна из которых тратит четверть своего дохода на аренду жи-

---

<sup>50</sup> Слободчиков Д. Н. Критерии оценки эффективности налогообложения в системе налогового регулирования // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 3. С. 60 – 66.

<sup>51</sup> Там же.

ля, а вторая живет в таком же по качеству собственном доме, полученном по наследству, но имеет денежный доход на 25 % ниже, чем первая. По факту семьи существуют в абсолютно равном положении и нет оснований предоставлять второй из них преимущества в налогообложении. Но довольно высокое значение имеет вопрос о том, что семья, живущая в доме, принадлежащем ей на праве собственности, несет дополнительные расходы на выплату налога на недвижимость. Если же все-таки такой налог существует и он довольно высок, то учет «услуг» жилья, находящегося в собственности, при определении величины подоходного налога может привести к нарушению принципа равенства, если рассматривать эту ситуацию в контексте налоговой системы, взятой в целом.

Проблему относительного равенства следует анализировать не только по отношению к каждому отдельному налогу, но и со стороны плательщиков налогов, для которых в конечном итоге важны совокупные обязательства перед государством<sup>52</sup>.

2. *Экономическая нейтральность.* Данный критерий можно назвать неким индикатором эффективности налоговой системы. При помощи этого критерия можно оценить воздействие налогов на рыночное поведение как потребителей, так и производителей, а также на эффективность распределения ресурсов в условиях их ограниченности.

Большинство налогов воздействует на мотивацию экономических агентов, побуждая их принимать решения, отличающиеся от тех, которые были приняты при отсутствии данного налога. Такие налоги называют искажающими. Налог, который не оказывает такого действия, называется неискажающим (например, единовременная подушная подать).

Нейтральность не означает, что налог вообще никак не затрагивает реальные экономические процессы и распределение ресурсов. Иными словами, нейтральный налог не является неощутимым. Обычно, когда говорят об искажающем налогообложении, подразумевают негативное влияние на эффективность. Это верно при условии, что «доналоговое» равновесие было оптимальным. Данное условие, в свою очередь, предполагает отсутствие изъянов рынка. Если же налогообложение осуществляется в зоне изъянов рынка, где свободное

---

<sup>52</sup> Слободчиков Д. Н. Критерии оценки эффективности налогообложения в системе налогового регулирования.

действие рыночных сил не обеспечивает максимальной эффективности, искажающее действие налога способно иногда оказаться его достоинством. Разумеется, для этого налог должен быть сконструирован специальным образом, чтобы полностью или хотя бы частично нейтрализовать изъян рынка, например, налоги на источники загрязнения окружающей среды.

Коль скоро он влияет на эффективность, то, очевидно, не является нейтральным. Вместе с тем его искажающее действие ведет не столько к потерям, сколько к приобретениям. В подобных случаях искажающие налоги принято называть корректирующими.

Однако гораздо чаще искажающий эффект налогообложения проявляется в экономических потерях, а не приобретениях, точнее говоря, в переходе к ситуации, уступающей первоначальному «доналоговому» равновесию. Поэтому на практике, анализируя конкретный налог с позиций экономической эффективности, чаще всего фокусируют внимание на минимизации порождаемых им искажений. В этом контексте экономическая эффективность налога предполагает как можно большую его нейтральность.

Идеальной считается ситуация, при которой налоговая система полностью состоит из неискажающих налогов, однако существуют и негативные стороны такой ситуации: такая система не отвечает другим не менее важным критериям<sup>53</sup>.

Стоит отметить, что искажения связаны не с размером суммы, собираемой государством, а именно с формой налогообложения, способом, которым происходит сбор средств. Минимизация искажений – одна из основных задач и проблем техники налогообложения, притом очень существенная.

Попыткой хоть немного приблизиться к нейтральной системе было введение М. Тэтчер подушного налога в Великобритании. Идея заключалась в следующем: ввести подушный налог под названием «районный налог» по единой ставке для каждого взрослого гражданина, проживающего на определенной территории, и направить его на цели местного сообщества, предусмотрев налоговые выплаты (т. е. скидки), которые никогда не должны были достигнуть 100 %. При

---

<sup>53</sup> Маньшин Д. М., Суглобов А. Е. Использование критериев оценки эффективности налогообложения в системе налогового регулирования // Вестник экономической безопасности. 2014. № 1. С. 19 – 24.

проведении задуманной реформы основным должен был стать принцип финансовой ответственности. Также задумывалось привести к единой ставке в масштабах всего государства и профсоюзные взносы. Введением такого налога премьер-министр надеялась получить выигрыш в голосах электората. Но на практике совершенно нейтральная система невозможна.

3. *Бюджетная эффективность* связана с затратами на сбор налогов. В затраты на сбор налогов входят расходы на содержание налоговой системы, затраты времени и средств плательщиков, связанных с определением причитающихся налоговых сумм, их перечислением в бюджет и документированием правильности уплаты налогов, расходы на консультации и др.

Чем проще построена система, тем ниже издержки ее функционирования. Налоговая система считается достаточно эффективной при соблюдении двух условий:

- если она обеспечивает налоговые доходы в объеме, достаточном для выполнения государством своих функций;
- если она способствует созданию финансовых условий для возобновления воспроизводственных процессов.

4. *Критерий гибкости налогов* подразумевает под собой возможность системы нормально реагировать на изменение макроэкономической ситуации в стране, прежде всего, на смену фаз цикла. Гибким налогом можно считать налог на прибыль, который неким образом сглаживает цикл деловой активности и стабилизирует ситуацию.

5. *Прозрачность*. Смысл данного критерия состоит в наличии контроля налоговой системы со стороны большинства налогоплательщиков. Люди должны иметь представление о том, какие налоги они платят, по какой ставке, как осуществляется платеж и т. п. Учитывая изложенное, можно сказать о том, что не являются прозрачными косвенные (покупатель в магазине не может отследить НДС, акцизы, таможенные платежи и т. п., включаемые в цену товара), немаркированные (так как неизвестно, на какие цели они будут использованы), организационно-сложные налоги.

Разумно было бы ввести ряд более скромных требований, пригодных для детальной оценки фактически применяемых налогов и позволяющих фокусировать внимание на частичных улучшениях и ухудшениях той или иной налоговой системы. Если некоторые несо-

вершенства в принципе неизбежны, то необходимо наличие и таких критериев, которые были бы более нейтральными и позволяли отсекаать наихудшие варианты и отбирать в меру приемлемые.

Поскольку описанные критерии оценки налоговых систем не предназначены для нахождения некоторого идеального состояния, неудивительно, что они не всегда в полной мере согласуются между собой.

К примеру, аккордный налог привлекателен с точки зрения экономической нейтральности и организационной простоты, но при этом не отличается гибкостью. Что же касается принципа равенства обязательств, то следует напомнить: речь идет о равенстве относительном. Если иметь в виду увязку регулярно взимаемых налогов со способностью их уплачивать, то аккордное налогообложение не подходит.

В то же время, например, пропорциональный подоходный налог можно считать реализующим принцип относительного равенства. Он также до некоторой степени обладает гибкостью. Вместе с тем с точки зрения организационной простоты он значительно уступает аккордному, поскольку предполагает контроль за размерами фактически получаемых доходов. Кроме того, такой налог не является экономически нейтральным.

За некоторой несогласованностью критериев нередко скрывается конфликт между требованиями экономической эффективности и справедливости. Нейтральность, организационная простота и гибкость связаны преимущественно с первым требованием, относительное равенство обязательств и контролируемость – в большей мере со вторым. Противоречия между этими требованиями не могут быть полностью устранены и сказываются при решении многих конкретных проблем.

Это относится, в частности, к вопросу о налоговых льготах. Чаще всего их правомерность обосновывается с позиций справедливости. Например, вычет из налогооблагаемых сумм средств, израсходованных на лечение, может быть оправдан тем, что болезнь фактически создает неравенство (потерю благосостояния) при данной величине дохода. Однако любые льготы предполагают относительное усложнение налоговой системы и, как правило, усиливают ее искажающее воздействие.

Принимая во внимание все рассмотренные критерии, удастся, с одной стороны, выбирать пусть не безукоризненные, но приемлемые

компромиссные варианты налоговой системы, а с другой – различать не только достоинства, но и недостатки избранного варианта, по мере возможности уравнивая последние специально подобранными мерами социально-экономической политики.

Именно потому что на практике приходится довольствоваться такими решениями, которые всего лишь обеспечивают компромисс между несколькими не вполне согласующимися между собой критериями, отсутствует какой-либо единственный вариант налоговой системы, способный продемонстрировать свои преимущества перед любыми другими. Разнообразие структур налогообложения в немалой степени обусловлено тем, что в разных странах придают не вполне одинаковое значение отдельным критериям, точнее, их относительной значимости.

Так, с точки зрения организационной простоты косвенные налоги в целом превосходят прямые, зато обычно уступают им с позиций контролируемости и соответствия принципу платежеспособности. Для государств со стабильно развивающейся экономикой, располагающих эффективно действующими налоговыми службами, организационная простота налога, позволяющая равномерно и достаточно полно собирать его на протяжении всего года при невысоких административных издержках, не так важна, как для государств с меньшим уровнем социально-экономического благополучия, испытывающих затруднения со сбором прямых налогов. Это во многом объясняет существенные различия в соотношениях прямого и косвенного налогообложения в отдельных странах.

Таким образом, подводя итог, мы выделили основные критерии оценки налоговой системы:

1. **Нейтральность.** Заключается в том, что налоговая система не должна по возможности искажать принятия решений экономическими субъектами. Совершенно нейтральная система на практике почти невозможна.

М. Тэтчер попыталась ввести в Великобритании подушный налог – одинаковый для всех, он не должен был искажать принятия решений, так как был неизбежен и всегда в одной сумме. В настоящее время в РФ в этой сфере наблюдается улучшение ситуации, например, отменены налоговые льготы.

2. **Справедливость.** Налоги должны быть соразмерны тому, какой возможностью платить налоги обладает налогоплательщик. В

этой связи можно задать вопрос, актуальный в настоящее время для России: необходимо ли прогрессивное налогообложение?

3. Бюджетная эффективность. Государство должно быть обеспечено достаточными ресурсами и не должно израсходовать на себя много средств.

