

## **Содержание:**

# **ВВЕДЕНИЕ**

Актуальность темы исследования. Налогово-правовая политика активно влияет на экономические и социальные процессы, происходящие в государстве, а сами налоги служат одним из основных источников финансовых ресурсов государства. При этом налоги из простого инструмента мобилизации доходов бюджетов государства превращаются в основной регулятор воспроизводственного процесса, оказывая прямое воздействие на пропорции, темпы и условия функционирования экономики. Посредством налогов перераспределяется значительная часть национального дохода страны, именно-с помощью налогов государство перераспределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, направляя ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры страны в целом, а также инвестируя в капиталоемкие и фондоемкие отрасли, обеспечивающие экономическую безопасность страны.

Поскольку налоговые поступления формируют основную часть доходов федерального, региональных и местных бюджетов, они, тем самым, обеспечивают возможность воздействия на пропорции и темпы общественного развития через их расходную часть. Это позволяет органам государственного управления осуществлять бюджетное субсидирование отраслей промышленности и отдельных хозяйствующих субъектов, реализовывать социальную политику, направлять государственные инвестиции в экономику, проводить взвешенную ценовую и кредитную политику, организовывать общественные работы. За счет бюджетных расходов государство финансирует социально значимые секторы экономики, создает новые высокотехнологичные производства, формирует промышленную инфраструктуру в экономически отсталых регионах, осуществляет прямые заказы на производство социально значимой и стратегической продукции. Следовательно, налогообложение выступает в качестве элемента организации и управления процессами общественного производства и играет существенную роль в обеспечении экономической безопасности государства.

В настоящее время, вносимые изменения и дополнения в Налоговый кодекс Российской Федерации требуют постоянного исследования налогового законодательства. Данные обстоятельства и определяют актуальность

исследования.

Объектом исследования является налоговая система Российской Федерации.

Предметом исследования является порядок становления и совершенствование законодательства о налоговой системе Российской Федерации.

Цель исследования - изучение действующей в настоящее время налоговой системы Российской Федерации.

Эта цель реализуется путем решения следующих задач:

1. Рассмотреть виды налогов и сборов
2. Изучить понятие налоговой системы Российской Федерации.
3. Проанализировать становление и развитие законодательства о налоге на доходы физических лиц.

Оценивая состояние и степень разработанности темы исследования, следует отметить, что к налоговой системе обращалось большое ученых в области теории государства и финансового права, таких ученых, как, в частности, - Барулин С. В., Борзунова О.А., Дегтев СИ., Кучерявенко Н.П., С.Г. Пепеляев, Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д., Халфина Р.О. и др.

Методологической основой исследования являются совокупность методов научного познания: формально-логического, комплексного, диалектического исторического, сравнительного правоведения, системного анализа, статистического и т.д. Исторический метод позволил проследить становление налоговой системы.

Теоретическую основу исследования составили теоретические и научно-практические работы российских ученых по вопросам налогового законодательства, в общем, и налоговой системы – в частности.

Нормативная база исследования. При подготовке работы автор опирался на положения Конституции российской Федерации, действующее налоговое законодательство Российской Федерации, Указы Президента РФ, законы, постановления, областное законодательство Томской области.

## **Глава 1. Виды налогов и сборов**

## 1.1 Федеральные налоги и сборы

В соответствии со ст. 13 Налогового кодекса Российской Федерации к федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) НДС;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 8) государственная пошлина.

### 1) Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой федеральный налог, который составляет примерно треть доходов бюджета. Носит косвенный характер, что означает, что конечным плательщиком выступают потребители. Однако само поступление налога обеспечивают организации и ИП, признанные налогоплательщиками НДС.

Согласно п. 1 ст. 143 НК РФ налогоплательщиками НДС в общем случае признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Объект налогообложения НДС, наиболее часто возникающий в деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, предусмотрен в пп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Российской Федерации: реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации. В целях исчисления НДС передача права

собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

Ставки НДС предусмотрены в ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации:

По общему правилу (п. 1 ст. 52 НК РФ) НДС исчисляется налогоплательщиками самостоятельно. Исключение предусмотрено в ст. 161 Налогового кодекса Российской Федерации: на некоторых лиц, выплачивающих другим лицам доходы, законодатель возлагает обязанности налогового агента. В частности, таковыми признаются арендаторы некоторых видов публичного имущества, которые обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и перечислить в бюджет соответствующую сумму НДС.

Согласно изменениям в законодательстве, начиная с 2019 года, основная ставка НДС равна 20%. То есть при реализации большинства товаров и услуг с 1 января указанного периода должны учитываться новые правила

Налоговым периодом по НДС является квартал (ст. 163 НК РФ).

Общий срок уплаты НДС урегулирован достаточно сложно - за истекший налоговый период налог следует уплачивать равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 174 НК РФ).

Налоговая декларация по НДС подлежит представлению не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 174 НК РФ).

2) НДФЛ один из самых распространенных в мировой практике налогов, уплачиваемый из личных доходов населения. В развитых странах он составляет значительную часть доходов государства.

В России НДФЛ занимает более скромное место в доходной части бюджета, так как затрагивает в основном ту часть населения, которая имеет средний уровень доходов или выше.

Подобная ситуация говорит о том, что российская экономика носит развивающийся характер, и основным национальным приоритетом является дальнейшее стимулирование роста. Шкала НДФЛ является пропорциональной независимо от уровня доходов, одновременно с тем предусмотрено значительное количество льгот, позволяющих снизить налоговую нагрузку малоимущих слоев населения.

НДФЛ связан с потреблением, и он может либо стимулировать потребление, либо сокращать его. При грамотном использовании налог на доходы физических лиц может стать основным антиинфляционным средством. Поэтому главной проблемой подоходного налогообложения является достижение оптимального соотношения между экономической эффективностью и социальной справедливостью налога. Другими словами, необходимы такие ставки налога, которые обеспечивали бы максимально справедливое перераспределение доходов при минимальном ущербе интересам налогоплательщиков от налогообложения.

Налог на доходы физических лиц относится к федеральным видам налогов и взимается по всей территории РФ по единым ставкам (наиболее распространена ставка 13%). В соответствии с положениями главы 23 Налогового кодекса Российской Федерации обложению НДФЛ подлежит доход, полученный лицом как в денежной, так и в натуральной форме или в виде иной материальной выгоды. Любые суммы или имущественные выгоды, получаемые налогоплательщиком, являются для целей налогообложения доходом, если они не входят в перечень необлагаемых доходов, указанный в налоговом законодательстве.

Налог на доходы физических является прямым налогом, взимается непосредственно с дохода самого налогоплательщика. С 01 января 2001 года главой 23 Налогового кодекса РФ установлен налог на доходы физических лиц. Ранее предшественник НДФЛ - подоходный налог уплачивался на основании Закона РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» [\[1\]](#) (в настоящее время утратил силу). Кроме того, часть норм Закона РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» [\[2\]](#) после отмены данного налога с 1 января 2006 г. была воспроизведена законодателем (в части дарения) в гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, НДФЛ – пропорциональный налог, тяжесть налогообложения изменяется пропорционально росту доходов.

## 2) Акциз

Акциз является федеральным косвенным налогом, который урегулирован гл. 22 Налогового кодекса Российской Федерации, действующей с 1 января 2001 г. Ранее акциз уплачивался на основании Закона РФ от 6 декабря 1991 г. № 1993-1 «Об акцизах» [\[3\]](#), который ныне утратил силу.

Согласно п. 1 ст. 179 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиками акциза признаются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками акциза в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Указанный круг налогоплательщиков в целом совпадает с кругом налогоплательщиков НДС (п. 1 ст. 143 НК РФ). Однако в силу п. 2 ст. 179 Налогового кодекса Российской Федерации организации и иные лица, указанные в данной статье, признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22

Налогового кодекса Российской Федерации. В результате налогоплательщиками акциза, как правило, в России являются производители подакцизного товара.

Объект налогообложения акцизом, наиболее часто возникающий в деятельности налогоплательщиков данного налога, предусмотрен в подп. 1 п. 1 ст. 182 Налогового кодекса Российской Федерации: реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров. В целях исчисления акциза передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией подакцизных товаров. Другой важнейший объект налогообложения, как и в НДС, ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (подп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Товары, которые законодатель признает подакцизными, перечислены в ст. 181 Налогового кодекса Российской Федерации. К ним, в частности, относятся: спирт этиловый, спиртосодержащая продукция, алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, пиво), табачная продукция, автомобили легковые, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, прямогонный бензин. Подакцизных работ и услуг действующее законодательство не предусматривает.

Следует учесть, что отнесение некоторого товара к категории подакцизных само по себе не означает, что производитель данного товара будет обязан уплачивать акциз. Например, на автомобили легковые с мощностью двигателя до 90 л.с.

включительно ставка акциза установлена как 0 руб. за 1 л.с. - ст. 193 Налогового кодекса Российской Федерации. Иными словами, при совершении облагаемых операций с такими автомобилями суммы акциза к уплате не будет. Тем не менее данный товар формально является подакцизным, и, в частности, его продажа по договорам розничной купли-продажи в силу подп. 6 п. 2 ст. 346.26 и ст. 346.27 Налогового кодекса Российской Федерации не может облагаться ЕНВД. В Определении КС РФ от 22 марта 2011 г. № 390-О-О отмечается, что нормы Налогового кодекса Российской Федерации в их взаимосвязи относят легковые автомобили к подакцизным товарам независимо от мощности их двигателя[4].

