

УДК 342.743

DOI: 10.28995/2073-6304-2023-2-118-128

Налоговая система как институт российского права: вопросы терминологии

Елена Ю. Князева

*Российский государственный гуманитарный университет,
Москва, Россия, ele1038@yandex.ru*

Аннотация. Статья посвящена исследованию понятия «налоговая система» в теоретическом и практическом аспекте с точки зрения ее построения и функционирования, наличия взаимосвязи обязательных элементов и их определения. Автором исследуется соотношение понятий «налоговая система» и «система налогов и сборов», анализируются основные элементы налоговой системы как комплексного института, выделяются базовые и национальные принципы налогообложения, приводятся аргументы для необходимости формулировки определения понятия «налоговая система» и расширения его в толковании. Автор рассматривает возможность выработки дефиниции «налоговая система» на основе анализа существующих точек зрения и практики правоприменения с учетом описанных критериев отнесения к ней отдельных элементов. В статье также выделен еще ряд правовых проблем, которые свойственны налоговой системе не только как организационному механизму, функционирующему в рамках правового поля, но и как институту налогового права.

Ключевые слова: налоговая система, налог, сбор, страховые взносы, специальные налоговые режимы, налоговая льгота, Федеральная налоговая служба России, налоговое законодательство, налоговая ответственность

Для цитирования: Князева Е.Ю. Налоговая система как институт российского права: вопросы терминологии // Вестник РГГУ. Серия «Экономика. Управление. Право». 2023. № 2. С. 118–128. DOI: 10.28995/2073-6304-2023-2-118-128

The tax system as an institution of Russian law. Issues of terminology

Elena Yu. Knyazeva

*Russian State University for the Humanities, Moscow, Russia,
ele1038@yandex.ru*

Abstract. The article is about the study of the concept of “tax system” in the theoretical and practical aspects in terms of its construction and functioning, the presence of the relationship of mandatory elements and their definition. The author studies the relationship between the concepts of “tax system” and “system of taxes and fees”, analyzes the main elements of the tax system as a complex institution, highlights the basic and national principles of taxation, provides arguments for the need to formulate a definition of the concept of “tax system” and expand it in interpretation. The author considers the possibility of developing a definition of “tax system” based on an analysis of existing points of view and practice of law enforcement, taking into account the described criteria for attributing individual elements to it. The article also highlights a number of legal issues that are characteristic of the tax system not only as an organizational mechanism that functions within the legal framework, but also as an institution of tax law.

Keywords: tax system, tax, fee, insurance payments, special tax regimes, tax relief, Russian Federal Tax Service, tax legislation, tax liability

For citation: Knyazeva, E.Yu. (2023), “The tax system as an institution of Russian law. Issues of terminology”, *RSUH/RGGU Bulletin. “Economics. Management. Law” Series*, no. 2, pp. 118–128, DOI: 10.28995/2073-6304-2023-2-118-128

Налоговая система любого государства представляет собой фундаментально значимый базис, используемый в качестве инструментария, посредством которого осуществляется регулирование и реализация социально-экономической политики государства. Оттого, насколько эффективно и оптимально выстроена и функционирует налоговая система, зависит пополнение соответствующих бюджетов, а значит, в зависимость ставится и устойчивость финансовой системы государства в целом.

В общем понимании налоговая система представляет собой совокупность всех налоговых платежей, взимаемых государством с налогоплательщиков и иных обязанных лиц для формирования фондов денежных средств в целях обеспечения выполнения своих функций и решения поставленных задач. Стабильность и полнота поступления финансовых ресурсов, необходимых для осуществле-

ния деятельности государства, бесспорно считается приоритетным вопросом финансового прогнозирования, который в свою очередь нуждается в основательном осмыслении с целью дальнейшего принятия фактического решения.

Формирование российской системы налогообложения осуществлялось на различных исторических этапах и в условиях разнообразных форм политического устройства нашего государства. Развитие налоговой системы в России в том виде, в котором она существует на сегодняшний день, происходит с начала 1990-х гг. XX в., когда после распада СССР пришлось практически с нуля выстраивать новую систему налогообложения с учетом новых рыночных реалий. При формировании налоговой системы Российской Федерации был издан кодифицированный нормативный акт – Налоговый кодекс Российской Федерации (*далее* – НК РФ)¹, закрепивший действующие в России налоги и сборы; в дальнейших редакциях к ним прибавились специальные налоговые режимы и такие виды обязательных платежей, как страховые взносы.

