**Содержание:**

**Введение.** 3

**Глава 1. История возникновения и развития налогообложения** 4

**и налогового права.** 4

**1.1. Происхождение налогов и основные этапы развития налогообложения.** 4

**1.2.** **Место и роль налогового права в системе российского права.** 9

**Глава 2. Налоги и налоговые правоотношения.** 13

**2.1. Понятие и виды налоговых правоотношений.** 13

**2.2. Понятие налога, его признаки и функции. Виды налогов** 18

**Глава 3. Источники налогового права** 24

**Заключение.** 31

**Библиография:** 32

**Введение.**

Эффективное финансовое обеспечение деятельности государства, с одной стороны, является важной составляющей его государственного суверенитета, с другой гарантирует выполнение государством и его органами необходимых для поддержания такого суверенитета публичных, социальных, политических, организационных и иных функций. Финансовое обеспечение государства осуществляется за счет различных видов государственных доходов. На сегодняшний день в демократических государствах с экономиками рыночного типа главным видом таких государственных доходов являются налоги и сборы, собираемые в бюджеты всех уровней в процессе налогообложения. В РФ отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований, традиционно регулируются соответствующей отраслью права – финансовым правом.

Налоговое право как отрасль финансового права входит в единую систему российского права, и в свою очередь является системой более низкого уровня, т.е. сама представляет собой систему последовательно расположенных и взаимно увязанных правовых норм, объединенных внутренним единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов такого регулирования.

Цель:Изучить историю развития налогового права, выделение в самостоятельную подотрасль налогового права, как основной институт финансового права.

Задачи:Проанализировать происхождение налогов и основные этапы развития налогообложения, дать общую характеристику места и роли налогового права в системе российского права, выделить источники налогового права.

**Глава 1. История возникновения и развития налогообложения**

**и налогового права.**

**1.1. Происхождение налогов и основные этапы развития налогообложения.**

Налоги наряду с военной добычей являются древним источником образования государственных финансов, способом добывания госу­дарством денег. История налогообложения насчитывает несколько тысячелетий. Однако следует отметить, что на первых этапах своего развития налог выступал как экономическая категория и только срав­нительно недавно стал правовой категорией.

Большинство экономистов выделяют три основных этапа в разви­тии налогообложения[[1]](#footnote-1).

Первый этап развития налогообложения - Древний мир и Сред­ние века. На этом этапе появляются налоги, происходит их развитие. Одной из первичных форм налогообложения являлась дань с поко­ренных народов, именно поэтому на первом этапе своего развития налоги рассматривались как атрибут побежденных и рабов. Налоги существовали е виде бессистемных платежей, взимаемых в натураль­ной форме. По мере развития товарно-денежных отношений налоги принимают денежную форму, расширяются основания их взимания. Наряду с военной добычей, доменами и регалиями они становятся источниками доходов для содержания государства.

Примером развитой налоговой системы Древнего мира является налоговая система Рима. Именно в Риме при императоре Октавиане Августе появляется первый всеобщий денежный налог - атрибут. Были созданы и специальные финансовые учреждения для контроля за сбором налогов.

Известное изречение «деньги не пахнут», приписываемое римско­му императору Веспасиану1, появилось после введения в Риме налога на общественные туалеты. Оно явилось ответом на упрек о его введении.

Для первого этапа развития налогообложения характерен взгляд на налог как на атрибут рабства, неволи. В основе такого взгляда — длительная практика налогообложения только покоренных на­родов.

Яркой иллюстрацией к первому этапу развития налогов является фрагмент из Нового Завета, в котором фарисеи спрашивают у Христа: «Нужно ли платить дань кесарю?». Действие происходит в Палестине, покоренной римлянами провинции. Христос, взглянув на монету -динар, на которой был изображен римский император, ответил: «Ке­сарю кесарево, Богу богово».