Налоговая система считается достаточно эффективной при соблюдении двух условий:

а) если она обеспечивает налоговые доходы в объеме достаточном для выполнения государством своих функций;

б) если она способствует созданию финансовых условий для возобновления воспроизводственных процессов.

Качественная характеристика любой налоговой системы – ее тяжесть, т. е. мера давления совокупности налогов на экономическую и социальную жизнь общества.

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Перечислите критерии оценки налоговой системы.

2. Дайте характеристику каждому критерию применительно к Российской Федерации.

3. Какова, по вашему мнению, налоговая нагрузка и налоговые условия ведения предпринимательской деятельности в российской экономике?

4. Заполните таблицу.

№ п/п	Критерий оценки налоговой системы	Характеристика налоговой системы России (комментарий)

## **2.2. Правовая основа налоговой системы Российской Федерации**

Конституция Российской Федерации является основным нормативным правовым актом, обязывающим каждого платить законно установленные налоги и сборы. Данная обязанность закреплена ст. 57 Основного закона государства. Как отмечает М. Ю. Березин, кроме указанной статьи существует ряд положений, которые тем или иным образом влияют на структуру и содержание институтов налогового

права, степень их ограничительного воздействия на основные права и свободы граждан, на выбор направления развития и совершенствования данных институтов<sup>54</sup>. В табл. 1 рассмотрены конституционные положения, определяющие формирование институтов и всей совокупности норм налогового права.

Таблица 1

**Влияние конституционных институтов  
на налоговую систему России**

Институты, оказавшие влияние на развитие налогового права России	Статьи Конституции РФ
Федеративное устройство государства	Ч. 1 ст. 1, ч. 3 ст. 5, ч. 2 ст. 4, ст. 12, 71 – 72, 75, ч. 1, ст. 132
Единство государства	Ст. 8, ч. 2 ст. 27, ч. 1 ст. 74
Органы государственной власти	Ч. 3 ст. 104, ст. 106, п. «б» ч. 1 ст. 114
Равенство граждан	Ст. 19, ч. 2 ст. 6
Права, свободы и обязанности граждан	Ст. 2, 7, ч. 2 ст. 6, ст. 57, ч. 3 ст. 62
Обладание имуществом и его использование	Ст. 9, ч. 1 ст. 36, ч. 1 ст. 34, ст. 35, ч. 1 ст. 40
Процессуальные институты	Ст. 49 – 51
Ответственность	Ст. 53 – 54
Процесс обжалования	Ч. 1 ст. 15, ч. 2 ст. 118, ст. 125 – 127

В качестве примера необходимо рассмотреть ч. 1 ст. 1 Конституции РФ о федеративном устройстве государства. Указанное положение оказывает непосредственное влияние на институты налогового права, потому как в соответствии с принципом федеративного устройства разделяет налоговую систему России на три уровня – федеральные, региональные и местные налоги и сборы. Данное деление оказывает прямое влияние на законодательную основу российского налогообложения, разграничивая нормативно-правовую основу по указанным уровням.

Базовым правовым актом на федеральном уровне, регулирующим налогообложение, является Налоговый кодекс (далее – НК РФ), состоящий из двух частей – Общей и Особенной.

Первая часть НК РФ принята Государственной Думой 16 июля 1998 г., а вступила в силу 1 января 1999 г. В Общей части НК РФ за-

<sup>54</sup> Березин М. Ю. Институты налогового права в системе конституционных норм // Государство и право. 2008. № 12. С. 105.

креплены основные принципы и институты налогового права, на формирование которых оказали влияние вышеперечисленные разделы Конституции РФ.

Вторая часть НК РФ принята Государственной Думой 19 июля 2000 г., вступила в силу 5 августа 2000 г. Особенная часть раскрывает экономико-правовые модели конкретных налогов и сборов, не имея в своей структуре основополагающих начал.

Налоговое законодательство имеет ряд особенностей и отличается от иных актов, регулирующих правоотношения в различных отраслях, например, сроки вступления в силу. Так, в п. 1 ст. 5 НК РФ закреплено, что 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 некоторых случаев. Что касается актов о сборах, то они вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. Акты законодательства о налогах и сборах в части регулирования страховых взносов вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного расчетного периода по страховым взносам.

В п. 2 той же статьи указано, что акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги, сборы и (или) страховые взносы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и (или) плательщиков страховых взносов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Субъектами Российской Федерации принимаются региональные законы и иные нормативные правовые акты, регулирующие установление и порядок взимания налогов и сборов на территории соответствующего субъекта. Так, например, законом Владимирской области от 27.11.2002 № 119-ОЗ «О транспортном налоге» установлены порядок, ставки, сроки уплаты указанного вида налога, которые распространяются на всю территорию субъекта. Размеры налоговых ставок

устанавливаются субъектами самостоятельно, но не выше закрепленных Налоговым кодексом.

Третий уровень законодательной базы налоговой системы представлен нормативными правовыми актами местного самоуправления, которые принимаются представительными органами муниципальных образований и действуют только на соответствующей территории.

Нормативные правовые акты регионального и местного уровней не должны противоречить нормам Конституции РФ и федеральному законодательству о налогах и сборах.

Что же касается подзаконных актов, то в п. 1 ст. 4 НК РФ сказано, что Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издаются нормативные правовые акты, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Так, федеральным органом исполнительной власти, который уполномочен осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов, является Министерство финансов России. Деятельность данного органа исполнительной власти осуществляется в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.06.2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации». Данным нормативно-правовым актом утверждается подотчетность Федеральной налоговой службы Министерству финансов Российской Федерации.

Кроме актов Правительства РФ к подзаконным актам, являющимся источниками налогового права, относятся указы Президента РФ, акты федеральных органов исполнительной власти Российской Федерации, акты органов исполнительной власти субъектов и исполнительных органов местного самоуправления. Нормативные правовые акты по вопросам налогообложения вправе издавать на федеральном уровне только Министерство финансов России и Министерство экономического развития России.

Среди источников налогового права особую роль играют акты судов высших инстанций, а именно Высший арбитражный суд РФ и

Верховный суд РФ дают разъяснения по вопросам судебной практики, конкретизируя положения законодательства о налогах и сборах и осуществляя толкование налоговых норм.

Исследуя источники налогового права, не стоит забывать о международных договорах, содержащих положения, касающиеся налогообложения и сборов. Наиболее распространенные из них – об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы.

Таким образом, источники налогового права разделяются на федеральные законы, законы субъектов РФ и нормативные акты муниципальных образований. В отличие от законов подзаконные акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Приоритетное положение по отношению к национальному законодательству, которое закреплено п. 4 ст. 15 Конституции РФ и ст. 7 Налогового кодекса РФ, занимают международные договоры (соглашения).

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Перечислите нормативные правовые акты, регулирующие налогообложение в Российской Федерации.
2. В чем особенность правовой базы налогообложения?
3. Дайте характеристику юридической техники НК РФ.
4. Определите тенденции развития налогового законодательства России.

### **Ответьте на тестовые вопросы**

1. В системе российского налогового законодательства разъяснительный характер имеют:
  - а) законы РФ;
  - б) указы Президента РФ;
  - в) письма Министерства финансов РФ;
  - г) письма Банка России.
2. Федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс в части установления новых налогов, вступают в силу не ранее чем:
  - а) по истечении месяца со дня их официального опубликования;
  - б) 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу;
  - в) 1 января года, следующего за годом их принятия.

3. Обратную силу имеют законодательные акты о налогах и сборах:
- а) повышающие налоговые ставки;
  - б) устанавливающие новые налоговые обязательства;
  - в) смягчающие ответственность за налоговые правонарушения;
  - г) отягчающие ответственность за налоговые правонарушения.

### **2.3. Дисбаланс налоговой системы: причины и пути преодоления**

В условиях рыночных отношений доминирующая роль в обеспечении сбалансированности социально-экономического развития государства принадлежит фискальным инструментам. Сбалансированность национальной экономики – интегральное понятие, включающее такие составляющие, как непротиворечивость интересов разных категорий участников экономических отношений, рациональные пропорции между объемами всех элементов экономической системы, разумное соотношение ее качественных параметров, согласованность темпов развития отдельных подсистем.

Тематика нарушений сбалансированности налоговой системы остается недостаточно разработанной. Представляется, что в науке существует потребность в изучении процессов, явлений и проблем, нарушающих равновесие налоговой системы государства и тем самым создающих угрозу экономической безопасности страны. Такие обстоятельства требуют особого внимания при формировании системы мер государственной фискальной политики.

Дисбаланс налоговой системы создает неравномерные налоговые нагрузки и как результат приводит к увеличению теневого сектора экономики, уклонению от налогообложения, уменьшению налоговых поступлений. Это увеличивает реальные и потенциальные угрозы экономической безопасности государства.

Дисбалансом налоговой системы обозначим формы и виды диспропорций в ее структуре и тенденциях развития, которые достигли критических масштабов и влияют на элементы системы (перечень налогов, права и обязанности субъектов правоотношений и пр.), чем создают опасность и риск для экономической безопасности страны.

Характерные для современности ускорение эволюционных процессов, усложнение структуры экономической системы и механизмов

взаимодействия ее элементов составляют дополнительные предпосылки к возникновению дисбалансов налоговой системы. Наиболее опасными для налоговой среды можно назвать неравновесные состояния, приобретающие системный и долговременный характер.

Причины и условия, влекущие дисбаланс налоговой системы, не только усложняют обеспечение поступлений в бюджет в запланированных объемах, но и делают невозможным выполнение стратегических задач государства в целом. Среди таких причин следует выделить:

- нестабильность и внутренние противоречия налогового законодательства;
- неравномерность распределения налоговой нагрузки;
- сложность и неэффективность системы администрирования налогов;
- нерациональность использования налоговых льгот и др.

Заметной проблемой отечественной налоговой системы остается нестабильность и неоднозначность налогового законодательства.

Соотношение прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов является критерием, который определяет не только правовой статус плательщика, но и свободу, открытость осуществления предпринимательской деятельности в государстве в целом. К сожалению, очевиден дисбаланс прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в пользу последнего.