Налоговая система, являясь частью финансовой системы государства, отражает практически все правовые явления и экономические процессы, происходящие в государстве, и не совсем корректно было бы остановиться на ее значимости только с точки зрения осуществления фискальной функции. Как экономическая категория налоги обладают специфическими признаками, свойственными общественным отношениям в сфере экономики, но при этом имеют свои характерные особенности, выполняя исключительные функции, которые являются критерием, отделяющим их от других общественных отношений. Налоговые платежи обеспечивают реализацию финансовой деятельности государства, реализуя свою фискальную функцию. Функции налогов являются предметом научных дискуссий по многим аспектам, касающимся регулирования налоговой системы России.

Налоговая система Российской Федерации, как отмечалось ранее, является слаженным механизмом поступления налоговых платежей в бюджеты бюджетной системы, позволяющим сформировать финансовую базу государства, и представляет собой основной материальный ресурс получения доходов бюджетами бюджетной системы. Сущность российской налоговой системы заключается в том, что она является гарантией пополнения бюджетов бюджетной

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон [№ 146-ФЗ от 31.07.1998] // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон [№ 117-ФЗ от 05.08.2000 г.] // Там же. 2000. № 32. Ст. 3340.

системы, средством обеспечения поступления обязательных платежей в соответствующие бюджеты. На сегодняшний день налоговая система России представляет собой сложный многоуровневый механизм, который позволяет выполнять государству поставленные перед ним задачи, реализовывать функции и в то же время быть лояльным по отношению к налогоплательщикам.

Особенные признаки и элементы, которые в совокупности и составляют налоговую систему России, являются уникальными и характерны исключительно для нее. В то же время существует ряд правовых проблем, которые свойственны налоговой системе не только как правовому и организационному механизму, функционирующему в рамках правового поля, но и как институту налогового права. Одной из таких проблем является отсутствие закрепления понятия «налоговая система» в законодательстве, а также неоднозначность подходов в доктрине к его определению. Комплексность данного института вызывает массу дискуссий не только в теории, но и на практике. Представители профессионального сообщества высказывают различные точки зрения о том, что же представляет собой налоговая система России в целом и каковы ее отдельные элементы в частности. В теории права возникает вопрос: что такое налоговая система Российской Федерации и как она соотносится с положениями главы 2 НК РФ «Система налогов и сборов»? Налоговую систему принято считать целостным явлением, состоящим из отдельных обязательных элементов, которые во взаимосвязи позволяют рассматривать ее комплексно, учитывая все особенности функционирования. При этом законодательство о налогах и сборах не выделяет налоговую систему в качестве отдельной правовой дефиниции. Стоит отметить, что некоторые исследователи в своих трудах указывают на необходимость уточнения и дальнейшей разработки понятийного аппарата в исследуемой сфере правоотношений, отмечая, что

...наиболее важное значение имеет необходимость проведения теоретико-правового исследования проблем, связанных с определением отдельной дефиниции... поскольку трудности в процессе развития налоговой системы предопределены в большей степени отсутствием надлежащей теоретической базы... Тенденции становления и развития российского налогового права показали, что поэтапное введение актов законодательства о налогах и сборах в силу привело к недостаточной проработанности соответствующей теоретической основы, внутренним противоречиям и нагромождению норм законодательства о налогах и сборах, избыточности отдельных положений, предусмотренных в первой части НК РФ [Воскресенская 2017, с. 156].