Средние века характеризуются отсутствием в Европе развитых на­логовых систем. Налоги не носили регулярного характера, взимались от случая к случаю. Так, например, вассалы облагались налогом в слу­чае пленения своего сюзерена для его выкупа, а также в случае свадь­бы сына и дочери короля.

Второй этап, начавшийся в конце XVII в. и продолжившийся до конца XVIII в., характеризуется существенными экономическими и общественными изменениями и, как следствие, изменениями в нало­гообложении. Налоги становятся ведущим источником доходной час­ти государственных бюджетов.

Возникновение нового общественного класса — буржуазии, ее приход к власти в большинстве европейских государств, — все эти со­бытия самым кардинальным образом изменили существующие нало­говые системы, принципы их установления и формирования. Изме­нился и взгляд на налог: он перестал быть признаком рабства. Налог становится институтом, связывающим гражданина и государство, по­казателем свободы. Формируются принципы налогообложения, од­ним из которых становится принцип установления налога только представительными органами власти — парламентами. Налог приоб­ретает те признаки, которые формируют его как правовую категорию. В налоговых системах большинства стран Европы появляются по­душный и подоходный налоги, акцизы.

Третий этап в развитии налогообложения начался в XIX в. Количе­ство налогов в налоговых системах большинства стран уменьшается, 9—79 гг. н.э. возрастает роль законодательства при их установлении и взимании. После Первой мировой войны закладывается конструкция современ­ной налоговой системы1. В начале 80-х гг. XX в. во всех ведущих ин­дустриальных странах мира были проведены масштабные налоговые реформы, направленные на гармонизацию налоговых систем запад­ноевропейских стран, упрощение структуры налогов, сокращение на­логовых льгот и бюджетного дефицита[[2]](#footnote-2).

В ходе развития человеческой мысли сформировались научные доктрины, получившие название «налоговые теории». Последние ка­саются различных аспектов налогообложения, те из них, которые представляют собой исследования о сути и природе налогов, получи­ли название общих теорий налогообложения. Главный вопрос, на ко­торый стремились ответить представители науки, заключался в том, что есть налог, какова его сущность.

Большинство из сложившихся теорий получили название теории обмена. Она породила множество близких к ней теорий. В основе тео­рии обмена взгляд на налог как на плату, в обмен на которую общест­во получает от государства различные услуги: охрану от внешнего врага, защшу от преступлений, доступ к правосудию, к различного рода социальным благам. Эта теория в той или иной форме пронизы­вает всю науку о налогах на разных этапах общественно-историческо­го развития. Сторонники данной тории полагают, что размер поиму­щественных налогов должен соответствовать тому доходу, который налогоплательщик получает под защитой и охраной государства, а личные налоги должны носить характер одинаковой поголовной по­дати.

Согласно одной из разновидности теории обмена, атомистической теории, представителями которой являлись Вольтер, Ш. Монтескье и известный английский философ Т. Гоббс, налог представляет собой плату, вносимую каждым гражданином за охрану его личной и иму­щественной безопасности. Налог есть результат договора между граж­данами и государством, поэтому данную теорию называют также тео­рией общественного договора, заключенного между обществом и го­сударством. Государство обязано оказывать обществу определенные услуги, получив от общества право на установление налогов.

Согласно теории наслаждения и удобств, автором которой был швейцарский экономист Ж.С. де Сисмонди, налог есть цена, уплачи­ваемая гражданином за получаемые им от государства наслаждения и

удобства в виде общественного порядка, правосудия, сохранения соб­ственности, хороших дорог и народного просвещения.

Теория коллективных потребностей (Ф. Нитти, А. Вагнер) заключа­ется во взгляде на налогообложение как на обусловленный существо­ванием государства финансовый источник, способствующий деятельности государства по удовлетворению коллективных потреб­ностей граждан. Данная теория подводит обоснование под принуди­тельность налогообложения, вмешательство государства в экономи­ку, оправдывает рост налогов.