В литературе регулярно обращается внимание на проявления такого рода диспропорций. Например, в ст. 78, 79 НК РФ нет мотивов для налогового органа исполнить обязанность по исчислению и уплате налогоплательщику процентов, что создает некоторый дисбаланс в объеме прав и обязанностей, и не только препятствует налогоплательщику своевременно восстановить его нарушенные права, но и влечет финансовые потери государства в виде расходов бюджетных средств на рассмотрение споров, а также возможных судебных издержек.

Налоговая система отражает противоречивый характер экономического, политического и социального развития страны. С одной стороны, задачи, стоящие перед государственной администрацией, требуют максимального увеличения налоговых поступлений. С другой – очевидна необходимость развития приоритетных отраслей эко-

номики, поддержки частного бизнеса, что предполагает проведение либеральной налоговой политики, снижение налоговых ставок прежде всего в сфере реального сектора экономики.

Налогообложение в основном направлено на текущее увеличение налоговых поступлений, что приводит к образованию фактически завышенного совокупного бремени начисленных налогов, которое не в состоянии нести среднестатистические налогоплательщики.

Следующая проблема дисбаланса налоговой системы связана с нерациональным и необоснованным льготным налогообложением. Налоговые льготы, с одной стороны, выполняют стимулирующую функцию, следовательно, способствуют экономическому росту, а с другой – ведут к значительным потерям бюджета. Поэтому льготная налоговая политика должна обеспечивать оптимальное сочетание интересов всех субъектов налогообложения и достижение целей социально-экономического развития государства.

К примеру, население не считает эффективными предоставляемые социальные вычеты по налогу на доходы физических лиц, потому как их размеры настолько незначительны, что не стимулируют налогоплательщика к принятию определенных решений. Сумма стандартного вычета на ребенка составляет 1400 рублей, что, на наш взгляд, не несет в себе никакой значимости в рамках освобождения части дохода от налогообложения. Но если расходы налогоплательщика существенно превышают величину освобождения от уплаты налога, то значительного влияния на решение о необходимости таких расходов вычет оказать не может.

Имущественный налоговый вычет по НДФЛ должен оказывать влияние на динамику сделок с недвижимостью, стимулировать граждан к покупке жилья. Но поскольку он предоставляется в размере 2 млн руб. (значит, максимальный размер вычета составляет 260 тыс. руб.), поэтому он, как правило, не является стимулом, не покрывая и пятой части расходов на жилье. При этом наличие льгот и реализация права на них приводит к потерям бюджета.

Исключением не являются и льготы по налогу на прибыль организаций. Так, Счетная палата по итогам проверки эффективности предоставления и применения льгот в 2010 – 2012 гг. определила, что бюджет РФ за 2,5 года не получил доходов на 1 трлн руб. (табл. 2).

Таблица 2

Недопоступления налогов в связи  
с предоставлением налоговых льгот, млрд руб.

Показатель \ Год	2009	2010	2011	2012	2013
Всего налоговых льгот	898,9	1395,7	1367,2	1662,7	1774,9
Удельный вес недопоступления налогов в связи с предоставлением налоговых льгот в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета РФ, %	15,7	19	16,2	24,5	23
Темпы роста, %	–	155,3	98	121,6	106,7
Налог на прибыль организаций	58,7	79	78,9	104	110,6
НДС	585,6	1011,4	922,1	1109,7	1121,7
НДПИ	12,5	23,4	44,8	100,6	176,1
Налог на имущество организации	204,6	247,4	266,7	284,3	305,3
Транспортный налог	4,7	4,4	5,1	5,9	4,8
Земельный налог	28,7	24,8	42,8	48,1	44,3
Налог на имущество физических лиц	4,1	5,3	6,8	10,1	12,1

Данные таблицы свидетельствуют о том, что фактические объемы предоставленных налоговых льгот увеличились, наибольший удельный вес недопоступлений налогов в общей сумме налоговых доходов консолидированного бюджета РФ зафиксирован в 2012 г. и составил 24,5 %, к следующему году он снизился на 1,5 %. Максимальным значением из общей суммы недопоступивших налогов обладает НДС и составляет 1121,7 млрд руб. Сумма убытка из общей стоимости налоговых льгот по налогу на прибыль организаций – 61 %. Налогоплательщики не всегда пользуются льготами, потому что зачастую отказ от их применения намного выгоднее. Объемы выпадающих доходов из-за установления федеральным законодательством льгот по региональным и местным налогам не компенсируются из федерального бюджета. Данные за последние три года в настоящее время оценивает Счетная палата Российской Федерации.

Наличие большого количества налоговых льгот и послаблений значительно усложняет налоговое администрирование, подрывает

эффективность налоговой системы, лишая ее гибкости. Последствия выражаются в том, что бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты недополучают существенные доходы.

Неравномерное распределение налоговой нагрузки и неравное положение субъектов хозяйствования приводит к тому, что отдельные из них не в состоянии выполнять слишком высокое налоговое бремя. Это влечет выгоду неуплаты налогов, поскольку налогоплательщик чаще заинтересован в сознательном нарушении норм действующего законодательства, чем в привлечении кредитных ресурсов для погашения налоговой задолженности. Следствием выхода государственных расходов и налогов за пределы функционирования общественно необходимых функций становится рост сопротивления налогоплательщиков фискальной экспансии государства, приобретающего как легальные, так и нелегальные формы. Таким образом, нестабильность и внутренние противоречия налогового законодательства, сложность и неэффективность системы администрирования налогов, неравномерность распределения налоговой нагрузки, нерациональность льготного налогообложения являются основными причинами, которые определяют дисбаланс отечественной налоговой системы, сдерживают экономическую активность и процессы накопления, что отрицательно влияет на макроэкономическую стабильность и конкурентоспособность страны.

В литературе обращается внимание на дисбаланс межбюджетных отношений регионов с федеральным центром в налоговой сфере, что увеличивает вероятность налоговых правонарушений и в итоге усиливает социальную напряженность. Причиной этого можно считать недостатки в налоговом администрировании.

В настоящее время тенденциями в развитии налоговой системы являются:

- трансформирование философии и идеологии налогового контроля;
- превращение органов налогового администрирования в сервис агентства;
- уменьшение количества налогов и сборов;
- автоматизация налогового администрирования;
- интеграция в мировое экономическое пространство.

Представляется, что скорость данных процессов зачастую выше скорости изменения законодательства и общей реакции предпринима-

тельского сообщества на изменения. Например, введение торгового сбора стало довольно неожиданным событием для общественности. Тенденции, превращающиеся в реальные процессы, еще больше разбалансируют налоговую систему.

Основные направления совершенствования и сбалансированности налоговой системы:

- обеспечение стабильности налогового законодательства и минимизация влияния «институциональных ловушек» на принятие эффективных фискальных решений;
- ослабление общей налоговой нагрузки;
- создание благоприятных налоговых условий для развития малого и среднего бизнеса, в том числе налоговое стимулирование инновационных предприятий, сельскохозяйственного сектора;
- улучшение налогового администрирования и снижение издержек налогоплательщиков на обслуживание контролирующих органов, упрощение бухгалтерской и налоговой отчетности;
- инвестиционно-инновационная направленность налоговых льгот, устранение неэффективных льгот.

Проблемы российской налоговой системы требуют комплексного решения, так как в настоящее время недостаточно разработаны научно-теоретические основы организации налоговой системы и налогового регулирования, а также методологические подходы к моделированию налоговой системы.

Существует необходимость в том, чтобы разработать обоснованный подход к построению налоговой системы, обеспечивающий сбалансированность бюджетной системы и приемлемый уровень налоговой нагрузки. Для реализации данной задачи необходимо создание методики расчета налогового бремени хозяйствующих субъектов с определением его минимальных и максимальных границ, а также оптимальных значений.

Основной целью современной налоговой системы должны быть формирование стимулов развития рыночных институтов и механизмов хозяйствования, создание благоприятных условий для повышения эффективности производства и обновления основных фондов предприятий, снижение общей налоговой нагрузки на экономику и бизнес. При этом снижение налогового бремени должно сопровождаться снижением затрат на администрирование налогов, а также раз-

вителием регулирующей функции налогообложения. При совершенствовании налогового законодательства России опорным должен стать критерий нейтральности налоговой системы.

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Что такое дисбаланс?
2. В чем выражается дисбаланс налоговой системы России?
3. Предложите ваши варианты преодоления дисбаланса.

## **Глава 3. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН**

Налоговые системы зарубежных стран существенно отличаются друг от друга по основным экономическим показателям, соотношению прямых и косвенных налогов, уровню налоговой культуры налогоплательщиков и налоговой дисциплины, мерам ответственности за нарушение налогового законодательства, источникам налогообложения. Эти особенности налогов в каждой отдельно взятой стране зависят от многих факторов: экономических, политических, демографических, социальных, играют решающую роль в процессе перераспределения валового внутреннего продукта и национального дохода страны.

Критериями, на основании которых проводилось сравнение, явились источники налогового права в стране, система налогов и сборов, а также уровень налоговой нагрузки.

Приступая к сравнению зарубежных налоговых систем, начнем с анализа налоговой системы стран Евразийского экономического союза, в частности Армении.

В Армении установлены следующие виды налогов: налог на прибыль, подоходный, акцизный налоги, налоги на добавленную стоимость и имущество, земельный налог. Законом могут устанавливаться фиксированные платежи или упрощенные налоги, заменяющие вышеперечисленные налоги. Налоговая система Армении в целом незначительно отличается от российской.

Следующая страна, подлежащая анализу, – Белоруссия. Налоговая система в Республике Беларусь начала создаваться в 1991 г., когда был принят пакет законов о налоговой системе. Среди них законы «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь»,

«О налоге на доходы и прибыль», «О налоге на добавленную стоимость» и др. К настоящему времени в некоторые из них внесены изменения и дополнения, другие утратили силу в связи с введением в действие Налогового кодекса Республики Беларусь (Общая часть 2002 г., Особенная часть 2009 г.).

Налоговая нагрузка на экономику в республике довольно высока. Так, на протяжении 2006 – 2014 гг. она колебалась в интервале 41,5 – 50,6 % ВВП. Основную роль в формировании доходов бюджета Республики Беларусь играют такие налоги, как НДС (25,6 % доходов бюджетной системы), налог на прибыль (9,3 %), таможенные пошлины (налоговые доходы от внешнеэкономической деятельности составляют 9,2 %). Велика доля взносов на государственное социальное страхование (почти 30 %).