В теоретических исследованиях ведутся научные дискуссии о существовании и соотношении отдельных категорий налогового права, в частности, таких как «налоговая система» и «система налогов и сборов», «налоговое законодательство» и «законодательство о налогах и сборах», «налоговая ответственность», «налоговые правоотношения» и некоторые другие. Так, развивая данную дискуссию, ряд ученых указывает на необходимость разграничения понятий «налоговая система» и «система налогов и сборов», которые соотносятся как общее и частное. Представляется, что стоит согласиться с теми, кто утверждает, что термин «налоговая система» значительно шире, чем термин «система налогов и сборов». Аргументируя данную точку зрения, стоит обратить внимание в первую очередь на тот факт, что, помимо установленных видов налогов и сборов, НК РФ регулирует также уплату страховых взносов; как и любая другая система, представляющая собой совокупность обязательных элементов, налоговая система России строится на основополагающих началах (принципах) налогообложения и включает помимо налогов, сборов и страховых взносов также специальные налоговые режимы, регламентирует осуществление налогового контроля, устанавливает виды налоговых правонарушений и указывает меры юридической ответственности за их совершение, содержит положения, регулирующие деятельность налоговых органов и рассматривает их как систему. В налоговую систему входит также специальное законодательство: с правовой точки зрения налоговая система России базируется на Налоговом кодексе Российской Федерации, которым регламентированы все имеющиеся и взимаемые на территории России налоги и сборы. Таким образом, говоря о налоговой системе, мы подразумеваем весь спектр общественных отношений, возникающих в сфере налогообложения, а не только систему налогов и сборов. В то же время существует мнение, что рассматриваемые понятия идентичны. Констатируя вышеизложенное, можно сделать вывод, что в науке, юридической литературе и законодательстве не сложилось единого подхода к определению понятия «налоговая система».

Налоговая система, как и любая другая система, строится на основополагающих принципах. В XVIII в. (1776 г.) Адам Смит впервые сформулировал и предложил необходимые для построения налоговой системы государства принципы, которые он назвал базовыми и изложил в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов»².

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Электронный ресурс]. URL: <http://ek-lit.narod.ru/smitsod.htm> (дата обращения 15.02.2023).

1. Налоги должны быть уплачены равносильно способностям и силам облагаемого этими налогами лица.

2. Срок и размер уплаты налога необходимо определить строго до начала временного периода, в который он должен быть уплачен.

3. Временной период уплаты налога должен быть приемлемым и удобным для облагаемого этим налогом лица.

4. Система налогообложения должна быть продумана и составлена так, чтобы налоги изымались как можно в меньшем количестве сверх того, что налогоплательщик и так приносит в бюджет государства.

Последующая реализация и адаптация данных принципов к существующим современным реалиям дала возможность не только определить принципы построения каждой отдельно взятой национальной налоговой системы, но и значительно увеличить и расширить их в рамках действующего законодательства и в конкретных условиях экономики. Поэтому генезис действующих принципов налогообложения прослеживается с момента их принятия и применения. К таким расширенным базовым принципам, на которых впоследствии строились национальные системы большинства стран, относятся:

- 1) принцип обязательности устанавливает необходимость и неизбежность уплаты установленных налогов и сборов;
- 2) принцип справедливости декларирует реализацию двух положений: физические лица и организации, пребывающие в одинаковых обстоятельствах относительно объектов налогообложения, обязаны уплачивать похожие налоги, и состоятельные налогоплательщики обязаны уплачивать соответственно большие суммы налогов, нежели небогатые;
- 3) принцип удобства (привилегированности) налогоплательщиков предполагает практичность уплаты налогов субъектами налогообложения;
- 4) принцип экономичности и пропорциональности означает, что концепция налогообложения является результативной и подразумевает формирование лимита налогового бремени в соответствии с объемом ВВП;
- 5) принцип подвижности предполагает возможность налоговой системы оперативно реагировать на происходящие экономические изменения в государстве и обществе, расширяясь в случае чрезмерных добавочных затрат и сужаясь при их отсутствии;
- 6) принцип однократности взимания налога заключается в том, что один и тот же объект налогообложения может облагаться налогом одного вида только один раз за каждый установленный налоговый период;

- 7) принцип стабильности предполагает не только устойчивость налоговой системы в целом, но и регулярное и полное пополнение бюджета государства налоговыми платежами;
- 8) принцип стоимостного выражения предполагает уплату налогов исключительно в денежной форме;
- 9) принцип единства означает единство функционирования налоговой системы на всей территории государства для всех налогоплательщиков.

Российская налоговая система также строится с учетом общепринятых в мировой практике принципов, которые адаптированы под наше государственное устройство и отражают суть базовых. Основные начала (принципы) налогообложения регламентированы ст. 3 НК РФ. В соответствии с указанной статьей, принципами налогообложения являются: обязанность уплачивать налоги на основе всеобщности и равенства налогообложения с учетом фактической способности налогоплательщика к уплате соответствующего налога; налоги не могут носить дискриминационный характер; налоговые платежи должны быть экономически обоснованы и не могут препятствовать реализации гражданами своих конституционных прав; принцип единства; регламентирование всех возможных налогов, сборов, страховых взносов исключительно НК РФ; определение всех существующих элементов налогообложения и толкование неустранимых сомнений и противоречий в пользу налогоплательщика.