Нельзя не упомянуть о теории социальной возвратности налога, широко распространенной и в социалистических государствах. Со­гласно данной теории, собранные с граждан налоги возвращаются этим же гражданам в виде всякого рода услуг.

Противоположной теории обмена является теория жертвы, соглас­но которой налог есть жертва, приносимая в интересах государства (Б. Мильгаузен, К. Эеберг). Сторонником теории жертвы был извест­ный российский ученый-финансист И.И. Янжул. Данная теория рас­сматривала налог в качестве принудительного платежа, в ее рамках было разработано учение о равенстве жертв, выражающее справедли­вость налогового бремени.

Помимо общих теорий налогообложения, определяющих его при­роду, учеными разработаны и теории о влиянии налогов на экономи­ку, о либерализации налогообложения, об установлении налогов.

Классической теорией налогов названа теория налогового нейтра­литета, разработанная А. Смитом и развитая Д. Рикардо, Д. Миллем. Согласно данной теории налоги должны быть сконструированы та­ким образом, чтобы, давая доход государству, не влияли отрицатель­но на экономику и общество. Налогообложение должно быть удоб­ным для налогоплательщика, взимание налогов должно осуществ­ляться наиболее дешевым способом.

По вопросу об установлении налогов существует несколько тео­рий. Одна из них — теологическая, согласно которой налоги есть бо­жественное установление, получила распространение в Средние века.

Весьма популярной в конце XVIII в. была теория фискального до­говора. В России ее разделял А.Н. Радищев. Он считал, что налоги ос­новываются на договоре между обществом и государством.

Особо необходимо отметить марксистскую теорию отмирания на­логов. В основе всех марксистских программ лежали положения о ли­квидации частной собственности, переходе к единому подоходному налогу, а в дальнейшем — полной отмене налогов с населения.

**1.2.** **Место и роль налогового права в системе российского права.**

Налоговое право РФ рассматривается, как правило, с трех точек зрения: как отрасль (подотрасль) российского права, как отрасль юридической науки и как учебная дисциплина.

Эффективное финансовое обеспечение деятельности государства, с одной стороны, является важной составляющей его государственного суверенитета, с другой гарантирует выполнение государством и его органами необходимых для поддержания такого суверенитета публичных, социальных, политических, организационных и иных функций. Финансовое обеспечение государства осуществляется за счет различных видов государственных доходов. На сегодняшний день в демократических государствах с экономиками рыночного типа главным видом таких государственных доходов являются налоги и сборы, собираемые в бюджеты всех уровней в процессе налогообложения. В РФ отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований, традиционно регулируются соответствующей отраслью права – финансовым правом. Под предметом финансового права понимаются общественные отношения, возникающие в процессе деятельности государства и муниципальных образований по формированию, распределению и использованию денежных фондов в целях реализации своих задач[[3]](#footnote-3).

В свою очередь, налоговое право – это отрасль системы права РФ, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения.

Указанные общественные отношения (налоговые правоотношения) составляют предмет налогового права. Система таких отношений представляет собой совокупность следующих общественных отношений:

1. властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ.
2. правовых отношений, возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязательств по исчислению и уплате налогов или сборов.
3. правовых отношений, возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства.
4. правовых отношений, возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений.
5. правовых отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Участниками**,** составляющими предмет правового регулирования налогового права общественных отношений в сфере налогообложения, выступают физические и юридические лица, в том числе:

* налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, финансовые органы, таможенные органы, органы налоговой полиции, органы внебюджетных фондов и др.
* органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, учет и регистрацию имущества и сделок с ним(регистраторы), социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля и кредитные организации.

Объектом налогового права является аналитическое исследование общественных отношений в сфере налогообложения.