Налоговое законодательство Республики Беларусь включает Налоговый кодекс (НК РБ) и принятые в соответствии с ним законы, регулирующие вопросы налогообложения; декреты, указы и распоряжения Президента Республики Беларусь, содержащие вопросы налогообложения; международные договоры Республики Беларусь; постановления Правительства Республики Беларусь, а также нормативные правовые акты республиканских органов государственного управления, органов местного управления и самоуправления, регулирующие вопросы налогообложения.

Беларусь – это унитарное государство, налоговая система которого состоит из двух основных групп налогов – республиканских (национальных) и местных. К республиканским налогам, сборам (пошлинам) относятся налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на прибыль; налог на доходы иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство; налог с физических лиц; на недвижимость; земельный налог; экологический налог; налог за добычу (изъятие) природных ресурсов; сбор за проезд автомобильных транспортных средств иностранных государств по автомобильным дорогам общего пользования Республики Беларусь; оффшорный сбор; гербовый, а также консульский сбор; государственная пошлина; патентные и таможенные пошлины; таможенные сборы.

К местным налогам и сборам относятся налог за владение собаками, курортный сбор, а также сбор с заготовителей.

Система налогообложения в Кыргызской Республике была введена в действие с 1992 г. К нормативным правовым актам, устанавливающим нормы, регулирующие налоговые правоотношения, относятся Конституция КР, Налоговый кодекс КР, законы, постановления Жогорку Кенеш КР – Парламента Кыргызской Республики и его палат, указы Президента КР, постановления Правительства КР, а также акты Министерства финансов КР, решения местных государственных администраций и органов местного самоуправления, которые носят общеобязательный характер. Налоговый кодекс КР (НК КР) – основной закон в системе нормативно-правовых актов, регулирующих налогообложение в Кыргызской Республике.

На сегодняшний день наиболее важными источниками доходов государственного бюджета являются НДС, акцизы, подоходный налог, налог на прибыль. Из прочих обязательных платежей большой удельный вес в государственных доходах имеют отчисления в социальный фонд. Обращают на себя внимание возрастающая роль НДС и снижающееся значение акцизов. Целый ряд налогов приносит незначительные доходы (местные налоги и налоги с малого бизнеса, собираемые по упрощенной схеме).

В республике взимаются следующие налоги: общегосударственные, по которым ставки налогов, объекты налогообложения, налогоплательщики, методы сбора определяются Налоговым кодексом Кыргызской Республики; местные, применяемые местными кенешами в соответствии с Налоговым кодексом Кыргызской Республики.

Общегосударственные налоги Киргизии (сравнимы с федеральными налогами РФ): подоходный налог с физических лиц; налог на прибыль; налог на добавленную стоимость; акцизный налог; земельный налог; налог на пользование автомобильными дорогами.

Местные налоги: курортный налог; налог на рекламу; сбор с владельцев собак; сбор на право проведения местных аукционов и лотерей, конкурсов и выставок, проводимых в коммерческих целях; сбор за парковку автотранспорта; налог за право использования местной символики; сбор со сделок, совершаемых на товарно-сырьевых биржах, и другие.

Порядок исчисления и уплаты местных налогов и сборов определяется местными государственными администрациями. Суммы этих платежей рассчитывают исходя из установленных ставок по

каждому виду налога, сбора и объекта налогообложения. Главной особенностью налоговой системы республики является существование отчислений и взносов, в отношении которых в настоящее время не дано четкого определения, относятся они к налогам или нет (отчисление средств для предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций, отчисления на развитие и воспроизводство минерально-сырьевой базы, страховые взносы во внебюджетные фонды, уплачиваемые работодателями (Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, Государственный фонд занятости, фонды обязательного медицинского страхования).

Налоговая система Республики Казахстан начала формироваться одновременно с современной российской налоговой системой. В 1992 г. была принята целая серия документов, регулировавших вопросы налогообложения в стране.

Существенные изменения в налоговую систему страны были внесены в 1998 г. с принятием и введением в действие Налогового кодекса Республики Казахстан (НК РК). Сегодня именно этот документ считается основным нормативным правовым актом, регулирующим процессы исчисления и уплаты налогов, а также вопросы налогового контроля.

Современная налоговая система Казахстана формирует относительно невысокий уровень налогового бремени (если сравнивать его с уровнем налогового бремени экономически развитых стран). Так, на протяжении второй половины 2010-х гг. доходы государственного бюджета страны составляли около 22,0 % ВВП, налоговые доходы в этот период – примерно 70 % всех поступлений в бюджетную систему страны.

Основными налоговыми доходами для государственного бюджета Республики Казахстан являются корпоративный подоходный налог, на долю которого в 2014 г. приходилось 28,53 % всех налоговых поступлений, НДС – 23,08 % всех доходов, а также таможенные платежи (12,01 % поступлений). Весьма значимыми для формирования доходов бюджетной системы считается индивидуальный подоходный налог (10,64 % доходов), социальный налог (8,65 %) и поступления за использование природных и других ресурсов (7,88 %).

В Республике Казахстан действуют следующие налоги: корпоративный подоходный налог; индивидуальный подоходный налог;

налог на добавленную стоимость; акцизы; рентный налог на экспорт; платежи и налоги недропользователей; социальный налог; налог на транспортные средства; земельный налог; налог на имущество; налог на игорный бизнес; фиксированный налог и единый земельный налог.

К числу других обязательных платежей в бюджет НК РК относят государственную пошлину, а также целый ряд сборов. Это регистрационные сборы; сбор за проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан; сбор с аукционов; лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности и другие) платежи (плата за пользование земельными участками и водными ресурсами поверхностных источников и др.).

Роль таможенных пошлин в формировании доходов бюджетной системы Республики Казахстан весьма значительна: на долю этого источника в 2015 г. приходилось 12 % всех поступлений. Однако в Казахстане, так же как и в России, таможенные пошлины регулируются не Налоговым кодексом, а Таможенным, и с правовой точки зрения они не являются элементами налоговой системы.

Рассматривая налоговые системы стран Европы, остановимся на Италии, так как считается, что Италия – страна с наибольшей налоговой нагрузкой на налогоплательщиков. Налоговая система Италии имеет достаточно сложную структуру. В настоящее время законодательство о налогах включает в себя свыше 350 законов, устанавливающих и определяющих порядок исчисления и уплаты почти 40 федеральных и местных налогов. В число этих законов входит как непосредственно налоговое законодательство, так и Конституция Итальянской Республики, в которой определены основные принципы налогообложения, международные соглашения, а также акты Президента, Правительства, Министерства экономики и финансов и представительных органов власти на местном уровне.

Несмотря на то что итальянская налоговая система состоит из почти 40 различных налогов, 80 % бюджета формируют только три из них: федеральный налог на прибыль, региональный налог на прибыль и НДС. Причем в отличие от России (где большую часть бюджета формирует косвенный налог – НДС) основными налогами Италии являются именно прямые налоги.

В налоговой системе Италии имеет место хоть и незначительное, но превалирование налогов, поступающих от физических лиц

(индивидуального подоходного налога в первую очередь). Данный факт можно объяснить наличием большой доли малого бизнеса в экономике страны. Так, за 2015 г. на долю поступлений от физических и юридических лиц приходится примерно поровну – по 50 %.

В настоящее время в Италии взимается более 40 налогов. К государственным налогам Италии относятся индивидуальный подоходный налог; налог на прибыль корпораций; налог на добавленную стоимость; акцизы; отчисления на социальное страхование; регистрационный, ипотечный, кадастровый налоги; налог на игорную деятельность; налог с лото и лотерей; налог на наследство и дарение и др.

Местными налогами являются региональный налог на производственную деятельность; коммунальный налог на недвижимое имущество; налог на транспортировку и утилизацию твердых отходов; дополнительный региональный и коммунальный подоходный налог; сбор за регистрацию автотранспортных средств и многие другие.

Интересна для исследования налоговой системы еще одна европейская страна – Австрия – лидер в построении ментально ориентированной современной системы налогообложения<sup>55</sup>. Австрийская Республика в экономическом отношении – одна из наиболее развитых стран Европы. Экономика этого государства имеет один из самых низких показателей уровня инфляции и безработицы. Поток иностранных инвестиций из государств Европейского союза способствует полноценному развитию высокотехнологичных отраслей. Основную долю австрийской экономики составляет сфера услуг, т. е. малый и средний бизнес. Немалая доля заслуг таких прогрессивных преобразований и достижений в национальной экономике принадлежит налоговой системе и гармонично сопряженной с ней налоговой дисциплине всех субъектов налоговых правоотношений<sup>56</sup>.

Австрия обладает сложной многоуровневой системой налогообложения. Основная часть налоговых поступлений, так же как и в Российской Федерации, приходит в бюджет через основной налоговый орган – Федеральную налоговую службу, остальные налоги взимаются через систему местных налогов.

---

<sup>55</sup> Здесь и далее информация по: Фальшина Н. А. Основные принципы построения австрийской налоговой системы // *Налоги*. 2016. № 5. С. 45 – 48.

<sup>56</sup> Головченко О. Н. Гармонизация налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза // *Финансовое право*. 2016. №1. С. 25.

Надо сказать, что абсолютно все доходы в этом государстве подлежат налогообложению, при этом налогообложению подлежат только те доходы, которые получены на территории Австрии. Это означает, что Австрия выстраивает свои отношения с налогоплательщиками в соответствии с классической системой налогообложения, что предполагает наличие определенных правил. Во-первых, все юридические и физические лица в этой стране делятся на налогоплательщиков с ограниченной и неограниченной налоговой ответственностью. Неограниченная налоговая ответственность предполагает обязанность налогоплательщика производить выплаты совершенно со всех доходов, полученных как в Австрии, так и за ее пределами. Физические лица в Австрии несут неограниченную налоговую ответственность, если эта страна является местом проживания или временного пребывания налогоплательщика. Физические лица, не являющиеся резидентами Австрии, выплачивают налоги только на те доходы, которые были получены на территории Австрийской Республики. Ограниченная налоговая ответственность предполагает налоговую обязанность налогоплательщика, проживающего за пределами Австрии. Подобной формой ответственности обладают корпорации, не имеющие в стране, где они осуществляют экономическую деятельность, юридического адреса и органов, осуществляющих управление этой корпорацией. В этом случае налогообложению по австрийскому налоговому законодательству подлежат отдельные виды доходов; так, к примеру, налогом будет облагаться доход от деятельности, осуществляемой через постоянные представительства.