Согласно федеративному устройству, российская система налогов и сборов является трехуровневой: на территории РФ подлежат уплате федеральные, региональные и местные налоги и сборы (ст. 12–14 НК РФ). Страховые взносы имеют целевое назначение и уплачиваются в государственные внебюджетные фонды – Социальный фонд России и Фонд обязательного медицинского страхования.

Проблема недостаточного наполнения бюджетов бюджетной системы посредством уплаты налоговых платежей связана в первую очередь с сокрытием от налогообложения доходов, отмыванием денежных средств, полученных преступным путем, неуплатой (неполной, несвоевременной уплатой) налоговых платежей и пр. Несомненно, все перечисленное представляет собой негативное явление, влияющее на действенную эффективность функционирования налоговой системы, ее устойчивость как отдельной системы, так и части финансовой системы государства. Контроль за точностью исчисления, полнотой, а также своевременностью уплаты налогов в соответствующие бюджеты осуществляет Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России), находящаяся в подчинении Министерства финансов РФ. ФНС имеет территориальные

подразделения, что позволяет каждому субъекту Российской Федерации и органам местного самоуправления оперативно решать вопросы, относящиеся к сфере налогообложения.

Одним из элементов налоговой системы выступает налоговое администрирование, представляющее собой деятельность уполномоченных органов, направленную на реализацию контроля за соблюдением налогового законодательства. Налоговым администрированием предусматривается осуществление контрольной функции государственного управления в сфере налоговых правоотношений, реализуемого уполномоченным налоговым органом. Система налогового администрирования обязана гарантировать контроль и надзор за точностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (удержания, перечисления) налогов, сборов и страховых взносов.

Полномочия по осуществлению налогового контроля возложены на налоговые органы, которые выступают элементом налоговой системы и которые как органы особой компетенции уполномочены обеспечивать исполнение обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов обязанными лицами (налогоплательщиками, налоговыми агентами и др.). В рамках налогового контроля проверяются доходы и фактические расходы, имеющие подтверждение. Налоговые органы объединены в общую систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, точностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты их в бюджеты бюджетной системы. В данную систему включены ФНС России и ее территориальные органы. В структуру ФНС входят центральный аппарат, инспекции ФНС по субъектам РФ, а также территориальные инспекции на местах. В структуре ФНС образованы межрегиональные инспекции ФНС, отвечающие за работу с налогоплательщиками в соответствующих регионах. Управление осуществляет Центральный аппарат ФНС России, который состоит из множества структурных подразделений: аналитическое и контрольное управления, управление налогообложения юридических лиц, управление досудебного урегулирования налоговых споров, финансовое и правовое управления, управление по обеспечению процедур банкротства, управление по крупнейшим налогоплательщикам, управление налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов, управления внутреннего аудита, информационной безопасности и электронного документооборота и др.³ Главными функциями центрального аппарата ФНС являются исследование

³Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/fts/structure_fts/str_podr_ca/ (дата обращения 15.02.2023).

и анализ практики применения действующего законодательства, содействие в подготовке проектов отраслевых законодательных актов, создание руководств и методических пособий, предписаний о режиме взимания того или иного налога и др.

Инструментом налогового регулирования является наличие и использование налоговых льгот и налоговых преференций. Налоговые льготы – это определенное законом преимущественное право налогоплательщика, в результате которого он либо будет полностью освобожден от уплаты налога, либо будет иметь право использовать специальное исчисление налога или пониженную (льготную) налоговую ставку. Налоговые льготы имеют большое социальное значение, благоприятствуя материальному положению физических лиц и организаций – налогоплательщиков, побуждая их регистрироваться в качестве предпринимателей, легализовать свой имеющийся профессиональный доход, стимулируя тем самым воспроизводство. Налоговые льготы способствуют развитию важнейших отраслей хозяйства, от которых зависит как технический прогресс, так и экономическое развитие страны в целом. Налоговые льготы бывают общими, то есть предусмотренными для всех категорий налогоплательщиков, и специализированными, которые предоставляются обособленным группам налогоплательщиков.