Также в налоговом праве выделяют два метода:

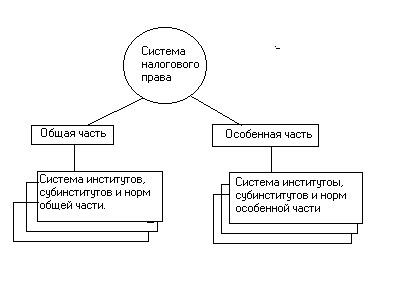
* публично-правовой метод (или метод власти и подчинения, авторитарный метод, императивный метод)
* гражданско-правовой метод(или диспозитивный метод, метод координации, метод автономии)

Так как отношения, регулируемые налоговым правом по большей части относятся к сфере публичного права, императивный метод правового регулирования применяется в налоговом праве более часто. Диспозитивный метод используется, например, при регулировании отношений по заключению договоров о предоставлении налогового и инвестиционного налогового кредита[[4]](#footnote-4).

Налоговое право как отрасль права входит в единую систему российского права, и в свою очередь является системой более низкого уровня, т.е. сама представляет собой систему последовательно расположенных и взаимно увязанных правовых норм, объединенных внутренним единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов такого регулирования.

Нормы налогового права группируются в две части – общую часть и особенную часть:

Схема 1.



1.Общая часть налогового права включает в себя нормы, устанавливающие принципы налогового права, систему и виды налогов и сборов РФ, права и обязанности участников отношений, регулируемых налоговым правом, основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов, порядок ее добровольного и принудительного исполнения, порядок осуществления налоговой отчетности и налогового контроля, а также способы и порядок защиты прав налогоплательщиков.

Таким образом, в общую часть налогового права входят институты, которые содержат в себе положения, «обслуживающие» все или почти все институты особенной части.

2.Особенная часть налогового права включает в себя нормы, регулирующие порядок взимания отдельных видов налогов. В настоящее время продолжается процесс их кодификации и они включаются во вторую (особенную) часть Налогового кодекса РФ.

3.И общая и особенная часть налогового права, являясь частями системы налогового права, в свою очередь представляют собой системы более низкого порядка, объединяющие обособленные совокупности взаимосвязанных юридических норм, соответственно: институты, субинституты и нормы.

Институты налогового права – это взаимосвязанные группы норм, регулирующих небольшие группы видовых родственных отношений. Так, к числу институтов общей части налогового права можно отнести институт налоговой обязанности, институт налогового контроля, институт защиты прав налогоплательщиков и т.д.

Входящие в систему налогового права субинституты в свою очередь являются составными частями(элементами) институтов. Например, институт защиты прав налогоплательщиков, являющийся субинститутом общей части налогового права включает в себя такие субинституты как административная защита прав налогоплательщиков и судебная защита прав налогоплательщиков.

**Глава 2. Налоги и налоговые правоотношения.**

**2.1. Понятие и виды налоговых правоотношений.**

Характеристика налогового правоотношения дается в ст. 2 НК РФ, в соответствии с которой законодательство о налогах и сборах ре­гулирует властные отношения, складывающиеся в процессе установ­ления, введения и взимания налогов и сборов в Российской Федера­ции, а также осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правона­рушения.

Налоговое правоотношение представляет собой вид финансового отношения, урегулированного нормами налогового права. Следова­тельно, для него характерны все признаки финансового правоотно­шения, к которым, в частности, относятся следующие: 1) эти отноше­ния складываются в процессе проведения финансовой деятельности, направленной на формирование, распределение, перераспределение и использование государственных и муниципальных фондов денеж­ных средств, т.е. они носят распределительный характер; 2) их воз­никновение, изменение и прекращение непосредственно связаны с нормативными правовыми актами, поскольку субъекты финансово­го права сами не вправе устанавливать либо прекращать названные отношения; 3) финансовые правоотношения имеют денежный харак­тер; 4) эти отношения имеют властный характер; 5) государство само непосредственно или в лице уполномоченных им субъектов выступа­ет обязательной стороной названных отношений, что в сочетании с признаком властности свидетельствует об их властно-публичном ха­рактере.