Во-вторых, налоговое законодательство Австрии разделяет юридические лица на две основные группы: а) на предприятия и предпринимательские товарищества с личной ответственностью и б) на корпорации. Основное отличие одной организационно-правовой формы от другой имеет правовое основание и сводится к особенностям в режиме налогообложения. Практика ведения предпринимательской деятельности в Австрии показывает, что корпорации как форма ведения бизнеса пользуются большей популярностью, несмотря на то, что они фактически подлежат налогообложению дважды, поскольку первоначально облагается налогом деятельность в сфере самой корпорации, а второй раз налог уплачивает непосредственно бенефициар, т. е. налогоплательщик. Юридические лица, обладающие органи-

зационно-правовой формой товариществ с личной ответственностью, не являются субъектом налогообложения вообще, но только в части уплаты налога на прибыль, поскольку налог на прибыль отчисляется не на уровне предприятия, а на уровне предпринимателя-партнера лично.

В-третьих, юридические лица, которые по тем или иным причинам не ведут финансово-экономической деятельности, в соответствии с законодательством все же подлежат налогообложению и платят минимальную ставку налога.

В-четвертых, в австрийском законодательстве часто можно встретить термин «предприниматель», под которым принято понимать в первую очередь предприятие, т. е. юридическое лицо.

В-пятых, Австрия – государство, подписавшее международное соглашение о преодолении двойного налогообложения, демонстрируя при этом не просто определенный пиетет к субъектам, осуществляющим экономическую деятельность, а цивилизованный и современный подход к построению национальной экономической системы. Соглашения о преодолении двойного налогообложения подписаны с такими странами, как Российская Федерация, Швейцария, Объединенные Арабские Эмираты, Лихтенштейн, а также почти со всеми странами – участниками Европейского союза, в том числе Америкой, Японией. По данному соглашению облагаются налогом только те дивиденды, которые получены в государстве постоянного местонахождения. При этом государства, являющиеся источником дохода, имеют право начислять налог на источник дохода в размере 15 %, иногда он может быть снижен до 5 %, что означает следующее: если россиянин, осуществляющий ту или иную деятельность в Австрийской Республике, получает доход от сделки там же, то процесс налогообложения осуществляется в России, а в Австрии эти доходы полностью освобождаются от налогообложения.

Таким образом, в общем и целом система налогообложения Австрийской Республики насчитывает около ста различных национальных налогов и сборов. В ходе эволюции и реформирования системы налогов в этой стране был выработан ряд важных основополагающих принципов и подходов к формированию и ведению налоговой политики, которые лежат в основе современной законодательной философии Австрии: баланс личных и общественных интересов, обложение

налогами исключительно фактических доходов с целью минимизировать негативное влияние налогового бремени на экономическое положение субъектов налогообложения, сокращение общего количества налогов и упрощение системы их взимания. Правительство стремится свести к минимуму льготы по налогообложению и достижению максимально равного положения налогоплательщика во всех отношениях и др.

В австрийской системе налогов и сборов, особенно в последнее время, наблюдаются тенденции усиления налогового контроля. Правительство Австрии пришло к выводу, что необходимо ужесточить законодательство в части уклонения от налогов. При этом за уклонение от уплаты налогов санкции предусматривают наказание вплоть до лишения свободы на срок от одного до десяти лет, наряду с лишением свободы может быть дополнительно назначен денежный штраф.

Перейдем к анализу налоговой системы США. В силу того что Соединенные Штаты являются федеративным государством, налоги на доходы и иные налоги взимаются как на федеральном уровне, так и на уровне штатов, а в некоторых случаях – муниципалитетами.

В США взимаются следующие основные виды налогов: налоги на доходы (налог на доходы физических лиц и корпорационный, т. е. налог на прибыль корпораций); налог на социальное обеспечение (взнос); налог на ликвидацию безработицы; налог на имущество юридических лиц; налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения; акцизы; налог с продаж; налог на охрану окружающей среды; налоги на добычу и переработку нефти и иных полезных ископаемых; таможенные пошлины.

Из характерных особенностей системы налогов в США следует отметить, во-первых, что налоговое законодательство США в отличие от российского не содержит перечня федеральных, региональных и местных налогов. Более того, штаты США обладают правом на установление на своей территории любых налогов, и это право ограничено лишь обязанностью соблюдать конституционные принципы налогообложения. Во-вторых, в Соединенных Штатах не существует налога на добавленную стоимость, но практически все штаты взимают налог с продаж. В-третьих, компании являются плательщиками федерального корпорационного налога, но в большинстве случаев они также платят и корпорационный налог штатов. В-четвертых, налог на

социальное обеспечение платят как работники, так и работодатели. В-пятых, система налогов США в большей степени ориентирована на прямые налоги, а поступления от налога на доходы физических лиц существенно превышают объем средств, получаемых от сбора корпорационного налога.

Через налоговую систему США в государственный бюджет в среднем поступает свыше 90 % всех доходов. Налоговое бремя (доля суммарных налоговых поступлений в ВВП) в США – около 30 %.

Законодательные органы штатов могут вводить в действие лишь налоги, не противоречащие федеральному налоговому законодательству, а органы местного самоуправления вправе взимать налоги, разрешенные им законодательствами штатов. Однако на практике это означает, что штаты обладают фактически неограниченной самостоятельностью в установлении налогов, так как федеральное налоговое законодательство США в отличие от российского не содержит перечня налогов, разрешенных для введения в штатах. Именно эта ситуация заставляет жителей штатов проявлять большой интерес к выборам своего губернатора и парламента, так как от этого напрямую зависит их налоговое бремя.

Налоговая система Китая также довольно сложна. В настоящее время она насчитывает 26 видов налогов, которые, исходя из их экономической природы, могут быть объединены в 8 групп.

Госсовет КНР устанавливает правила, в соответствии с которыми налоговые доходы распределяются на три группы – централизованные налоговые доходы (доходы Центрального правительства), местные налоговые доходы и налоговые доходы, подлежащие распределению между Центральным и местным правительствами (администрациями).

В настоящее время к доходам центра относятся налог на потребление, а также таможенные пошлины и иные налоги и сборы, собираемые при экспортно-импортных операциях.

Подлежат распределению между центром и регионами основные по объемам поступления в бюджет налоги – НДС, налог на прибыль, предпринимательский налог, налог на ремонт и строительство в городах, ресурсный налог, гербовый сбор и др.

К местным доходам относятся поступления подоходного налога с физических лиц, налог на пользование сельскохозяйственными угодьями, налог на городскую недвижимость и некоторые другие.

Совокупность нормативных правовых актов, задействованных в процессе налогообложения, включает в себя законодательные акты, принимаемые органами законодательной власти (Всекитайское собрание народных представителей), а также целую систему нормативных актов, издаваемых органами исполнительной власти (Государственным советом, Министерством финансов, Государственной налоговой администрацией, Таможенной администрацией и некоторыми другими органами).

Китай относится к группе стран с относительно низким уровнем налогового бремени. Так, на протяжении последних 10 лет уровень налогового бремени (оцененный как отношение общей суммы налогов, поступивших в бюджетную систему, к ВВП) не превышал 15 %.

Особенностью китайской налоговой системы (понимаемой в широком значении) является наличие значительного числа неналоговых платежей, формирующих различного рода внебюджетные национальные и региональные фонды. Общая сумма поступлений в эти фонды достигает 8 – 9 % от ВВП. И хотя формально эти платежи нельзя относить к налоговым, их наличие в целом существенно увеличивает имеющееся налоговое бремя.

Налоговая система Объединенных Арабских Эмиратов (ОАЭ) достаточно необычна. Здесь нет привычных нам общегосударственных НДС, налога на прибыль и подоходного налога, точнее есть, но их ставки либо равны нулю, либо не превышают 1 – 2 %. Каждый эмират устанавливает свою налоговую систему. В ОАЭ нет единого налогового законодательства.

Однако именно налоговая система превратила ОАЭ в один из самых крупных финансовых центров Ближнего Востока. По Индексу экономической свободы, определяемому ежегодно американским фондом The Heritage Foundation и The Wall Street Journal, налоговая политика ОАЭ была оценена на одном из самых высоких уровней в мире.

В отдельных эмиратах есть система корпоративных налогов в разных сферах деятельности. Так, вся нефтяная индустрия и банковский сектор платят и подоходный налог, и налог на капитал, а также налог на корпорации и налог на прибыль.

В Объединённых Арабских Эмиратах действуют более десяти свободных экономических зон (СЭЗ), каждая из них регулируется от-

дельным государственным органом, который регистрирует предприятия и выдаёт им лицензии. Среди основных преимуществ свободных экономических зон – налоговая свобода: предприятия, зарегистрированные в СЭЗ, освобождены от корпоративных налогов на 15 лет. Законом также предусмотрена возможность пролонгировать этот режим на следующий срок 15 лет. Сотрудники предприятий освобождены от всех налогов на личные доходы.

В Мексике сформировалась трехуровневая система налогообложения. Полномочия по налогообложению имеются не только у федерации, но также у штатов и муниципалитетов. Нормативно-правовую основу налоговой системы составляют:

– Конституция Мексиканских Соединенных Штатов 1917 г. (Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos)<sup>57</sup>;

– Налоговый кодекс федерации 1981 г. и регламент к нему (Codigo Fiscal de la Federacion y su Reglamento);

– законодательные акты и регламенты к ним (в настоящее время их насчитывается около тридцати): Федеральный закон 1996 г. «О налоге на новые транспортные средства» (Ley Federal del Impuesto sobre Automoviles Nuevos), Закон «О доходах федерации» (Ley de Ingresos de la Federacion) (данный Закон принимается ежегодно), Закон 2013 г. «О налоге на доход» и регламент к нему (Ley sobre la Renta y su Reglamento), Закон 1978 г. «Об НДС» и регламент к нему (Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento) и др.;

– декреты, постановления Министерства финансов и государственного кредита (Secretaria de Hacienda y Credito Publico);

– различные соглашения и конвенции по фискальным вопросам (соглашения об избежании двойного налогообложения, соглашения о сотрудничестве между налоговыми администрациями и т. д.).