Можно условно утверждать, что законодатель в основном определяет в качестве подакцизных товары, не являющиеся жизненно необходимыми, но пользующиеся повышенным спросом. О.А. Борзунова характеризует акциз как форму изъятия сверхприбыли, получаемой от производства товаров со значительной разницей между ценой, определяемой потребительской стоимостью, и фактической себестоимостью[5].

Кроме того, с течением времени законодатель может пересматривать свою позицию относительно того, какие именно товары следует относить к подакцизным. Так, в ст. 4 Федерального закона «Об акцизах» (утратил силу) в качестве подакцизных товаров ранее были установлены ювелирные изделия, которые в настоящее время акцизом не облагаются. В СССР в 1922 - 1927 годах подакцизными товарами наряду с алкоголем были сахар, соль, чай, кофе, спички, папиросные гильзы и бумага, свечи, текстильные изделия, резиновые галоши[6].

Таким образом, объектом налогообложения акцизом в основном являются действия (деятельность) налогоплательщиков по реализации произведенных ими подакцизных товаров. Иными словами, акцизы в общем случае платит производитель подакцизных товаров, а не те лица, которые данные товары впоследствии перепродают (т.е. сумма акциза в цене товара при его перепродаже не изменяется, а НДС, в силу п. 1 ст. 154 Налогового кодекса Российской Федерации, при перепродаже подакцизных товаров исчисляется из стоимости товаров с учетом акциза). Соответственно, при перепродаже подакцизных товаров НДС начисляется в том числе и на акциз, присутствующий в цене подакцизных товаров.

Налоговым периодом по акцизу является календарный месяц (ст. 192 НК РФ). Общий срок уплаты акциза - за истекший налоговый период не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 204 НК РФ).

Налоговая декларация по акцизу в общем случае подлежит представлению не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 5 ст. 204 НК РФ).

При применении налоговых вычетов у налогоплательщика акциза (как и у налогоплательщика НДС) может создаваться ситуация, в которой не он должен уплатить акциз в бюджет, а государство обязано возместить (возвратить, зачесть) ему определенную сумму из бюджета; если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по операциям с подакцизными товарами, являющимися объектом налогообложения (п. 1 ст. 203 НК РФ). Кроме того, если налогоплательщик реализует подакцизные товары, помещенные под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории Российской Федерации, акциз не уплачивается (подп. 4 п. 1 ст. 183, п. 1 ст. 184 НК РФ).

Существенно отличающиеся правила исчисления и уплаты акциза предусмотрены для операций с особыми видами сырья – денатурированным этиловым спиртом и прямогонным бензином (в т.ч. ст. ст. 179.2, 179.3 НК РФ).

### 3) Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является федеральным прямым налогом. Данный налог предусмотрен гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации, которая действует с 1 января 2001 г. Ранее предшественник НДФЛ - подоходный налог уплачивался на основании Закона РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц» (в настоящее время утратил силу). Кроме того, часть норм Закона РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» после отмены данного налога с 1 января 2006 г. была воспроизведена законодателем (в части дарения) в гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации.

По п. 1 ст. 207 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщиками НДФЛ признаются:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.



Несмотря на то что в данной статье специально не выделены такие виды физических лиц, как индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, непосредственно в тексте гл. 23 Налогового кодекса Российской Федерации регламентируются особенности исчисления ими налога.

Общее определение налоговых резидентов дано в п. 2 ст. 207 Налогового кодекса Российской Федерации: это физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. А.В. Фокин, рассматривая правила определения резидентства, полагает, что соответствующие нормы должны быть сконструированы таким образом, чтобы выявить случаи, когда налогоплательщики обладают настолько значимыми и устойчивыми связями с государством, что такое государство имеет право облагать налогом любые доходы такого лица, которые посчитает необходимыми.

Объект налогообложения НДФЛ установлен в ст. 209 Налогового кодекса Российской Федерации как доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

- от источников в Российской Федерации - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Таким образом, законодатель, вне зависимости от гражданства физического лица, считает возможным облагать НДФЛ все его доходы, если данное лицо является налоговым резидентом Российской Федерации. При этом ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает следующее: доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации.

НДФЛ в зависимости от вида дохода и вида налогоплательщика исчисляется всеми возможными (а именно тремя) способами, предусмотренными в статье 52 Налогового кодекса Российской Федерации:

- налогоплательщиками самостоятельно (ст. 227 НК РФ): самозанятыми физическими лицами - по суммам доходов, полученных от своей деятельности по итогам налогового периода. Кроме того, самостоятельно исчисляют НДФЛ и иные категории налогоплательщиков (ст. 228 НК РФ), в том числе физические лица - исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности менее трех лет;

- налоговыми органами (п. 8 ст. 227 НК РФ): исчисление сумм авансовых платежей с предполагаемого дохода самозанятых физических лиц;

- налоговыми агентами (ст. 226 НК РФ). Этот статус имеют российские организации, самозанятые физические лица, а также обособленные подразделения иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил указанные в данной статье доходы (например, работник получил заработную плату от организации-работодателя). Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Налоговым периодом по НДФЛ является календарный год (ст. 216 НК РФ).

Общий срок уплаты НДФЛ для налогоплательщиков, самостоятельно исчисляющих налог, установлен как 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 6 ст. 227, п. 4 ст. 228 НК РФ). Однако для самозанятых физических лиц законодатель дополнительно предусматривает обязанность по уплате в течение года авансовых платежей с предполагаемого дохода на основании налоговых уведомлений (п. 2 ст. 52, п. 9 ст. 227 НК РФ): за январь - июнь - не позднее 15 июля текущего года в размере 1/2 годовой суммы авансовых платежей; за июль - сентябрь - не позднее 15 октября текущего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей; за октябрь - декабрь - не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей. По итогам года производится перерасчет исходя из фактически полученного дохода (п. 3 ст. 227 НК РФ). Соответственно, если за некоторый год налогооблагаемый доход самозанятого физического лица будет равен доходу за предыдущий год, то в общем случае налог будет полностью выплачен авансовыми платежами еще до срока уплаты налога за год.

Для налоговых агентов законодатель предусматривает собственный срок перечисления удержанного ими из доходов физических лиц налога - не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату

дохода (п. 6 ст. 226 НК РФ). Если налоговый агент не имеет возможности удержать налог, то не позднее одного месяца с даты окончания налогового периода, в котором возникли соответствующие обстоятельства, он обязан письменно сообщить налогоплательщику и налоговому органу по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме налога (подп. 2 п. 3 ст. 24, п. 5 ст. 226 НК РФ). В этом случае физическое лицо по итогам налогового периода обязано представить налоговую декларацию в налоговый орган по месту своего учета (п. 3 ст. 228 НК РФ) и самостоятельно уплатить налог в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 4 ст. 228 НК РФ).

#### 4) Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций - федеральный прямой налог, предусмотренный гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, действующей с 1 января 2002 г. Предшественник данного налога - налог на прибыль предприятий и организаций, уплачивался на основании Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»[\[7\]](#) (в настоящее время утратил силу, за исключением отдельных положений).

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций в общем случае признаются: российские организации, иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации (п. 1 ст. 246 НК РФ).

С 1 января 2012 г. организации для целей налога на прибыль могут добровольно объединяться в консолидированную группу налогоплательщиков, вследствие чего для них начинают действовать особые правила исчисления и уплаты налога, а также декларирования и проверок.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ). Прибылью в общем случае признается:

- 1) для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации;
- 2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти

постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации;

3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Доходы указанных налогоплательщиков определяются в соответствии со ст. 309 Налогового кодекса Российской Федерации (например, дивиденды, выплачиваемые иностранной организации - акционеру (участнику) российской организации).

Таким образом, для целей исчисления налога на прибыль организаций установлен объект налогообложения - прибыль, который возникает в случае превышения доходов над расходами. В то же время для целей НДФЛ с доходов самозанятых физических лиц законодатель устанавливает объект налогообложения просто как доход (ст. 209 НК РФ) и предусматривает возможность уменьшения облагаемого дохода на сумму вычетов, в том числе расходов (ст. ст. 219 - 221 НК РФ). Как видим, законодатель с совершенно разных позиций определяет объект налогообложения в данных налогах, имеющих весьма близкую правовую природу. Тем не менее для налогов обоих типов принципиальное значение имеют две составляющие - доходы и расходы.

Н.П. Кучерявенко приводит сведения о том, что традиционным подходом при регулировании налогообложения в США является включение в объект налогообложения вещей, предметов, полученных преступным путем. Прецедент сложился еще в начале XX в. и наиболее ярко проявился в процессе по делу Аль Капоне<sup>[8]</sup>.

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций является календарный год; отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года (ст. 285 НК РФ).

Общий срок уплаты налога на прибыль организаций по итогам налогового периода - не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 287, п. 4 ст. 289 НК РФ).

Обязанность по уплате авансовых платежей установлена достаточно сложным образом. В общем случае по итогам отчетных периодов - кварталов авансовые

платежи уплачиваются в срок не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода (п. 1 ст. 287, п. 3 ст. 289 НК РФ).

Для некоторых организаций (п. п. 2, 3 ст. 286 НК РФ), в том числе для организаций с доходами от реализации более 10 млн. руб. в среднем за квартал, законодатель предусматривает обязанность по уплате ежемесячных авансовых платежей. Данные платежи могут уплачиваться в двух вариантах: в общем случае как оценочные либо при соответствующем уведомлении налогового органа исчисленные из фактически полученной прибыли (п. 2 ст. 286 НК РФ). В первом случае срок уплаты установлен не позднее 28-го числа текущего месяца; во втором - не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога (п. 1 ст. 287 НК РФ).