Налоги выступают основным методом собирания денежных средств в процессе осуществления финансовой деятельности. Поэтому возникающие налоговые отношения неразрывно связаны именно с объективной необходимостью для любого государства осуществления данного вида деятельности как важнейшего инструмента достижения стоящих перед ним общесоциальных, публичных целей и задач[[5]](#footnote-5).

Непременным участником налоговых правоотношений выступа­ют государство или муниципальные образования в лице своих уполномоченных органов. Так, отношения по установлению налогов, т.е. по определению сущностных элементов того или иного налога или сбора, возникают между органами законодательной (представитель­ной) и исполнительной власти. Законодательством определены пол­номочия этих органов по разработке соответствующих законопроек­тов", их обсуждению и принятию.

Отношения по установлению и введению налогов п сборов возни­кают также между Российской Федерацией и ее субъектами, органа­ми местного самоуправления. Это закреплено законодательно, в пер­вую очередь, в ст. 71 и 72 Конституции РФ, а также в НК РФ.

Основными налоговыми отношениями из приведенного ранее пе­речня являются отношения по взиманию налогов и сборов, в которых государство в лице своих налоговых органов тоже выступает в качест­ве их непременного участника.

Налоговые органы — обязательный участник отношений и по осу­ществлению налогового контроля, а также привлечения к ответствен­ности за допущенные налоговые правонарушения. В последних, кро­ме того, участвуют суд и правоохранительные органы.

В целом можно сказать, что для налоговых отношений, как и для иных финансовых отношений, свойственен публично-правовой ха­рактер; властный, имущественный (денежный), обязательственный характер.

В то же время налоговые правоотношения обладают и рядом спе­цифических особенностей, которые отличают их от иных финансо­вых правоотношений. К ним могут быть отнесены следующие.

Налоговые правоотношения отличаются прежде всего сферой финансовой деятельности, поскольку к ним относятся отношения, как отмечалось ранее, складывающиеся в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов в Российской Федерации, а также осуществления налогового контроля, обжалования актов на­логовых органов и действий и бездействия их должностных лиц, привлечения к ответственности за совершение налогового правона­рушения.

Особая сфера возникновения и существования налоговых право­отношений обусловливает и некоторые особенности их субъект-но-объектного состава, например, участие налоговых органов, а так же содержание как совокупности взаимосвязанных и взаимообуслов­ленных прав и обязанностей сторон в названной сфере[[6]](#footnote-6).

Налоговые правоотношения могут существовать лишь в правовой форме, т.е. «при наличии соответствующего закона, только в форме правоотношения»[[7]](#footnote-7), поскольку обязанность уплачивать налоги уста­навливается только законодательно. Следовательно, правовая форма в данном случае является определяющей для возникновения, измене­ния или прекращения общественного отношения.

Более глубокому пониманию сущности данного явления способ­ствует рассмотрение видов налоговых правоотношений.

В юридической литературе предлагаются различные классифици­рующие признаки.

В зависимости от функций, выполняемых нормами права, принято различать регулятивные и охранительные налоговые правоотношения. К первым могут быть отнесены отношения по установлению, введе­нию, взиманию налогов и сборов. Ко второму виду относятся, в част­ности, отношения по привлечению к налоговой ответственности.

По характеру налоговых норм они делятся на отношения матери­альные и процессуальные. Если отношения по поводу исчисления, уп­латы налога или сбора, выполнения иных налоговых обязанностей относятся к материальным, то отношения, связанные с порядком на­значения, проведения налоговых проверок, особенностей привлече­ния к налоговой ответственности, порядком обжалования актов на­логовых органов и т.п., можно отнести к процессуальным.