Непосредственное управление налоговой системой в Мексике осуществляется Службой налоговой администрации (Servicio de Administracion Tributaria – SAT), созданной в соответствии с Законом «О Службе налоговой администрации» 1995 г. Эта Служба подведомственна Министерству финансов и государственного кредита. Служба налоговой администрации ответственна за реализацию налоговой и

---

<sup>57</sup> Официальный сайт Службы налоговой администрации [Электронный ресурс]. URL: [http://www.sat.gob.mx/que\\_sat/Paginas/default.aspx](http://www.sat.gob.mx/que_sat/Paginas/default.aspx) (дата обращения: 01.12.2016).

таможенной политики, применение налогового и таможенного законодательства, взимание налогов и сборов, проведение аудита, предоставление всей необходимой информации для оценки налоговой политики<sup>58</sup>.

Особенностью Службы является совмещение функций налогового и таможенного органа, что позволяет быстро и эффективно обмениваться информацией по всем налогоплательщикам, в том числе участникам внешнеэкономической деятельности.

Мексиканская доктрина налогового права разделяет субъектов налоговых правоотношений на два вида: субъекты активного типа (*sujetos activos*), которым принадлежит право требования, и субъекты пассивного типа (*sujetos pasivos*), на которых лежит обязанность по уплате налогов (т. е. налогоплательщики)<sup>59</sup>.

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Назовите общие черты налоговых систем стран ЕврАзЭС.
2. Охарактеризуйте налоговые системы стран Азии.
3. В чем особенность налоговой системы США?

## **Глава 4. ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ**

Анализ налоговой системы позволяет говорить о тенденции к ее усложнению<sup>60</sup>. Усложнение заметно, несмотря на сокращение количества налогов, упрощение порядка и способов их уплаты. Объективно усложнение налоговой системы может быть оценено как снижение налоговых поступлений при росте издержек государства на налоговое администрирование и увеличение затрат налогоплательщиков на соблюдение налоговой дисциплины. Этот процесс обусловлен комплексом правовых, экономических, политических и других причин, сов-

---

<sup>58</sup> Государственный портал [Электронный ресурс]. URL: [http://portal-transparencia.gob.mx/pot/estructura/showOrganigrama.do?method=showOrganigrama&\\_idDependencia=06101](http://portal-transparencia.gob.mx/pot/estructura/showOrganigrama.do?method=showOrganigrama&_idDependencia=06101) (дата обращения: 15.04.2017).

<sup>59</sup> Байков Р. Р. Правовые основы налоговой системы Мексики // Реформы и право. 2016. № 1. С. 52 – 57.

<sup>60</sup> Климовский Р. В. Усложнение системы налогового права России // Налоги. 2015. № 1. С. 15 – 18.

местное действие которых часто способствует снижению налоговых доходов государства. Одновременно усложняется и налоговое право. Усложнение налогового права – лишь одно из направлений в этом процессе, которое может быть охарактеризовано как постоянный рост массива налогово-правовых норм при одновременном снижении их формальной и фактической ясности. Это, в свою очередь, ведет к низкой эффективности правового регулирования. В отечественной юридической литературе этот вопрос детально не раскрывается, хотя схожие проблемы поднимаются при обсуждении роста неопределенности налогового права<sup>61</sup>.

Налоговая система России перманентно находится в состоянии реформирования и не закончена до настоящего времени. Можно сказать, что она продолжается 25 лет (с 1992 г.).

С 1998 г. (принятие первой части Налогового кодекса РФ, где был определен перечень налогов) список налогов постоянно сокращался. Например, из него были удалены такие позиции, как таможенная пошлина, единый социальный налог (2010 г.), налог на наследование и дарение (2005 г.) налог с продаж и др. Однако за последние три года государственная администрация, наоборот, сочла целесообразным ввести новый сбор – появился торговый сбор (2014 г.).

Таким образом, система налогов нестабильна. Изменения регулярно вносятся в отдельные нормы НК РФ.

Многие исследователи считают, что политика государства в области налогообложения непоследовательна<sup>62</sup>. Постоянные изменения в налогообложении, принятие законов, которые фактически не могут быть эффективно использованы налогоплательщиками, снижают доверие налогоплательщиков к государству. Можно привести пример из современной российской истории, когда единый социальный налог был заменен страховыми взносами. В результате налогоплательщики столкнулись с непроработанным вопросом возврата переплаты по

---

<sup>61</sup> Демин А.В. О неопределенности в налоговом праве и задачах современных юристов // *Налоговед.* 2013. № 11. С. 18 – 20.

<sup>62</sup> См., например: Гусева Т. А., Ларина Н.В. *Индивидуальный предприниматель: от регистрации до прекращения деятельности.* 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юстицинформ, 2005. 496 с. ; Швыдак Н. *Регулирование хозяйственной деятельности в свободных экономических зонах РФ // Законодательство и экономика.* 1999. № 12.

страховым взносам, когда невозможно было вернуть переплату по налогу, ошибочно уплаченному вместо страховых взносов<sup>63</sup>.

Существуют проекты изменения как ставок некоторых налогов (например, НДС), так и концепции налогового обложения по некоторым видам налогов (например, транспортный налог).

Так, современный транспортный налог требует дальнейшего изменения. Исследователи отмечают сложности в его администрировании, правовую неопределенность при его уплате<sup>64</sup>. В последние годы все чаще звучит предложение о замене транспортного налога акцизом на бензин. Такая замена позволит собирать налог с автомобилистов более понятным и справедливым способом, не допускающим превышения налогообложения граждан. Это поднимет стоимость бензина. Ожидается, что повышение цены будет не слишком значительное (до 1 рубля за литр). Включение транспортного налога в цену топлива существует во многих странах. Фактически реализуется принцип «платишь столько, сколько едешь».

Ожидается, что такое нововведение повысит плату за проезд в общественном транспорте, но снизит количество машин на дорогах, а значит, уменьшит плотность потока, пробки и в конечном счете разрушение дорог. Предлагается предоставлять топливо для общественного транспорта по специальным ценам<sup>65</sup>.

Государственная администрация поддерживает идею отмены транспортного налога (а фактически замену ее на акциз). В 2013 г. В. В. Путин высказывался в поддержку отмены транспортного налога<sup>66</sup>. Проект закона об отмене транспортного налога подготовил и внес в Госдуму в 2015 г. глава фракции «Справедливая Россия» С. М. Миро-

---

<sup>63</sup> Шестакова Е. В. Проблемы развития российской налоговой системы в направлении гармонизации интересов государства и предпринимателей в сфере налогообложения // *Налоги*. 2016. № 4. С. 29 – 33.

<sup>64</sup> Блохин А.Е. Целесообразность взимания и перспективы дальнейшего развития транспортного налога в России // *Российское предпринимательство*. 2011. № 9. С. 35 – 40.

<sup>65</sup> Бабичева В. А. Транспортный налог: проблемы и пути решения // *Экономика и менеджмент инновационных технологий*. 2014. № 4 [Электронный ресурс]. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/04/5039> (дата обращения: 12.04.2016).

<sup>66</sup> Эсеры внесли в Госдуму законопроект об отмене транспортного налога. 29.04.2015 г. Сайт «За рулем» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.zr.ru/content/news/781325-esery-vnesli-v-gosdumu-zakonoproekt-ob-otmene-transportnogo-naloga/> (дата обращения: 01.05.2016).

нов. Предлагалось исключить из Налогового кодекса РФ само понятие «транспортный налог». Существует концепция изменения ставок НДС. Причем есть как проект снижения ставок, так и призывы к их повышению<sup>67</sup>.

Непродуманная политика в налогообложении привела к обвалу всю легкую промышленность государства. Рынок моментально затоварился, и, несмотря на то что в стране до этого царил огромный дефицит, товары нашего производства у потребителя спроса не имели. Это стало ясно уже к августу 1992 г., и тогда процентные ставки по НДС были снижены до 20 %.

Основным трендом развития налоговой системы страны можно назвать ее модернизацию. Общей тенденцией последних нескольких лет является внедрение современных технологий и технических новинок. Во многом благодаря именно модернизации работы ФНС налоговые поступления в бюджет с начала 2017 г. выросли на 30 % по сравнению с аналогичным периодом прошлого года.

Например, когда кассовый аппарат подключен к Интернету, данные о продажах тут же поступают в налоговую инспекцию. Таким образом, у любой сделки появляется «народный контролер» – покупатель. Ему нужно просто считать QR-код с чека с помощью мобильного приложения. От указанного нововведения есть несомненный макроэкономический эффект. «Умные кассовые аппараты» – способ борьбы с теневым сектором. До 1 июля 2017 г. перейти на них должны будут все крупные розничные точки. В эксперименте, который начался по поручению президента, сейчас участвуют почти 80 тыс. предпринимателей по всей стране. Кроме того, это поможет уменьшить количество проверок со стороны ФНС. Система суммирует данные о покупках, и размер налогов к уплате ей будет известен<sup>68</sup>.

По заявлению М. В. Мишустина, в два с половиной раза сократилось число фирм-однодневок и примерно в восемь раз – количество попыток возмещения по мошенническим схемам.

---

<sup>67</sup> См. об этом: Горбунова О. Н. К вопросу об эффективности использования НДС (налога на добавленную стоимость) // Финансовое право. 2015. № 12. С. 9 – 11.

<sup>68</sup> Модернизацию ФНС Владимир Путин обсудил с Михаилом Мишустиным [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn33/news/smi/6735788/> (дата обращения: 03.05.2017).

Новшеством является и единая система маркировки. Зеленая бирка – это чип со всей информацией о товаре. Идея заключается в том, чтобы отследить его путь от импортера до конечной розничной точки. Пилотный проект был запущен для изделий из натурального меха. При этом оборот меховых изделий вырос в восемь раз (в год примерно было продано шуб на 7 млрд руб., в 2016 г. этот показатель составил уже 52 млрд руб.). 20% участников, которые ранее никогда не сдавали налоговую отчетность, легализовались в системе. Учитывая положительный эффект от нововведения, планируется приступить к маркировке лекарственных средств.

Изменена и работа в инспекциях по приему посетителей. Введена электронная очередь, когда на каждого клиента предполагается не более 15 мин.