Для налоговых агентов предусмотрены собственные сроки перечисления удержанного налога (п. п. 2, 4 ст. 287 НК РФ).

Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 календарных дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие суммы ежемесячных авансовых платежей по фактически полученной прибыли, представляют налоговые декларации в сроки, установленные для уплаты авансовых платежей (п. 3 ст. 289 НК РФ).

5) Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов Федеральный сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов урегулирован гл. 25.1 Налогового кодекса Российской Федерации, которая действует с 1 января 2004 г.

В данной главе предусмотрены два подвида сборов. Это сборы за пользование объектами:

- животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов;
- водных биологических ресурсов.

Указанные сборы будут рассмотрены отдельно.

Сборы за пользование объектами животного мира.

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке разрешение на добычу объектов животного мира на территории Российской Федерации (п. 1 ст. 333.1 НК РФ).

#### 6) Водный налог

Водный налог является федеральным прямым налогом, предусмотренным гл. 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации, действующей с 1 января 2005 г. Предшественником данного налога является плата за пользование водными объектами, которая уплачивалась на основании Федерального закона от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» (утратил силу).

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со ст. 333.9 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 1 ст. 333.8 НК РФ).

Исчисляется водный налог только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 333.13 НК РФ).

Налоговым периодом по водному налогу является квартал (ст. 333.11 НК РФ). Срок уплаты водного налога - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 333.14 НК РФ).

Налоговая декларация по водному налогу должна быть представлена не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 333.15 НК РФ).

#### 7) Государственная пошлина

Государственная пошлина - федеральный сбор, урегулированный гл. 25.3 Налогового кодекса Российской Федерации, которая действует с 1 января 2005 г. Ранее государственная пошлина уплачивалась в том числе на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине»[\[9\]](#) (ныне утратил силу).

Согласно п. 1 ст. 333.16 Налогового кодекса Российской Федерации государственная пошлина - сбор, взимаемый с лиц, указанных в статье 333.17 Налогового кодекса Российской Федерации, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации. В целях настоящей главы выдача документов (их дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

В Определении Конституционного суда Российской Федерации от 1 марта 2007 г. № 326-О-П разъяснено, что государственная пошлина, будучи законно установленным сбором, является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий.

Плательщиками государственной пошлины являются организации и физические лица (ст. 333.17 НК РФ).

Ставки государственной пошлины установлены различными способами для разных юридически значимых действий и их особенностей; не исключен дифференцированный подход в зависимости от вида плательщика.

#### 8) Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) - федеральный прямой налог, предусмотренный гл. 26 Налогового кодекса Российской Федерации, которая действует с 1 января 2002 г. Предшественником данного налога являются отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, которые уплачивались на основании Закона Российской Федерации «О недрах»[\[10\]](#) и Федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 224-ФЗ «О ставках отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы»[\[11\]](#) (утратил силу).

Налогоплательщиками НДПИ в силу ст. 334 Налогового кодекса Российской Федерации являются организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При этом ст. 11 Закона о недрах предусматривает, что предоставление недр в пользование оформляется специальным государственным разрешением в виде лицензии. В силу ст. 9 данного Закона права и обязанности пользователя недр возникают с даты государственной регистрации лицензии на пользование участком недр. Как следует из п. 7 ст. 85 Налогового кодекса Российской Федерации, органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя.

Объектом налогообложения НДС на основании п. 1 ст. 336 Налогового кодекса Российской Федерации признаются три вида добытых (извлеченных) полезных ископаемых. Это полезные ископаемые:

1) добытые из недр на территории Российской Федерации на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством Российской Федерации о недрах;

3) добытые из недр за пределами территории Российской Федерации, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

При этом принципиальное значение имеет общее определение добытого полезного ископаемого, которое дано в п. 1 ст. 337 Налогового кодекса Российской Федерации: полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая национальному стандарту, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации.



Специальные определения даны в п. 2 ст. 337 Налогового кодекса Российской Федерации. Видами добытого полезного ископаемого являются в том числе: горючие сланцы, уголь (в соответствии с классификацией, установленной Правительством РФ, - Постановление Правительства РФ от 20 июня 2011 г. № 486), торф, углеводородное сырье, товарные руды, неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии.

В п. 2 ст. 336 Налогового кодекса Российской Федерации приведен перечень видов добытых (извлеченных) полезных ископаемых, которые не признаются объектом налогообложения НДС, в том числе: общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления.

Налоговая база по НДС, согласно п. 2 ст. 338 Налогового кодекса Российской Федерации, в зависимости от вида полезного ископаемого определяется двумя способами, а именно как:

- стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Стоимость добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со ст. 340 Налогового кодекса Российской Федерации;

- количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении при добыче угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Количество добытых полезных ископаемых определяется в соответствии со ст. 339 Налогового кодекса Российской Федерации.

Ставки НДС предусмотрены в ст. 342 Налогового кодекса Российской Федерации и различаются в зависимости от вида полезного ископаемого. В качестве примеров можно привести:

Исчисляется НДС только самим налогоплательщиком (п. 1 ст. 52, ст. 343 НК РФ).

Налоговым периодом по НДС является календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

Срок уплаты НДС - не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 344 НК РФ).

Налоговая декларация по НДС должна быть представлена не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 345 НК РФ).

## 1.2. Региональные налоги и сборы

Статья 14 Налогового кодекса Российской Федерации к региональным налогам относит:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

### 1. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций - это региональный прямой налог, предусмотренный гл. 30 Налогового кодекса Российской Федерации, которая действует с 1 января 2004 г. Предшественником данного налога является налог на имущество предприятий, который уплачивался на основании Закона РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий»[\[12\]](#) (утратил силу).

Региональные органы власти при введении налога в соответствии с п. 2 ст. 372 Налогового кодекса Российской Федерации обязаны определить ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации, порядок и сроки его уплаты.

Кроме того, органы власти субъектов РФ вправе: установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения (п. 2 ст. 380 НК РФ); не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 379 НК РФ); предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 6 ст. 382 НК РФ); установить региональные налоговые льготы (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются Налоговым кодексом Российской Федерации и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ).

К примеру, на территории Томской области действует Закон Томской области 27 ноября 2003 года № 148-ОЗ «О налоге на имущество организаций».

Предельная налоговая ставка установлена в п. 1 ст. 380 Налогового кодекса Российской Федерации как 2,2%.

К примеру, Закон Томской области «О налоге на имущество организаций» предусматривает конкретную налоговую ставку на максимально возможном уровне - 2,2% (ст. 3).

Исчисляется налог на имущество организаций только самими налогоплательщиками (п. 1 ст. 52 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается календарный год. Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта Российской Федерации при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 379 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на имущество организаций по итогам налогового периода представляется налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 3 ст. 386 НК РФ). Расчеты по авансовым платежам должны представляться не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода (п. 2 ст. 386 НК РФ).

## 2. Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес является региональным прямым налогом, предусмотренным гл. 29 Налогового кодекса Российской Федерации, действующей с 1 января 2004 г. Налог на игорный бизнес ранее уплачивался на основании Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» (утратил силу).

Региональные органы власти при регламентации налога на игорный бизнес в соответствии с п. 1 ст. 369 Налогового кодекса Российской Федерации могут определить ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации. Кроме того, если региональный закон вообще не принят, то применяются специально установленные федеральные ставки (п. 2 ст. 369 НК РФ). Соответственно, нет оснований говорить, что региональные органы власти вводят данный налог - он будет взиматься вне зависимости от их воли.

Объектами налогообложения согласно п. 1 ст. 366 Налогового кодекса Российской Федерации являются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) процессинговый центр тотализатора;
- 4) процессинговый центр букмекерской конторы;
- 5) пункт приема ставок тотализатора;
- 6) пункт приема ставок букмекерской конторы.

Исчисляется налог на игорный бизнес только налогоплательщиками (п. 1 ст. 52, п. 1 ст. 370 НК РФ).

Налоговым периодом по налогу на игорный бизнес признается календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Срок уплаты налога на игорный бизнес - не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 371, п. 2 ст. 370 НК РФ).

Налоговая декларация по налогу на игорный бизнес представляется налогоплательщиком не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 2 ст. 370 НК РФ).

### 3) Транспортный налог

Транспортный налог является региональным прямым налогом. Он предусмотрен гл. 28 Налогового кодекса Российской Федерации, которая действует с 1 января 2003 г. Предшественником данного налога является налог с владельцев транспортных средств, который уплачивался на основании ст. 6 Федерального закона «О дорожных фондах в Российской Федерации» (утратил силу). Кроме того, непродолжительное время действовал Федеральный закон от 8 июля 1999 г. № 141-ФЗ «О налоге на отдельные виды транспортных средств» (утратил силу).

Региональные органы власти при введении налога в соответствии со ст. 356 Налогового кодекса Российской Федерации обязаны определить ставку налога в пределах, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации, порядок и сроки его уплаты. Кроме того, региональные органы власти вправе не

устанавливать для налогоплательщиков-организаций отчетные периоды (п. 3 ст. 360 НК РФ), имеют возможность устанавливать дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса (п. 3 ст. 361 НК РФ), могут предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 6 ст. 362 НК РФ), а также могут предусмотреть региональные налоговые льготы (ст. 356 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются Налоговым кодексом Российской Федерации и не могут изменяться региональным законодателем (п. 3 ст. 12 НК РФ).

К примеру, на территории Томской области действует областной закон от 04 октября 2002 г. № 77-ОЗ «О транспортном налоге».