По субъектному составу налоговые правоотношения можно под­разделить на: 1) отношения, возникающие между РФ и субъектами РФ; между РФ и муниципальными образованиями; между субъекта­ми РФ и муниципальными образованиями — к ним относятся отно­шения по поводу установления и введения налогов и сборов; 2) отно­шения между государством (муниципальными образованиями) в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, а также иными участниками налоговых правоотношений — по поводу взимания на­логов и сборов, проведения налогового контроля, привлечения к на­логовой ответственности, а также обжалования актов налоговых орга­нов, действий (бездействия) их должностных лиц.

По характеру межсубъектных связей они делятся на отношения аб­солютные и относительные. Под абсолютными правоотношениями в теории права понимаются те, в которых точно определена лишь одна сторона. Например, отношения по установлению и введению налогов и сборов, в которых уполномоченный орган принимает соответст­вующий нормативный правовой акт, носящий обязательный характер для неопределенного числа субъектов. Относительными являются те правоотношения, в которых конкретные налогоплательщики высту­пают в качестве обязанных лиц, наделенных одновременно и соответ­ствующими правами.

По содержанию они делятся на отношения, складывающиеся в процессе: 1) установления и введения налогов и сборов; 2) взимания налогов и сборов; 3) проведения налогового контроля; 4) привлече­ния к ответственности за налоговые правонарушения; 5) обжалова­ния актов налоговых органов, а также действия (бездействия) их должностных лиц.

По цели они делятся на отношения основные и обеспечительные (со­путствующие). Традиционно основными считаются отношения по взиманию, уплате налога или сбора. В то же время отношения, возни­кающие по поводу постановки на налоговый учет, по проведению на­логовых проверок и т.п. принято рассматривать как вспомогательные, обеспечивающие выполнение обязанностей налогоплательщиком, предусмотренных налоговым законодательством.

Более глубокому рассмотрению сущности налогового правоотно­шения способствует изучение его структуры, в которой также прояв­ляются как общие, так и специфические черты налогового правоот­ношения как разновидности финансовых правоотношений.

Как и любое другое правоотношение, налоговое правоотношение имеет структуру, включающую следующие элементы: субъекты, объ­екты и содержание.

Под субъектами правоотношения понимаются лица, между кото­рыми возникают юридические связи, взаимоотношения по поводу достижения соответствующих целей. К ним относятся, с одной сторо­ны, государство, муниципальное образование в лице налоговых орга­нов или их должностных лиц, а с другой стороны — налогоплатель­щики, плательщики сборов и иные обязанные лица.

Объектом правоотношения является то, по поводу чего общест­венное отношение возникает. Объектом налогового правоотношения является то, по поводу чего возникает налоговое правоотношение — налог, сбор, размер которого определяется установленными законо­дательством о налогах и сборах правилами, порядок их взимания, уп­латы, осуществление в этой связи налогового контроля, привлечение к налоговой ответственности и обжалование актов налоговых орга­нов, действий или бездействия их должностных лиц.

Под содержанием правоотношения понимаются права и обязан­ности субъектов налогового правоотношения.

**2.2. Понятие налога, его признаки и функции. Виды налогов**

Существуют различные доктринальные определения налога, раз­работанные пред­ставителями как юридической, так и экономической науки. Несмотря на некото­рые различия, все они указывают на целый ряд общих признаков, характерных для данного института:

* отчуждение при уплате налога части собственности физических и юридических лиц (денежных средств, принадлежащих им на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) в пользу пуб­лично-правового образования;
* законность установления и введения налога;
* обязательность уплаты налога при наличии определенных в за­коне условий, обеспечиваемая силой государства;
* индивидуальная безвозмездность;
* внесение налога в бюджет публичного образования либо во вне­бюджетный фонд;
* отсутствие целевого назначения.