Более того, возможно уплатить налоги, не выходя из дома. Личный кабинет на сайте ФНС есть у 25 млн пользователей, что образует самую большую интернет-аудиторию налогоплательщиков в мире. На сайте налоговой службы можно подключиться к сервису «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц». Понятие личного кабинета налогоплательщика введено Федеральным законом от 04.11.2014 № 347-ФЗ и закреплено в ст. 11.2. НК РФ. Заказать и получить пароль с регистрационной картой по электронной почте невозможно, так как сведения, содержащиеся в личном кабинете, составляют налоговую тайну (ст. 102 НК РФ). Чтобы предоставлять пользователю в режиме онлайн сведения об имуществе налогоплательщика, необходимо предварительно установить его личность.

Преимущества личного кабинета в следующем:

- получение актуальной информации об объектах имущества и транспортных средствах (о квартирах, домах, долях в них, земле);
- получение актуальной информации о суммах начисленных и уплаченных налоговых платежей, наличии переплат, задолженности по налогам перед бюджетом;
- контроль состояния расчетов с бюджетом;
- возможность получения и распечатывания налоговых уведомлений и квитанций на уплату налоговых платежей;
- оплата налоговой задолженности и налоговых платежей. Причем оплачивать налоги можно как онлайн, так и распечатав квитанции в любых отделениях кредитных организаций. Как дополнитель-

ную опцию пользователь личного кабинета получает возможность направления декларации и документов для получения налоговых вычетов-льгот.

Таким образом, в настоящее время создана правовая база электронного взаимодействия ФНС и налогоплательщиков, созданы условия для работы сервиса личный кабинет. Все это необходимо для расширения доступности информации, ее открытости и актуальности. Такой сервис, несомненно, будет способствовать улучшению взаимодействия налогоплательщика и налогового органа<sup>69</sup>.

Следующим нововведением является то, что с января 2017 г. свидетельства о государственной регистрации бизнеса в РФ больше не выдаются<sup>70</sup>. Существенно меняется философия и идеология контролирующей работы. Смещены акценты на аналитику и внедрение новых информационных технологий, что снизило количество проверок бизнеса и одновременно повысило их эффективность. За девять месяцев 2016 г. количество выездных налоговых проверок сократилось на 13,4 %, при этом одна проверка принесла в бюджет на 42 % больше, чем годом ранее (в среднем 6,8 млн руб.)<sup>71</sup>.

Обсуждается слияние ФНС и Федеральной таможенной службы (ФТС) России. Однако, как представляется, речь идет не о физическом слиянии, а об интеграции информационных ресурсов. Для этого межведомственной рабочей группой при координации Минфина уже проделана большая работа, в частности, определены 80 смежных бизнес-процессов, которые находятся на стыке налогового и таможенного администрирования, проводится реинжиниринг этих бизнес-процессов, в результате чего будет создана единая информационная система контроля.

Первое намеченное направление – улучшение межведомственного обмена информацией. Данные о таможенной стоимости импортируемого товара уже передаются таможенными органами в АСК НДС. Она в автоматическом режиме ведет контроль за формировани-

---

<sup>69</sup> Казакова Т. В. Личный кабинет налогоплательщика // *Налоги*. 2016. № 5. С. 18 – 22.

<sup>70</sup> Данные новостей с сайта ФНС России. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.na-log.ru/rn33/news/smi/6340249/> (дата обращения: 30.04.2017).

<sup>71</sup> Интервью М. Мишустина изданию «Коммерсант»: «Мы близки к администрированию в режиме реального времени» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.kommersant.ru/doc/3149646> (дата обращения: 5.05.2017).

ем добавленной стоимости по всей цепочке: от импорта до розничной реализации товара. Вторая задача – интеграция систем управления налоговыми и таможенными рисками. Планируется создать интегрированный ресурс, содержащий досье по каждому участнику ВЭД с ключевой налоговой и таможенной информацией, включая рейтинг благонадежности по налоговым и таможенным рискам. Налоговые органы получают доступ к документам, ранее представленным импортерами в таможенные органы при декларировании. Это позволит бизнесу представлять документы в две службы однократно. Таможня будет видеть риски, связанные с уклонением от уплаты налогов, мы будем видеть риски участников внешней торговли. Интеграция развивается и дает хорошие показатели: за десять месяцев около 52 млрд руб. начислено совместно с таможней по поступившим решениям и актам.

Модернизировался и процесс обмена информацией между налоговыми службами различных государств. Действуют межправительственные соглашения об избежании двойного налогообложения и взаимной помощи по налоговым вопросам. За 2016 г. в рамках этих соглашений между ФНС и компетентными органами 58 зарубежных стран была передана информация по 15 тыс. дел. Кроме того, с 1 июля 2015 г. в рамках Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам ФНС обменивается информацией с новыми партнерами, в том числе с низконалоговыми юрисдикциями. В 2018 г. Российская Федерация приступит к международному автоматическому обмену межстрановыми отчетами и информацией о финансовых счетах – правовая и техническая базы для этого сейчас разрабатываются.

Следует отметить и негативные тенденции. Например, несмотря на принятие антикризисных мер, одновременно вводятся новые механизмы административного давления. Так, предприниматели, применяющие общую систему налогообложения и осуществляющие такие виды деятельности, как продажа билетов, канцелярских товаров и газет, в связи с переходом на электронный документооборот по НДС также вынуждены закрыть свое дело в связи с невозможностью ведения учета в электронном виде, проведения сверок взаиморасчетов с контрагентами.

Кроме того, налоговые агенты, не являющиеся плательщиками НДС или являющиеся налогоплательщиками, освобожденными от ис-

полнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой данного налога, декларации по НДС должны будут представлять в электронной форме. По сути дешевая аренда госсобственности может привести к дополнительным обязанностям по НДС.

Следовательно, налогоплательщик, не являющийся плательщиком НДС, должен будет:

- приобрести специальную программу;
- заполнять декларации по НДС даже в том случае, если он выступил в качестве агента один раз в квартал.

Также негативные тенденции наблюдаются в части повышения размера единого налога на вмененный доход, который зависит от нескольких показателей:

- величины базовой доходности, т. е. размера вмененного месячного дохода;
- значения коэффициента-дефлятора (К1), установленного на текущий год;
- значения корректирующего коэффициента (К2), установленного в населенном пункте, на территории которого вы состоите на учете в качестве плательщика ЕНВД;
- суммарного значения физического показателя за квартал, т. е. суммы значений физического показателя за каждый месяц квартала.

В отношении предпринимателей в настоящее время можно наблюдать двоякую налоговую политику. С одной стороны, декларируется «мораторий» на повышение налогов, принимаются антикризисные меры по поддержке предпринимателей. С другой – предприниматели сталкиваются с повышением ставок налогов в связи с увеличением размера уплачиваемых страховых взносов, которые зависят от минимального размера оплаты труда, а также с повышением имущественных налогов, которые зависят от кадастровой стоимости.

Сами налоговые режимы, в частности, специальные налоговые режимы, не имеют внутренней гармонизации, поскольку предусматривают различный порядок признания расходов по страховым взносам, что вызывает проблемы у предпринимателей при ведении раздельного учета<sup>72</sup>.

---

<sup>72</sup> Шестакова Е. В. Проблемы развития российской налоговой системы в направлении гармонизации интересов государства и предпринимателей в сфере налогообложения // *Налоги*. 2016. № 4. С. 31.

Анализ российской системы налоговых санкций позволяет сделать вывод, что существует потребность в ревизии действующей системы налоговых санкций в целях наиболее полной реализации принципов законности, справедливости, равенства и стимулирования налогоплательщиков к соблюдению законодательства о налогах и сборах<sup>73</sup>.

Следует также сказать, что в настоящее время специальные налоговые режимы функционируют в налоговой системе Российской Федерации как самостоятельные и постоянные налоги, что не соответствует самой природе специальных налоговых режимов, применение которых должно носить временный и вынужденный характер в целях реализации стимулирующих задач налоговой политики<sup>74</sup>.

Таким образом, Федеральная налоговая служба РФ наращивает свои информационно-вычислительные возможности, запуская все новые технологичные проекты. Служба удерживает положительный темп роста поступлений за счет технологической и интеллектуальной платформы налогового администрирования. При этом ей удастся собирать больше налогов при сжимающейся экономике<sup>75</sup>. Среди последних проектов – интеграция с таможней, создание супербазы данных, обмена информацией с зарубежными коллегами, онлайн-кассы, активизация работы в личном кабинете, маркировка товаров. Все меньше компаний остается в «серой зоне», «обеляется» экономика через одинаковые требования ко всем компаниям и через риск-анализ их деятельности. В то же время отмечаются и негативные тенденции в развитии налоговой системы страны.

---

<sup>73</sup> Журавлева О. О. Налоговые санкции: понятие, система и перспективы развития // Журнал российского права. 2014. № 10. С. 112 – 124.

<sup>74</sup> Ильин А. Ю. Специальные налоговые режимы: правовой механизм применения, развития и совершенствования // Финансовое право. 2011. № 3. С. 20 – 27.

<sup>75</sup> В 2016 г. был отмечен рост поступлений в консолидированный бюджет более чем на 3%. Переломить тенденцию удалось за счет налогов, не связанных напрямую с мировой экономической конъюнктурой. По налогу на прибыль поступления выросли на 2,9 % при снижении выручки основных экспортеров сырья в рублевом эквиваленте на 50 %. По НДС рост на 8,6 % на фоне снижения оборота розничной торговли на 5,4 %. Добавленная стоимость в экономике исчерпывается, не растет. При такой ситуации рост 8,6 % — это работа автоматизированной системы контроля за возмещением НДС (АСК НДС).

### ***Контрольные вопросы и задания***

1. Назовите тенденции в развитии налоговой системы России.
2. Какие инновации ФНС принесли особенно заметный положительный эффект?
3. Несут ли инновации, внедряемые ФНС, негативные последствия для бизнеса?
4. Какие еще новаторские предложения можно было бы рекомендовать финансовой администрации государства?
5. Перечислите основные направления налоговой политики на 2017 г. и плановый период 2018 и 2019 гг.
6. Составьте (заполните) таблицу

№ п/п	Инновация, дата введения	Эффект от внедрения

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На долю налогов, являющихся важнейшим средством формирования финансовых ресурсов государства, приходится от 0,7 до 0,9 % всех поступлений казны развитых стран.