Налогоплательщиками транспортного налога, на основании ст. 357 Налогового кодекса Российской Федерации, признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 Налогового кодекса Российской Федерации.

Объектом налогообложения согласно п. 1 ст. 358 Налогового кодекса Российской Федерации признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, объектом налогообложения транспортным налогом является факт владения определенными видами транспортных средств, зарегистрированными в установленном порядке.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков, являющихся организациями, признаются первый квартал, второй квартал, третий квартал. При установлении налога законодательные (представительные) органы субъектов Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 360 НК РФ).

К примеру, в ст. 5 Закона Томской области «О транспортном налоге» для налогоплательщиков - организаций установлен календарный год.

Статья 9 Закона Томской области «О транспортном налоге» предусматривает ряд региональных налоговых льгот.

### 1.3 Местные налоги и сборы

Статья 15 Налогового кодекса Российской Федерации к местным налогам относит:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц;
- 3) торговый сбор.

#### 1. Земельный налог

Земельный налог является местным прямым налогом. Он урегулирован гл. 31 Налогового кодекса Российской Федерации РФ, которая действует с 1 января 2005 г. Ранее земельный налог уплачивался на основании Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» (в настоящее время утратил силу в соответствующей части).

Представляет интерес то, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 19 апреля 2011 г. № 15932/10, принятом по конкретному вопросу налогообложения земельным налогом, платность землепользования упомянута как конституционный принцип.

Местные органы представительной власти (органы законодательной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при введении налога в соответствии с п. 2 ст. 387 НК РФ обязаны определить ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты.

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в том числе вправе: установить дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (п. 2 ст. 394 НК РФ), а также вправе не устанавливать отчетные периоды (п. 3 ст. 393 НК РФ); предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода (п. 9 ст. 396 НК РФ);

установить местные налоговые льготы (п. 2 ст. 387 НК РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период) регулируются НК РФ и не могут изменяться местным органом власти (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Налогоплательщиками земельного налога согласно п. 1 ст. 388 НК РФ в общем случае признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения в соответствии со ст. 389 НК РФ, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Следует учитывать, что перечень «облагаемых» видов прав является закрытым и не предусматривает всех возможных видов прав на земельный участок. В частности, в п. 2 ст. 388 НК РФ специально указано, что не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объект налогообложения в силу п. 1 ст. 389 НК РФ - земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

При рассмотрении объекта налогообложения как юридического факта объект налогообложения земельным налогом - факт владения на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения земельными участками.

Налоговый кодекс РФ в п. 2 ст. 389 предусматривает виды земельных участков, которые не признаются объектом налогообложения (в том числе земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации).

Кроме того, ст. 395 НК РФ предусматривает федеральные налоговые льготы. Так, освобождаются от налогообложения организации в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования.

В соответствии со ст. 390 НК РФ налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков, определяемая в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

Предельные налоговые ставки установлены в п. 1 ст. 394 НК РФ.

## 2. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является местным прямым налогом, урегулированным на федеральном уровне Законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц». Во вторую часть НК РФ нормы об этом налоге в виде отдельной главы в настоящее время не включены.

Представительные органы местного самоуправления (законодательные органы городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при введении налога в соответствии с п. 1 ст. 3 Закона РФ «О налогах на имущество физических лиц» обязаны определить ставку налога в пределах, установленных в данном Законе.

Кроме того, местные органы власти (органы власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости в том числе от суммарной инвентаризационной стоимости и типа использования объекта налогообложения (п. 1 ст. 3 указанного Закона РФ); установить местные налоговые льготы (п. 4 ст. 4 рассматриваемого Закона РФ).

Иные элементы данного налога (в том числе объект, база, период, срок уплаты) регулируются Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц» и не могут изменяться местным органом власти.

К примеру, на территории г. Томка действует решение Думы города Томска Решение Думы Города Томска от 14.07.2010 № 1541 «Об установлении на территории муниципального образования «Город Томск» налога на имущество физических лиц».

Налоговым периодом по налогу на имущество физических лиц признается календарный год (п. 1 ст. 55 НК РФ).

Срок уплаты налога на имущество физических лиц - не позднее 1 ноября года, следующего за годом, за который исчислен налог (п. 9 ст. 5 рассматриваемого Закона РФ).

К примеру, п. 3 решения Думы города Томска от 31 октября 2006 г. № 317 «Об установлении на территории муниципального образования «Город Томск» налога на имущество физических лиц» предусматривает местные налоговые льготы, в том числе освобождены от уплаты налога дети-сироты и дети, оставшиеся без



попечения родителей; члены семьи военнослужащего, проходящего службу по призыву.

### 3. Торговый сбор

Торговый сбор является местным платежом и устанавливается в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся торговой деятельностью через объекты движимого или недвижимого имущества, урегулирован гл. 33 Налогового кодекса Российской Федерации РФ.

К объектам осуществления торговли относятся здания, сооружения, помещения, стационарные и нестационарные торговые объекты и торговые точки, а также объекты недвижимого имущества, используемые управляющими рынками компаниями в деятельности по организации розничных рынков.

Организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на территории этого муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

Необходимо отметить, что индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, и налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), в отношении этих видов предпринимательской деятельности с использованием соответствующих объектов движимого или недвижимого имущества не являются плательщиками торгового сбора.

Уплата сбора производится ежеквартально не позднее двадцать пятого числа месяца, следующего за периодом обложения, т.е. квартала (п. 2 ст. 417 НК РФ).

Кроме того, п. 3 ст. 410 НК РФ предусматривает федеральные налоговые льготы. Так, освобождаются от налогообложения торговый сбором использование объектов движимого или недвижимого имущества для осуществления следующих видов торговой деятельности: розничной торговли, осуществляемой с использованием торговых (вендинговых) автоматов; торговли на ярмарках выходного дня, специализированных ярмарках и региональных ярмарках; торговли через объекты

стационарной и нестационарной торговой сети, расположенные на территории розничных рынков; разносной розничной торговли, осуществляемой в зданиях, сооружениях, помещениях, находящихся в оперативном управлении автономных, бюджетных и казенных учреждений, также освобождаются от уплаты торгового сбора: организации федеральной почтовой связи; автономные, бюджетные и казенные учреждения, в соответствии со ст.ст. 2,3 Закона города Москвы № 6266.

Постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании уведомления о постановке на учет в качестве плательщика торгового сбора (п. 1 ст. 416 НК РФ).

Постановка на учет производится на основании уведомления в течение пяти дней после его получения налоговым органом. В течение пяти дней с даты постановки на учет плательщику сбора направляется соответствующее свидетельство (п. 3 ст. 416 НК РФ).

В случае прекращения осуществления предпринимательской деятельности с использованием объекта осуществления торговли плательщик сбора представляет в налоговый орган соответствующее уведомление.

Подводя итог данной главе можно сделать вывод, что Налоговый кодекс Российской Федерации содержит перечень федеральных налогов и сборов (ст. 13), региональных (ст. 14) и местных налогов (ст. 15). Этот перечень не подлежит расширительному толкованию - федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации не могут устанавливаться.

Однако, несмотря на то, что принятием первой и второй частей Налогового кодекса Российской Федерации была осуществлена систематизация российского налогового законодательства и реформирована система налогообложения, состояние правового регулирования налоговой сферы нельзя признать вполне удовлетворительным. Как отмечается в юридической литературе, российское налоговое законодательство все еще отличается несовершенством и нестабильностью, некоторые положения Налогового кодекса Российской Федерации и характеризуются неясностью и противоречат друг другу.

О нестабильности налогового законодательства, говорит тот факт, что российский законодатель практически ежегодно вносит различные дополнения и изменения как в первую, так и во вторую части Налогового кодекса Российской Федерации.

# Глава 2. Сущность налоговой системы Российской Федерации

## 2.1 Понятие налоговой системы

В отечественной науке налогового права на сегодняшний день не сложилось единого мнения по вопросу о понятии налоговой системы.

Очевидно, во многом такая ситуация обусловлена отсутствием ее легального определения. Понятие «налоговая система» относится к наиболее сложным проблемам юридической и экономической наук. Данная категория широко используется в научных и учебных работах, особенно при рассмотрении вопросов налогов и налогообложения. Однако, несмотря на значительное количество доктринальных формулировок данного понятия, до сих пор... отсутствует единое научное обоснованное понимание его сущности», - пишет Соколова Э.Д.[\[13\]](#) и рассматривает налоговую систему, как правовую форму налогообложения, определяемого экономическими условиями развития общества, функционирующего в условиях действия рыночных отношений[\[14\]](#). Позволим себе не согласиться с указанным определением налоговой системы, поскольку правовая форма налогообложения есть не что иное, как налоговое законодательство.

Брызгалин А.В. предлагает трактовать налоговую систему как взаимосвязанную совокупность всех существующих в государстве общественных отношений, складывающихся в сфере налогообложения и имеющих экономический, политический, организационный и правовой характер[\[15\]](#), а Пепеляев С.Г. - как совокупность установленных в государстве существующих условий налогообложения[\[16\]](#).

В таком случае, нельзя согласиться с данными определениями: в первом определении налоговая система фактически отождествляется с налоговыми отношениями, а во втором - с условиями налогообложения. И если категория «налоговые отношения» является понятным термином - это общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения и составляющие предмет налогового права как отрасли права, то термин «условия налогообложения» представляет собой более широкое понятие и может включать в себя все аспекты налоговой сферы, в том числе планирование налогов, налоговый учет и контроль и

т.д. На наш взгляд, эти аспекты должны быть объединены понятием налогового механизма, а не налоговой системы, поскольку система, хотя и состоит из отдельных элементов, все равно предполагает их определенную структурность и иерархичность, чего как раз и лишено определение, предложенное Пепеляевым С.Г.