Налоговые льготы применяются с целью регулирования рынка в процессе налогообложения. Налоговые льготы различаются также в зависимости от того, какому субъекту-налогоплательщику они предоставляются: организациям или физическим лицам. Анализируя способы и методы налогового регулирования, необходимо отметить, что оно способно являться не только стимулирующим, но и ограничивающим. При разработке налоговой политики необходимо принимать во внимание круг интересов абсолютно всех субъектов налоговых правоотношений: с одной стороны, это минимизация налогов, а с другой – потребность в финансовом обеспечении осуществления государством своих функций.

Правонарушения, которые происходят в налоговой сфере, имеют такую же опасность, что и иные преступления, касающиеся экономической деятельности, в частности, коррупция. Объектом их посягательства выступают государственные интересы, а также, повторюсь, национальная экономическая безопасность. Чтобы улучшить ситуацию с преступностью в экономической сфере, налоговые и правоохранительные органы государства ведут скоординированную деятельность, которая нацелена на то, чтобы предупреждать правонарушения в налоговой области, эффективно раскрывать уже выявленные нарушения [Тимофеев 2022, с. 30].

Таким образом, еще одна важная роль в механизме функционирования налоговой системы отведена налоговым санкциям. Налоговыми санкциями признаются меры юридической ответственности за совершенное налоговое правонарушение. Стоит отметить двойственную природу налоговых санкций: с одной стороны, они обеспечивают соблюдение законодательства о налогах и сборах, а с другой – направляют хозяйствующих субъектов на путь рационального применения наиболее результативных способов хозяйствования в ходе осуществления своей деятельности.

Необходимо отметить, что эффективность применения мер государственного принуждения, к которым относятся в том числе налоговые санкции, в значительной мере обуславливается эффективностью деятельности органов налогового контроля. Налоговая ответственность является элементом налоговой системы и представляет собой отдельный институт налогового права.

Налоговая политика и механизм функционирования налоговой системы определяют значимость налогов в общественной сфере жизнедеятельности государства, которая подвержена регулярным изменениям. Значимость налогов многогранна, в том числе она отображает круг интересов конкретных общественных групп. Основные теоретические вопросы, связанные с налоговой системой Российской Федерации, ее принципы, механизм функционирования остаются до конца неурегулированными правом и законодательством. Подытоживая вышеизложенное, следует отметить, что законодательство о налогах и сборах, и в первую очередь Налоговый кодекс РФ, не содержит ряда фундаментальных понятий, которыми в то же время оперирует и действующее российское законодательство, и правоприменитель. В частности, НК РФ не определяет понятия «налоговая система», которое, как представляется, является фундаментальным комплексным понятием в налоговом праве. В широком смысле налоговая система, как и любая другая система, является институтом комплексным и состоит не только из налогов и сборов, а также из других существенных элементов. Под налоговой системой целесообразно понимать совокупность всех уплачиваемых на территории Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, действующих специальных налоговых режимов, налогоплательщиков, а также систему уполномоченных органов государственной власти, осуществляющих налоговое регулирование и налоговый контроль на основе принципов налогообложения и в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Литература

- Воскресенская 2017 – *Воскресенская Е.В.* О правовой дефиниции российского налогового права «объект налогообложения» и его соотношении со смежными категориями // Ленинградский юридический журнал. 2017. № 3 (49). С. 155–162.
- Тимофеев 2022 – *Тимофеев С.В.* Вопросы совершенствования законодательства об ответственности за налоговые правонарушения // Федеральный научно-практический журнал «Налоги». 2022. № 2. С. 30–34.

References

- Voskresenskaya, E.V. (2017), On the legal definition of the Russian tax law “object of taxation” and its correlation with related categories, *Leningrad legal journal*, no. 3 (49), pp. 155–162.
- Timofeev, S.V. (2022), “Issues of improving legislation on liability for tax offenses”, *Federal scientific and practical journal “Taxes”*, no. 2, pp. 30–34.

Информация об авторе

Елена Ю. Князева, кандидат юридических наук, доцент, Российский государственный гуманитарный университет, Москва, Россия; 125047, Россия, Москва, Миусская пл., д. 6; ele1038@yandex.ru

Information about the author

Elena Yu. Knyazeva, Cand. of Sci. (Law), associate professor, Russian State University for the Humanities, Moscow, Russia; bld. 6, Miusskaya Square, Moscow, Russia, 125047; ele1038@yandex.ru