Выделим 5 этапов в истории налогообложения.

1. Налоги на базовые ценности: землю, скот, работников. Все они были прямые.

2. Налоги на производство (на все виды хозяйственной деятельности). В торговле появляются таможенные сборы и косвенные налоги – налоги с продажи конкретных видов товаров. Проявилась особенность косвенных налогов – регрессивный характер – чем ниже доход, тем выше налог, что вызывало налоговые бунты (вплоть до Бостонского чаепития).

Появились налоги на недвижимость.

3. Переходный этап.

Унифицированы личные налоги, косвенные. Приоритет от обложения множества объектов к личным унифицированным налогам.

Акцизы – отчисления с единицы товара безотносительно его цены.

Теория налогообложения Адама Смита (1776 г. «Исследование о природе и причине богатства народов»: налоги – признак свободного общества; принципы налогообложения (справедливости, определенности, удобства, экономии)).

4. XIX в., Европа: подъем производства и экономики, концентрация производства: налоги на оборот, налоги на наследство, налоги на сделки, на капитал. Главный объект обложения – оборот.

5. Развитие финансовой сферы: НДС, целевые налоги, теория общественного сектора.

Пошлины и сборы не имеют финансового значения, присущего налогам.

В настоящее время одной из наиболее актуальных проблем современной экономики России можно назвать повышение эффективности функционирования налоговой системы. Разработка мер совершенствования налоговой системы России является актуальным направлением исследования.

Основные элементы налоговой системы – это сами налоги, налоговые органы государства. Налоговые органы в своем становле-

нии и развитию насчитывают многовековую историю. Сегодня согласно п. 1 ст. 30 НК к налоговым органам относятся федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области налогов и сборов, и его территориальные подразделения – это Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы. Налоговые органы в Российской Федерации составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления.

В разных странах функцию налогового контроля выполняют налоговые службы, организация и подчиненность которых различна. В большинстве стран налоговые службы считаются структурой министерства финансов, например в Великобритании, Китае, Канаде.

Налоговой службе России для соответствия мировым требованиям необходимо отслеживать и учитывать зарубежный опыт, так как в каждой стране, какую бы налоговую политику она ни вела, есть как положительные стороны, которые будут способствовать более эффективной работе, так и отрицательные. В некоторых странах наблюдается схожее строение налоговых органов, что только подтверждает рациональное построение и функционирование всей налоговой системы Российской Федерации.

На сегодняшний день полномочия ФНС очень широки. Кроме осуществления контрольных полномочий в сфере налогообложения ФНС России несет ответственность за выработку и реализацию налоговой политики государства с целью обеспечения своевременного и полного поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды налогов и других обязательных платежей, а также обеспечивает государственное регулирование, межотраслевую координацию и контроль в области производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции.

ФНС России находится в ведении Министерства финансов России и руководствуется в своей деятельности Конституцией, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, нормативными правовыми актами Минфина России, а также Положением о Федеральной налоговой службе. Основопологающие вопросы правового статуса налоговых органов установлены Налого-

вым кодексом, законом «О налоговых органах Российской Федерации», а также иными нормативными правовыми актами.

Необходимо и в дальнейшем продолжать развивать систему налоговых органов, чтобы привести ее к определенному единству, упорядочить функции и конкретизировать административные процедуры, согласовать деятельность налоговых органов с другими субъектами финансового контроля на основе создания единой автоматизированной информационной системы электронной обработки данных, определить место и роль налоговых органов в системе органов исполнительной власти.

## РЕКОМЕНДАТЕЛЬНЫЙ БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Конституция Российской Федерации (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. – 2014. – № 31. – Ст. 4398.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

4. Айдаева, Д. З. Влияние бюджетного акта Республики Индии на ее налоговую систему / Д. З. Айдаева // Налоги. – 2016. – № 4. – С. 34 – 38.

5. Байков, Р. Р. Правовые основы налоговой системы Мексики / Р. Р. Байков // Реформы и право. – 2016. – № 1. – С. 52 – 57.

6. Головченко, О. Н. Гармонизация налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза / О. Н. Головченко // Финансовое право. – 2016. – № 1. – С. 22 – 25.

7. Еременко, Е. А. Налоги в системе мер нетарифного регулирования / Е. А. Еременко // Вестник арбитражной практики. – 2014. – № 4. – С. 42 – 50.

8. Еремина, В. А. Зарубежный опыт налогообложения и возможности его использования в российских условиях / В. А. Еремина // Вестник Красноярского государственного педагогического университета им. В. П. Астафьева. – 2010. – № 3. – С. 269 – 274.

9. Звягинцева, М. С. Российская организация участвует в выставке, проходящей в ближнем зарубежье / М. С. Звягинцева // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2015. – № 7. – С. 37 – 41.

10. Ильин, А. Ю. Система налоговых органов Российской Федерации и принципы ее построения / А. Ю. Ильин // Финансовое право. – 2013. – № 11. – С. 32 – 37.

11. Митрофанова И. А. Актуальность применения зарубежного опыта налогообложения предприятий в российских условиях / И. А. Митрофанова, П. Г. Плешаков // Молодой ученый. – 2013. – № 9. – С. 217 – 220.

12. Налоговая система России [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Н. Д. Волкова, С. С. Лихтерман, М. А. Ревазов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во Моск. гос. горного ун-та, 2000. – 174 с. – URL: <http://www.studentlibrary.ru/book/ISBN5741801366.html> (дата обращения: 12.10.2016).

13. Пансков, В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Электронный ресурс] : учеб.-метод. пособие / В. Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 138 с. – URL: <http://www.studentlibrary.ru/book/ISBN9785279033034.html> (дата обращения: 12.10.2016).

14. Налоговая система [Электронный ресурс] : учебник / А. У. Альбеков [и др.] ; под ред. проф. Н. Г. Кузнецова. – М. : РИОР : ИНФРА-М, 2017. – 583 с. – URL: <http://www.znaniium.com>. [www.dx.doi.org/10.12737/20849](http://www.dx.doi.org/10.12737/20849) (дата обращения: 11.11.2016).

15. Налоговая система Российской Федерации : хрестоматия / сост.: С. А. Анисимов, И. В. Горский ; под ред. Н. И. Малиса. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2014. – 152 с. – ISBN 978-5-9776-0332-4.

16. Пансков, В. Г. Налоговая система Российской Федерации: проблемы становления и развития : монография / В. Г. Пансков. – М. : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2017. – 246 с. – ISBN 978-5-9558-0549-8.

17. Пушкарева, В. М. Налоговая система Союза ССР (1921 – 1930) : учеб. пособие / В. М. Пушкарева. – М. : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2011. – 198 с. – ISBN 978-5-9558-0172-8.

18. Однокоз, В. Г. Зарубежный опыт налогообложения имущества / В. Г. Однокоз // Гуманитарные научные исследования. – 2015. – № 3 [Электронный ресурс]. – URL: <http://human.snauka.ru/2015/03/8587> (дата обращения: 21.09.2016).

19. Официальный сайт Комитета государственных доходов Министерства финансов республики Казахстан [Электронный ресурс]. – URL: <http://kgd.gov.kz/ru/content/nalogovyy-kodeks-rk> (дата обращения: 21.09.2016).

20. Официальный сайт Московской торгово-промышленной палаты [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.mostpp.ru/UAE> (дата обращения: 21.09.2016).

21. Официальный сайт Парламента Республики Армения [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?lang=rus&sel=alpha#11> (дата обращения: 26.10.2016).

22. Официальный сайт Союза местных самоуправлений Кыргызской Республики [Электронный ресурс]. – URL: <http://citykr.kg/start/ru/pravo/kodeks-kr/342-2014-01-31-08-39-21> (дата обращения: 21.10.2016).

23. Пушкарева, В. М. История финансовой мысли и политика налогов : учеб. пособие / В. М. Пушкарева. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с. – ISBN 5-86225-303-3.

24. Соколов, Б. И. Налоговые реформы: опыт Китая – выводы для России / Б. И. Соколов, Лю Юйчжо // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 30. – С. 15 – 18.

25. Сухаренко, А. Влияние американского закона на российскую финансовую систему / А. Сухаренко // ЭЖ-Юрист. – 2013. – № 42. – С. 6 – 8.

26. Тедеев, А. А. Особенности налоговой политики и налоговой системы Советской России в 1918 – 1929 годах / А. А. Тедеев // История государства и права. – 2014. – № 12. – С. 25 – 28.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ПРЕДИСЛОВИЕ</b> .....	3
<b>Глава 1. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: ПОНЯТИЕ, ИСТОРИЯ, ЭЛЕМЕНТЫ</b> .....	5
1.1. Налоговая система как научная и правовая категория .....	5
1.2. Ретроспектива налоговых систем: мировая и отечественная история .....	19
1.3. Налог как основной элемент налоговой системы: роль в государстве, легальное определение, признаки и функции налога, классификация налогов .....	12
1.4. Система налоговых органов как часть налоговой системы.....	29
<b>Глава 2. СОВРЕМЕННЫЕ ВЫЗОВЫ ДЛЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ПУТИ ИХ ПРЕОДОЛЕНИЯ ПРАВОВЫМИ СРЕДСТВАМИ</b> .....	40
2.1. Критерии оценки налоговой системы .....	40
2.2. Правовая основа налоговой системы Российской Федерации .....	48
2.3. Дисбаланс налоговой системы: причины и пути преодоления .....	53
<b>Глава 3. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН</b> .....	59
<b>Глава 4. ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ</b> .....	71
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b> .....	81
<b>РЕКОМЕНДАТЕЛЬНЫЙ БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК</b> .....	84

*Учебное издание*

ПОГОДИНА Ирина Владимировна  
БАКАЕВА Алена Сергеевна  
АВЕРИН Александр Валентинович

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА:  
ТЕОРИЯ И ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ

Учебное пособие

Редактор А. П. Володина  
Технический редактор С. Ш. Абдуллаева  
Корректор О. В. Балашова  
Компьютерная верстка Е. А. Кузьминой

Подписано в печать 12.10.17.  
Формат 60х84/16. Усл. печ. л. 5,11. Тираж 102 экз.

Заказ

Издательство

Владимирского государственного университета  
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых.  
600000, Владимир, ул. Горького, 87.