Налоговый механизм представляет собой совокупность правил, форм и способов налогообложения, начиная от планирования налогов и заканчивая их учетом и составлением налоговой отчетности.

Указанный недостаток присутствует также в определении налоговой системы, данным Гуреевым В.И. и Кучеровым И.И. По мнению Гуреева В.И., «налоговая система...включает: а) налоговое законодательство, состоящее из законов и подзаконных нормативных актов; б) налоговые органы... осуществляющие налоговый контроль; в) налоговых представителей, которые от имени налогоплательщиков должны в соответствии с законом рассчитать, удержать и перечислить в бюджет налоги с дохода; г) ...теоретические положения ученых и практиков в сфере налогообложения»[\[17\]](#) Кучеров И.И. считает, что «налоговая система может быть определена как основанная на определенных принципах система урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в связи с установлением и взиманием налогов и сборов. В состав этой системы включаются не только налоговые платежи, в связи с уплатой которых возникают указанные отношения, но также налогооблагающие субъекты, то есть лица, в пользу которых уплачиваются налоги и сборы, налоговые (финансовые, таможенные) органы, органы государственных внебюджетных фондов, сборщики налогов, органы внутренних дел, налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и некоторые др. Все эти элементы пребывают в постоянной и неразрывной взаимосвязи»[\[18\]](#) Смирникова Ю.Л. называет в качестве элементов налогообложения налоги и сборы.

**Глава 2 Налогового Кодекса РФ содержит понятие системы налогов и сборов, которая представляет собой совокупность налогов и сборов, взимаемых в РФ.**

Согласно НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платёж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и или муниципальных образований.

Согласно НК РФ под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определённых прав или выдачу разрешений (лицензий).

Полагаем недопустимым выделение налогов и сборов в качестве единственных элементов налоговой системы, так как социальные связи между платежами и взносами невозможны.

Правовой формой общественного отношения является правоотношение. Правоотношение - это общественное отношение, урегулированное нормами права, это юридическая связь между его субъектами, основным содержанием которой являются субъективные права и юридические обязанности и которая возникает на основе норм права в случае наступления предусмотренных нормой фактов.

Следует сделать вывод, что налоговая система - основанная на определённых принципах система урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся между государством и физическими лицами.

Возникает вопрос, какие правоотношения образуют налоговую систему: только налоговые, или отношения, составляющие налоговую систему, урегулированы и иными отраслями права.

Если обратиться к определениям налоговой системы, даваемым сторонниками той точки зрения, согласно которой налоговая система - совокупность правоотношений, - мы ясно увидим, что большинство авторов полагают, что налоговая система - это совокупность общественных отношений урегулированных несколькими отраслями права[19].

Структура правоотношений включает такие элементы как объект, субъект и содержание.

Объектами правоотношений являются разнообразные фактические общественные отношения.

Согласно ст. 2 НК РФ предметом регулирования законодательства о налогах и сборах являются властные отношения по установлению, введению, взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Объект налогового правоотношения – денежные средства, которые должны быть внесены в бюджет или внебюджетный фонд в форме налога и сбора или взысканы принудительно налоговыми органами[20]. То есть, объектом налогового правоотношения является налог или сбор.

Налоговые правоотношения - урегулированные нормами права общественные отношения, возникающие по поводу установления, введения, взимания налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений[21]. Отличительные признаки налоговых правоотношений: имеют место исключительно в сфере налогообложения, возникают, прекращаются и изменяются на основе норм налогового права, носят публичный характер, складываются по поводу денежных средств, обязательной стороной в них выступает государство в лице налоговых или финансовых органов.

Староверова О.В. указывает на то, что налоговые правоотношения имеют особые элементы – объект и субъект, благодаря чему отличаются от административных и финансовых[22].

Отсюда следует, что административные, финансовые, бюджетные, конституционные правоотношений, составляющие налоговую систему имеют иной объект, чем налог и сбор.

Предметом бюджетного права являются в том числе отношения, связанные в том числе с определением структуры доходов и расходов бюджетной системы РФ и распределением их между бюджетами разных уровней.

Бюджетные правоотношения - урегулированные нормами бюджетного права общественные отношения, участники которых выступают носителями юридических

прав и обязанностей, реализующими содержащиеся в этих нормах предписания по образованию, распределению, и использованию централизованных государственных и муниципальных денежных фондов.

Согласно Бюджетному Кодексу РФ к бюджетным правоотношениям относятся отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессах формирования доходов и осуществления расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ.

Налоги и сборы – один из главных источников бюджетных доходов. Таким образом, можно сделать вывод, что бюджетные правоотношения так же являются частью налоговой системы.

Конституционные правоотношение – общественные отношения, урегулированные нормами конституционного права. Предметом конституционного права являются общественные отношения, возникающие в связи с закреплением и регулированием в том числе взаимоотношений между государством и личностью, правовых основ статуса российских граждан, прав и свобод человека и гражданина и гарантий их реализации.

Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Соответственно, конституционные правоотношения также образуют налоговую систему РФ.

Мы считаем самым удачным подходом к определению налоговой системы позицию Химичевой Н.И., которая предложила рассматривать ее в узком смысле как «совокупность налогов в собственном смысле слова»[\[23\]](#).

Вместе с тем она указала на условность данного термина, поскольку он может толковаться и более широко, чем совокупность платежей, или вообще в другом аспекте, например как система налоговых органов. Более верным, по мнению Химичевой Н.И., является закрепленный в Налоговом кодексе Российской Федерации термин «система налогов и сборов», из которого «ясно, что речь идет, во-первых, именно о платежах и, во-вторых, о различающихся между собой платежах».

Таким образом, исследовав различные точки зрения определений налоговой системы ученых правоведов можно дать следующее определение налоговой

системы - общественные отношения, возникающие в связи с установлением и взиманием налогов и сборов.

## 2.2. Становление и развитие законодательства по налоговой системе Российской Федерации

До революции налоги рассматривались только как средство пополнения госказны. Экономические интересы государства ставились выше интересов населения. Уровень налогообложения в дореволюционной России на рубеже XIX-XX веков был одним из самых высоких в мире и постоянно возрастал. Так, в Л 882 г. население страны отдавало в государственную казну и местным властям-25% всего произведенного валового дохода, в 1892 г. - 27%, в 1901 г. - 30%[\[24\]](#). Еще значительнее возрос налоговый пресс с приходом к власти Временного правительства. До 90% доходов богатых и зажиточных слоев населения изымалось в доход государства. Положение бедных слоев также ухудшилось в силу увеличения косвенных налогов (которые играли доминирующую роль в системе налоговых поступлении)[\[25\]](#).

Наряду с другими факторами, усиление налогового бремени в России в начале XX века вело к обнищанию населения, социальной нестабильности, ставило под угрозу экономическую и национальную безопасность Российского государства. Власти не осознавали, что экономическая безопасность государства зависит не только от уровня поступлений в государственную казну, но также и от уровня благосостояния его граждан, т.е. диалектически связана с экономической безопасностью личности.

После Октябрьской революции 1917 года отношение к налогам меняется. Налоги начинают использоваться не только как источник пополнения бюджета страны, но и как средство политической, классовой борьбы.

Постепенно начинает осознаваться значение налогообложениями для обеспечения экономической безопасности государства. В 1918 г., ставя задачу «защитить свою внутреннюю экономическую самостоятельность», В.И. Ленин пишет в работе «Очередные задачи советской власти»: «...чтобы стать сильнее и чтобы прочнее встать на ноги, мы должны... заменить контрибуцию с буржуазии постоянным и правильно взимаемым поимущественным, и подоходным налогом, который даст больше пролетарскому государству». Но все, же в первые годы Советской власти решения в области налогообложения принимались, прежде всего, исходя из политических интересов и служили инструментом классовой борьбы, средством,



позволяющим экономически ослабить класс крупных и средних собственников и, таким образом, ограничить возможность таких собственников оказывать политическое и вооруженное сопротивление властям.

Первым нормативным актом Советской власти в области налогообложения стал Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 24 ноября (7 декабря) 1917 г. «О взимании прямых налогов». Этим актом предписывалось продолжение взимания таких налогов, введенных еще Временным правительством, как налога на прирост прибылей, подоходного налога и единовременного налога на доходы.

В то же время, упраздняется целый ряд действовавших до революции налогов. Так, например, отмена частной собственности на землю привела к ликвидации поземельного налога и всех прежних земских и городских поземельных сборов. 28 декабря 1918 г Декретом СНК РСФСР отменяется промысловый налог. Были отменены также и некоторые другие налоги (например, налог с денежных капиталов, налоги с городских недвижимых имуществ[26]).

Отношение к налогам как острому средству классовой борьбы ярко проявилось в Декрете ВЦИК и СНК от 30 октября 1918 г., которым был установлен единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог. Как указывалось в этом Декрете, данный, налог вводился для того, чтобы «изъять у паразитических и- контрреволюционных элементов денежные средства и обратить их на неотложные нужды революционного строительства и оборону страны». Взимался налог по старому раскладочному принципу, однако раскладка проводилась таким образом, чтобы «всей своей тяжестью налог пал на богатую часть городского населения и богатых крестьян».

Однако сохранившиеся прямые и некоторые косвенные налоги и пошлины собирались весьма плохо. Так, например, революционные власти не смогли достичь цели, поставленной в Декрете ВЦИК и СНК от 30 октября 1918 г. - вместо запланированных десяти миллиардов рублей Советской республике удалось собрать всего лишь полтора миллиарда.

В целом государственные доходы обеспечивались в то время в основном за счет денежной эмиссии, революционной контрибуции и продовольственной разверстки [27]. Такая политика имела смысл в условиях гражданской борьбы, требовавшей чрезвычайных мер для выживания Советской власти. Но по окончании гражданской войны эти меры не только утратили политическую целесообразность, но, более того, они могли подорвать стабильное развитие государства, спровоцировать

обострение внутривластной борьбы. Продразверстка препятствовала образованию каких-либо доходов у товаропроизводителей, подрывала их экономическое благосостояние, что вело к снижению товарного производства и, тем самым, ставило под угрозу экономическую безопасность Советского государства. 8-16 марта 1921 года состоялся X съезд РКП(б). Съезд рассмотрел вопрос о замене продовольственной разверстки продовольственным налогом, о переходе от военного коммунизма к новой экономической политике (нэп), о взаимоотношениях двух основных классов - рабочего класса и крестьянства. Съезд принял решение о немедленной замене продразверстки продналогом. Во исполнение решений X съезда РКП(б) 21 марта 1921 г. принимается Декрет ВЦИК и СНК «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом».

В Декрете указывалось, что «для обеспечения правильного и спокойного ведения хозяйства на основе более свободного распоряжения земледельца продуктами своего труда и своими хозяйственными средствами.. разверстка как способ государственных заготовок продовольствия, сырья и фуража заменяется натуральным налогом», причем продналог устанавливался в размере значительно меньшем, чем обложение по продразверстке.

Вводимый налог был прогрессивным, процент отчисления для хозяйств середняков, маломощных хозяев и для хозяйств городских рабочих - пониженным. Хозяйства беднейших крестьян могли быть освобождены от некоторых, а в, исключительных случаях и от всех видов натурального налога. Старательные хозяева, т.е. крестьяне, увеличивающие площади засева в своих хозяйствах, а равно увеличивающие производительность хозяйства в целом, получали льготы по выполнению натурального налога.

Декретом также предусматривалась замена натуральной заработной платы денежной, снимались ограничения на торговлю и местный кустарный промысел, причем торговля излишками продуктов допускалась как через кооперативные организации, так и на рынках и базарах.

С 1924 года продналог начинает взиматься только в денежной форме. Объектами налогообложения» становятся земельные участки, независимо от их площади и доходности, пригодные для выращивания сельскохозяйственной продукции. Субъектами обложения являлись лица, имеющие в своём пользовании или собственности приусадебные участки, а также коллективные субъекты, занятые в сельском производстве. Полностью освобождались от уплаты учителя и врачи, работающие в сельской местности, инвалиды всех групп, военнослужащие, лица,

имеющие техническое образование и занятые в сельском хозяйстве, а также некоторые другие категории граждан.

Переход к нэпу потребовал создания новой налоговой системы. В двадцатых годах начинают вновь взиматься такие известные с дореволюционного времени налоги и сборы, как промысловый; налог, военный, квартирный; с наследств и дарений; акцизы; пошлины, гербовый сбор. Одновременно вводится ряд новых налогов: единый натуральный, сельскохозяйственный; подоходно-поимущественный, на сверхприбыль, рентный и др.

В 1923 г. подоходный налог как форма обложения прибыли начинает взиматься и с предприятий. При этом ставки для государственных и частных предприятий различались. Например, государственная торговля облагалась по ставке от 0,75 до 1,25%, а частная - от 1,25 до 1,75%; Еще большее различие имело место; при налогообложении? других видов деятельности.

Так, частные металлургические заводы уплачивали; сбор в размере; 1%, в 4 раза больше, чем государственные: Как отмечает Ж.А. Майбуров; «классовый подход и здесь находит свое воплощение. В то время как прибыль частных предприятий облагалась по прогрессивным ставкам, для государственных и кооперативных предприятий использовалась твердая\* адвалорная ставка 8%[\[28\]](#). В том же году вводится единый сельскохозяйственный налог.

Весьма ярко подход к налогам как к инструменту борьбы с классовыми врагами проявился во введенных 1926 налоге на сверхприбыль, налоге с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения и в армейском сборе - налоге с лиц, в возрасте от 22 до 40 лет, не желавших служить в Советской армии.

Налогом на сверхприбыль облагалась сверхприбыль юридических и физических лиц, занимающихся частной практикой или предпринимательской деятельностью без организационного оформления. Объектом обложения служила полученная предприятием прибыль за вычетом нормальной прибыли. Ставки налога прогрессивно возрастали от 6% до 50%, но при этом сумма налога не должна была превышать половины уплачиваемого подоходного налога.

Налог на наследство и дарение также был направлен на постепенное вытеснение частного сектора из экономики. Данный налог отличался большими налоговыми ставками и к их уплате обязывались состоятельные нетрудовые элементы. Налог на наследство был резко прогрессивным. Так, при стоимости наследуемого имущества от 1000 до 2500 золотых рублей уплачивался 1% от ее суммы, с

увеличением стоимости наследуемого имущества налоговые ставки значительно возрастали (вплоть до 90%). Налог с дарения взимался в размере вдвое меньшем, чем налог с имущества, переходящего в порядке наследования.

Однако большого экономического значения указанные налоги не имели. Их доля среди доходов была незначительна. Так, например, в 1927 г. планировались поступления от этих налога на сверхприбыль - 3,5 млн. руб., налога на наследство и дарение - 600 тыс. руб. и армейского сбора - 300 тыс. руб. Для сравнения можно указать, что поступления от единого сельскохозяйственного налога в 1926 г. составили 312 млн. руб.[\[29\]](#), а от подоходного налога поступления в те годы составляли около 180 млн. руб. ежегодно[\[30\]](#).

В 1921-1923 годах вводятся также акцизы на спирт, табачные изделия, керосин и ряд других товаров.

25 апреля 1926 года принимается новое Положение о едином сельскохозяйственном налоге<sup>25</sup>, а 24 сентября 1926 г. - положения» о государственном промысловом налоге и о государственном подоходном налоге.

Этими положениями государство продолжило политику вытеснения частного предпринимателя из экономики. Так, Положение о едином сельскохозяйственном налоге установило принцип взимания налога, исходя из фактически полученного хозяйствующим субъектом дохода. Данный налог увеличивался почти в 2 раза для зажиточных хозяйств, при этом количество едоков не учитывалось. Положением был закреплен ряд налоговых льгот. Например, для колхозных хозяйств единый сельхозналог снижался на 25%, а бедняцкие хозяйства (которые имели, до 25 рублей дохода в год на едока) освобождались от его уплаты (таких хозяйств было примерно 5 млн.). В то же самое время вводилось усиленное налогообложение единоличных хозяйств, прежде всего, кулацких, использующих в производственных целях наемный труд. Если в 1925-1926 г. кулаки платили до 12% своего дохода, то по новому положению - налоговые ставки составили от 2% для низших групп и до 20-25% для высших групп. Таким образом, с помощью сельхозналога осуществлялось наступление на кулака.

В целом, в середине 20-х годов XX в. налоговая система в Советском Союзе была сформирована. Как писал П.П. Гензель, советская налоговая система, созданная, в пожарном порядке, претерпела за первые годы своего существования громадную эволюцию - от отказа от налогов до положения, когда налоговые поступления составляли главную опору бюджета. При этом усиливается роль налогов как

источника доходов государства. В 1926-1927 годах налоги в Советском Союзе составляли уже около 2,5 млрд. руб. или 50% всех доходов<sup>29</sup>. Это обеспечивало формирование бездефицитного бюджета.

Однако в конце 20-х годов происходит ужесточение налоговой политики в отношении частных предпринимателей, поскольку в развитии частного сектора экономики Советская власть видела угрозу избранному социалистическому пути развития страны.

В 1928 г. вносятся изменения в обложение единым сельскохозяйственным налогом и промысловым налогом, усиливается налоговое давление а частный сектор.

Так, Положением о едином сельскохозяйственном налоге 1928 г. вводилось «индивидуальное обложение» наиболее доходных крестьянских хозяйств, размеры которого примерно вдвое превышали размеры налогов с других хозяйств. По Положению о промысловом налоге устанавливались 16 категорий отраслевой принадлежности предприятий. При этом для первой, низшей отраслевой категории уравнильный сбор составлял: для государственных и кооперативных предприятий - 1,6%, для частных предприятий - 2,15%. Для шестнадцатой, высшей отраслевой категории этот сбор составлял: для государственных и кооперативных предприятий - 14,8% , а для частных предприятий - 17,15%.

В 1930 г. была начата налоговая реформа. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г. «О налоговой реформе» были унифицированы свыше пятидесяти налоговых и неналоговых платежей (в том числе промысловый налог). Для государственных предприятий вводится налог с оборота и отчисления от прибылей, изымавшихся в административном порядке. Для кооперативных - налог с оборота и подоходный налог.

Практически полностью упраздняется система акцизов. Также отменяется подавляющая часть налогов с населения, но подоходный налог остается главным налогом, уплачиваемым физическим лицом. В сельском хозяйстве доминирующее значение сохранял сельскохозяйственный налог.

В то же время, налоговые методы, отвечавшие интересам развития рыночных отношений, были заменены административными методами изъятия доходов. Отчисления от прибыли осуществлялись прямым изъятием подавляющей массы прибыли в бюджет, причем по нормам отчислений, установленным в 1930 г., подлежало изъятию 81% прибыли предприятий. Налог с оборота взимался методом бюджетных ризниц в плановых ценах на продукцию различных отраслей - как

только предприятия отпускали товар торгующим организациям (по так называемым «отпускным ценам»), из полученных по безналичному расчету средств налог перечислялся в бюджет.

В целом следует признать, что жестко централизованное изъятие доходов предприятий в бюджет государства и высокие нормы» отчислений, от прибыли снижали заинтересованность предприятий в повышении-эффективности производства, что негативно влияло на экономику страны в целом и, тем самым, на экономическую безопасность Советского «государства. Такая система, обложения предприятий просуществовала вплоть до середины 1980-х годов.

Таким образом, доход государства стал формироваться в основном за счет прямых изъятий валового национального продукта, производимых на основе государственной монополии. Централизация затронула и местные налоги и сборы. Часть местных налогов были включены в налог с оборота и в государственную пошлину. Постановления ЦИК и СНК СССР от 21 декабря 1931 г. «О республиканских и местных бюджетах» региональные бюджеты были переведены с собственной доходной базы на формирование подавляющей части доходов за счет ежегодно устанавливаемых отчислений от общесоюзных государственных налогов и доходов, что привело к усилению зависимости регионов от центра.

Дальнейшая трансформация налогов была связана с Великой Отечественной войной. В 1941 г. вводится 100%-ная надбавка к подоходному и сельскохозяйственному налогам, которая в 1942 г. выделяется в самостоятельный военный налог (отменен в 1946 г.). Вводится также налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан. Целью введения данного налога являлась мобилизация средств для помощи многодетным матерям и детям, оставшимся без родителей. В 1944 г. этот налог начал взиматься и с граждан, имеющих одного или двух детей. После окончания Великой Отечественной войны данный налог не был отменен и просуществовал вплоть до конца 80-х годов XX века.

50-е годы XX в. характеризуются постепенным снижением уровня налогообложения и заменой- налогов иными доходными источниками. В 1956-1957 г.г. принимается ряд указов Президиума Верховного Совета СССР; направленных на снижение размеров налогов, взимаемых с граждан и колхозов. Вводится единая общесоюзная ставка подоходного налога в размере 12,5% с дифференциацией ее по союзным республикам, краям, областям и районам.

С восстановлением народного хозяйства, доля налогов и сборов с населения в общих доходах государства постепенно снижается. Основным платежом в бюджет в те годы выступал налог с оборота, который одновременно выполнял, с определенной долей условности, роль акцизов на отдельные потребительские товары (хрусталь, мебель, кофе, автомобили, алкогольные напитки, табачные изделия и т.п.)

7 мая 1960 г. - принимается закон «Об отмене налогов с заработной платы трудящихся и служащих. Однако впоследствии, согласно Указу Президиума Верховного Совета СССР от 22 сентября 1962 г. сроки освобождения рабочих и служащих от налогов с заработной платы были перенесены, а затем, после смещения Н.С. Хрущева с поста Генерального секретаря КПСС, от этой идеи и вовсе отказались.

4 сентября 1965 г. принимается Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР «О совершенствовании планирования и усилении экономического стимулирования промышленного производства», послужившее началом осуществления преобразований в экономике СССР, направленных на повышение эффективности и прибыльности работы предприятий. Это не могло не затронуть и сферу налогообложения. Изменяется порядок распределения прибыли государственных предприятий, вводится плата за фонды и фиксированные (рентные) платежи, реформируется система подоходного обложения колхозов. Налог с оборота сохраняется, но вместо отчислений от прибыли устанавливаются три новых обязательных платежа в бюджет: а) плата за основные производственные фонды и нормируемые оборотные средства в размере 2% их стоимости (плата за фонды); б) фиксированные (рентные) платежи; в) взносы свободного остатка прибыли. Целью проводимых преобразований в налогообложении предприятий являлось усиление эффективности использования фондов и стимулирование предприятий к повышению эффективности производства в целом.

В 1970-х годах было осуществлено снижение налогов с населения. Был установлен необлагаемый минимум и почти на треть уменьшена минимальная ставка подоходного налога. С 1979 г. вводится нормативный метод распределения прибыли, в соответствии с которым на основе утвержденных в пятилетнем плане заданий министерствам устанавливается норматив отчислений прибыли в бюджет. На его основе министерства устанавливали соответствующие нормативы предприятиям. Невыполнение планов по прибыли приводило к уменьшению доли прибыли, остающейся у предприятия, но платежи в бюджет не сокращались.

В 1970-1980-е годы свыше 90% общих доходов государственного бюджета СССР составляли, платежи от государственных предприятий и колхозов в виде налога с оборота, отчислений, из прибыли (с госпредприятий), подоходного налога (с колхозов). Доля налогов с населения составляла лишь 8-9% всех доходов государственного бюджета. Можно сказать, что налоговая политика в то время решала, прежде всего, социальные задачи - не позволить снизить уровень благосостояния населения, уменьшить социальную напряженность, возникавшую в силу застоя в развитии экономики и дефицита товаров первой необходимости. Экономическая безопасность государства обеспечивалась за счет господства государственной и общественной собственности в промышленности и сельском хозяйстве, что позволяло властям, с одной стороны, изымать значительную часть доходов предприятий в государственный бюджет, а с другой - удерживать нерентабельные предприятия на плаву путем дотаций из госбюджета, поддерживать низкий уровень цен на продовольствие, лекарства, оплату коммунальных услуг и т.п.

Однако эффективность экономики, основанной, главным образом, на государственной форме собственности, была низкой, что не могло не содержать в себе скрытой угрозы экономической безопасности страны. В середине 1980-х годов власти вынуждены были допустить частную инициативу и частную собственность в экономику. Законом СССР от 19 ноября 1986 г. допускалась индивидуальная трудовая деятельность граждан в сфере кустарно-ремесленных промыслов, бытового обслуживания населения, а также другие виды деятельности, основанные исключительно на личном труде граждан и членов их семей. При этом указывалось, что государство регулирует индивидуальную трудовую деятельность, обеспечивая ее использование в интересах общества. Граждане, занимавшиеся индивидуальной, трудовой деятельностью, уплачивали налоги с доходов, получаемых от этой деятельности. Но если гражданин занимался индивидуальной трудовой деятельностью на основании приобретенного патента, то он освобождался от уплаты подоходного налога с доходов от занятия соответствующим видом деятельности. Были также расширены права граждан по созданию кооперативов для занятия предпринимательством.

В 1987-1988 годах принимается ряд законодательных и нормативных актов, направленных на реформу системы обязательных платежей для государственных предприятий и формирование системы налоговых платежей для индивидуальных предпринимателей и кооперативов.



30 июня 1987 г. издается Закон СССР «О государственном предприятии (объединении)»<sup>39</sup>, направленный на усиление централизованного начала развития народного хозяйства, повышение значения экономических методов управления, создание механизма реального хозяйственного расчета и самофинансирования на предприятиях. В соответствии с этим Законом, финансовые отношения предприятия с государственным бюджетом стали строиться на основе долговременных экономических нормативов. Предприятие вносило в бюджет плату за находящиеся в его распоряжении ресурсы, часть прибыли (дохода), а также иные предусмотренные законодательством платежи и отчисления, в том числе в местный, бюджет, постановленным нормативам. При этом нормативы, распределения прибыли (дохода) между предприятием и бюджетом должны были обеспечивать равнонапряженные требования государства к использованию предприятиями производственных фондов, трудовых и природных ресурсов.

Наряду с платежами в бюджет за ресурсы применялось налогообложение прибыли (дохода) предприятий, остающейся после платежей за ресурсы и уплаты процентов за кредит. Изъятие и перераспределение прибыли (дохода) и других финансовых ресурсов предприятия сверх установленных нормативов, норм и ставок, а также в случаях, не предусмотренных законодательством, запрещалось.

Общие, положения о налогообложении кооперативов были закреплены в Законе СССР от 26 мая 1988 г. № 8998-ХІ «О кооперации в, СССР». В Законе указывалось, что кооператив участвует в формировании государственного бюджета путем уплаты налогов и других предусмотренных законодательством платежей. Налогами облагался доход (прибыль) кооператива, а также личные доходы членов кооператива и лиц, работающих в нем по трудовому договору. Налогообложение кооперативов было призвано стимулировать выбор кооперативом эффективных направлений деятельности, структуры и технологии производства, способов получения доходов и обеспечивать при их распределении реализацию принципа социальной справедливости. Система налогообложения должна была предусматривать дифференцированный подход к установлению налогов в зависимости от видов кооперативов и целей их деятельности.

Налоговая система, действующая в России в настоящее время, сформировалась к началу 1992 года. Но уже в середине 1992 года и в последующие годы в нее были внесены существенные изменения. Появились новые виды налогов, а в существующие были внесены изменения. Основные положения о налогах и сборах в Российской Федерации определены Конституцией РФ (ст. 57), Налоговым кодексом РФ, Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской

Федерации» от 27 декабря 1991 года, федеральными законами о конкретных налогах и сборах. Указ Президента РФ от 8 мая-1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» обозначил основные направлениями государственной политики в налоговой сфере, и предусмотрел ряд мер по укреплению налоговой и платежной дисциплины. Президент РФ также поручил Правительству РФ нести в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации проекты федеральных законов; направленных на осуществление налоговой реформы. В июле 1998 г. принимается первая часть Налогового кодекса РФ42, а в августе 2000 г. - вторая. Налоговый кодекс закрепил принципы налогообложения и сборов и установил ныне действующую в Российской Федерации систему налогов и сборов.

Налоговый кодекс РФ определяет налоговую систему как, совокупность федеральных, региональных и местных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства

Таким образом, основными этапами правовой эволюции налоговой системы Российской Федерации выступают: 1 этап — формирование в Российской Федерации налоговой системы рыночного типа (1992 - 1997 г.г.); 2 этап - реформирование налоговой системы (1998 - 2004 г.г.); 3 этап - переход к устойчивому развитию налоговой системы (с 2005 г.)

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Автором реализована поставленная цель исследования, а именно изучение действующей в настоящее время налоговой системы Российской Федерации, выявление недостатков и перспектив совершенствования налоговой системы.

В результате проведенного исследования автором были решены следующие задачи поставленные, для реализации названной цели:

1. Сформулировано понятие налоговой системы Российской Федерации.

Исследовав различные точки зрения определений налоговой системы ученых правоведов можно дать следующее определение налоговой системы - общественные отношения, возникающие в связи с установлением и взиманием налогов и сборов.

2. Проанализировано становление и развитие законодательства о налоге на доходы физических лиц.

Основными этапами правовой эволюции налоговой системы Российской Федерации выступают: 1 этап — формирование в Российской Федерации налоговой системы рыночного типа (1992 - 1997 г.г.); 2 этап - реформирование налоговой системы (1998 - 2004 г.г.); 3 этап - переход к устойчивому развитию налоговой системы (с 2005 г.)

3. Рассмотрены виды налогов и сборов.

Несмотря на то, что принятием первой и второй частей Налогового кодекса Российской Федерации была осуществлена, систематизация российского налогового законодательства и реформирована система налогообложения, состояние правового регулирования налоговой сферы нельзя признать вполне удовлетворительным. Как отмечается в юридической литературе, российское налоговое законодательство все еще отличается несовершенством и нестабильностью, некоторые положения Налогового кодекса Российской Федерации и характеризуются неясностью и противоречат друг другу.

О нестабильности налогового законодательства, говорит тот факт, что российский законодатель практически ежегодно вносит различные дополнения и изменения как в первую, так и во вторую части Налогового кодекса Российской Федерации.

4. Выявлены основные направления совершенствования законодательства Российской Федерации о налоговой системе.

В части мер, предусматривающих повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации, планируется внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Налогообложение природных ресурсов.

2. Акцизное налогообложение.

3. Налог на доходы физических лиц.

4. Налог на имущество организаций.
4. Совершенствование налога на прибыль организаций.
6. Совершенствование налогового администрирования.

Подводя итог проанализированным основным направлениям налоговой политики Российской Федерации можно сделать вывод, что данные направления являются эффективными для совершенствования законодательства о налоговой системе.

## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 19 июля 2001 г. // КонсультантПлюс.
3. О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения [Электронный ресурс]: Закон РФ от 12.12.1991 № 2020-1 // КонсультантПлюс.
4. Об акцизах [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 06.12.1991 № 1993-1 // КонсультантПлюс.
5. О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Закон РФ от 06.12.1991 № 1992-1 // КонсультантПлюс.
6. О подоходном налоге с физических лиц [Электронный ресурс]: Закон РФ от 07.12.1991 № 1998-1 // КонсультантПлюс.
7. О государственной пошлине [Электронный ресурс]: Закон РФ от 09.12.1991 № 2005-1 // КонсультантПлюс.
8. О недрах [Электронный ресурс]: Закон РФ от 21.02.1992 № 2395 // КонсультантПлюс.
9. О ставках отчислений на воспроизводство минерально - сырьевой базы [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 30.12.1995 № 224-ФЗ // КонсультантПлюс.

10. О дорожных фондах в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Закон РФ от 18.10.1991 № 1759-1 // КонсультантПлюс.
11. О налоге на отдельные виды транспортных средств [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 08.07.1999 № 141-ФЗ // КонсультантПлюс.
12. О налоге на игорный бизнес [Электронный ресурс]: Федеральный закон от 31.07.1998 № 142-ФЗ // КонсультантПлюс.
13. О налоге на имущество предприятий [Электронный ресурс]: Закон РФ от 13.12.1991 № 2030-1 // КонсультантПлюс.
14. О налоге на прибыль предприятий и организаций [Электронный ресурс]: Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1 // КонсультантПлюс.
15. О плате за землю [Электронный ресурс] : Закон РФ от 11.10.1991 № 1738-1 // КонсультантПлюс.
16. О федеральной целевой программе «Развитие судебной системы России на 2013 - 2020 годы [Электронный ресурс]: пост. Правительства РФ от 27.12.2012 № 1406 // КонсультантПлюс.
17. Барулин С. В. Теория и история налогообложения. М., 2016. С. 430.
18. Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней. М., 2017. С.317.
19. Дегтев СИ. Реформа денежной системы в нэповской России // Денежные реформы в России: История и современность. Сб. статей. М., 2014. С. 249.
20. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд. перераб. и доп. М.: ЦентрЮрИнформ, 2016. С. 310.
21. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть. С. 615
22. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М., 2017. С. 353.
23. Соколова Э.Д. К вопросу о понятии налоговой системы // Финансовое право. 2017. №1. С. 123.
24. Финансовое право Российской Федерации/Отв. Ред. М.В. Карасева. – М.: Юрист, 2017. С.324

25. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелёва Н.А. Налоговое право России. Общая часть./отв. ред. Н.А. Шевелёва. М.:Юристъ, 2016. С. 456.
26. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2014. С. 432
27. Налоговое право России / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2015. С. 332.
28. Староверова О.В. Налоговое право/Под ред. М.М. Рассолова, Н.М. Коршунова. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2017. С. 45.
29. Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д. История налогообложения и общей теории налогов. Уч. пос. М., 2016. С. 116-117.
1. О подоходном налоге с физических лиц [Электронный ресурс] : Закон РФ от 07.12.1991 № 1998-1 // КонсультантПлюс [↑](#)
  2. О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения [Электронный ресурс] : Закон РФ от 12.12.1991 № 2020-1 // КонсультантПлюс [↑](#)
  3. Об акцизах [Электронный ресурс] : Федеральный закон от 06.12.1991 № 1993-1 // КонсультантПлюс [↑](#)
  4. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Чадромцева Андрея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 6 пункта 1 статьи 181 и статьи 193 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] : Определение Конституционного Суда РФ от 22.03.2011 № 390-О-О // КонсультантПлюс : справ. правовая система. [↑](#)
  5. Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней. М., 2017. С. 17. [↑](#)
  6. Пушкарева В.М. Налоговая система Союза ССР (1921 - 1930). С. 190. [↑](#)
  7. О налоге на прибыль предприятий и организаций [Электронный ресурс] : Закон РФ от 27.12.1991 № 2116- 1 // КонсультантПлюс [↑](#)

8. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1: Общая часть. С. 615 [↑](#)
9. О государственной пошлине [Электронный ресурс] : Закон РФ от 09.12.1991 № 2005-1 //КонсультантПлюс : справ. правовая система. Версия Проф. Электрон. дан. М., 2016. [↑](#)
10. По жалобе гражданина Седачева Алексея Владимировича на нарушение его конституционных прав статьями 4, 8, 9, 333.16, подпунктом 36 пункта 1 статьи 333.33 Налогового кодекса Российской Федерации, Федеральным законом «О бюджетной классификации Российской Федерации», пунктами 3 и 4 постановления Правительства Российской Федерации от 8 апреля 1992 года № 228 «О некоторых вопросах, связанных с эксплуатацией автотранспорта в Российской Федерации [Электронный ресурс] : Определение Конституционного Суда РФ от 01.03.2007 № 326-О-П// КонсультантПлюс [↑](#)
11. О недрах [Электронный ресурс]: Закон РФ от 21.02.1992 № 2395-1 // КонсультантПлюс [↑](#)
12. О налоге на имущество предприятий [Электронный ресурс]: Закон РФ от 13.12.1991 № 2030-1 // КонсультантПлюс [↑](#)
13. Соколова Э.Д. К вопросу о понятии налоговой системы // Финансовое право. - 2016. - № 1. - С. 28. [↑](#)
14. Соколова Э.Д. К вопросу о понятии налоговой системы // Финансовое право. - 2016. - № 1. - С. 31. [↑](#)
15. Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юрист, 2017. С. 324. [↑](#)
16. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2016. С. 262 [↑](#)
17. Гуреев В.И. Налоговое право. М.: ОАО Издательство Экономика, 2015. С. 31. [↑](#)

18. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. 2-е изд. перераб. и доп. М.: ЦентрЮрИнформ, 2016. С. 71. [↑](#)
19. Финансовое право Российской Федерации/Отв. Ред. М.В. Карасева. – М.: Юрист,2016. С. 324. [↑](#)
20. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. – М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2016 - С.62. [↑](#)
21. Там же. С. 63. [↑](#)
22. Староверова О.В. Налоговое право/Под ред. М.М. Рассолова, Н.М. Коршунова. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2017. С. 45. [↑](#)
23. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М.: Изд-во БЕК, 2015. С. 230. [↑](#)
24. Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. М., 2016. С. 13-14. [↑](#)
25. Черник Д.Г., Шмелев Ю.Д. История налогообложения и общей теории налогов. Уч. пос. М., 2016. С. 116-117 [↑](#)
26. Налоговое право России / отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2015. С. 10. [↑](#)
27. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М., 2017. С. 53. [↑](#)
28. Майбуров И.А. Указ. раб. С. 57. [↑](#)
29. Дегтев СИ. Реформа денежной системы в нэповской России // Денежные реформы в России: История и современность. Сб. статей. М., 2014. С. 149. [↑](#)
30. Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций. М., 2016. С. 17. [↑](#)