Законодательное определение налога дано в ст. 8 части первой НК РФ. Под нало­гом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взи­маемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежа­щих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспе­чения деятельно­сти государства и (или) муниципальных образований.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать взносы и платежи, обладаю­щие установленными Кодек­сом признаками налогов или сборов, не предусмотренные Кодексом, либо уста­новленные в ином порядке, чем это определено Кодексом (п. 5 ст. 3 части первой НК РФ). Смысл этой нормы состоит в том, что платеж независимо от данного ему на­звания должен оцениваться по существу, с учетом характеристик на­лога, ука­занных в законе.

В определении понятия «налог» законодателя опередил Конститу­ционный Суд Российской Федерации. Он указал, что налоговый пла­теж - это основанная на законе денежная форма отчуждения собст­венности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществ­ляемого в том числе на началах обязательности, без­возвратности, ин­дивидуальной безвозмездности[[8]](#footnote-8).

В отличие от налога пошлины и сборы не имеют финансового значения. При уп­лате пошлины или сбора всегда присутствуют спе­циальная цель и специальные интересы. В этом смысле сборы и по­шлины являются индивидуальными плате­жами. Цель взыскания по­шлины или сбора состоит лишь в покрытии без убытка, но и без чистого дохода издержек учреждения, в связи с деятельностью кото­рого взимается пошлина. Следует особо подчеркнуть, что пошлина или сбор выплачи­ваются не за услугу, а в связи с услугой, причем с той, которую оказывает госу­дарственный орган, действуя в общих интересах, реализуя свои государственно-властные функции. Так, уплата пошлины при подаче искового заявления в суд сопряжена с правом конкретного лица на судебную защиту, однако определяется общественно полезной функцией суда — поддержанием режима за­конности.

В НК РФ понятием «сбор» охватываются как собственно сборы (платежи за обла­дание специальным правом), так и пошлины. Это объясняется тем, что в таком же значении понятие «сборы» употреб­лено в ст. 57 Конституции РФ, согласно кото­рой «каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы».

В соответствии с Налоговым кодексом 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 определенных прав или выдачу раз­решений (лицензий)» (п. 2 ст. 8).

К категории «сборы» можно отнести предусмотренные НК РФ (ст. 13) государст­венную пошлину, сбор за право пользования объек­тами животного мира и вод­ными биологическими ресурсами.

Возможна различная классификация налогов по видам в зависи­мости от основа­ния.

Выделяют налоги подоходно-поимущественные (прямые) и налоги па потребле­ние (косвенные). Первые взимаются в процессе приобрете­ния и накопления мате­риальных благ, вторые — в процессе их расхо­дования. Так, подоходный налог взимается при получении дохода; налог на имущество уплачивают собственники определенных видов имущества (сбережений). Это — примеры прямых налогов. Акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины, хотя и по-раз­ному поступают в бюджет, в конечном итоге оплачиваются по­требителем това­ров, в стоимость которых включаются эти налоги.

Это — примеры косвенных налогов*.* В научной литературе принято считать, что прямой налог — это налог, где налогоплательщик высту­пает фактическим носи­телем налогового бремени, при уплате косвен­ного налога налогоплательщик пе­рекладывает его бремя на другое лицо, выступающее носителем данного налога. Под сходно-поимущественные налоги в свою очередь делятся на личные и реаль­ные.

Личные налоги уплачиваются с действительно полученного нало­гоплательщиком дохода (прибыли). Так, предприятия уплачивают на­лог с суммы прибыли, под­считанной на основе полученной выручки и произведенных расходов. Эти налоги учитывают фактическую пла­тежеспособность налогоплательщика, они рассчиты­ваются как часть его дохода, позволяют организовывать налогообложение с уче­том требований экономических законов.

Реальными налогами облагается не действительный, а предпола­гаемый средний доход налогоплательщика, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложе­ния (недвижимой собственности, денеж­ного капитала и т.п.). Реаль­ными налогами облагается прежде всего имущество, отсюда и их на­звание (геаl (англ.) — имущество). Во многих случаях невозможно определить доход, который получен от имущества либо вида деятель­ности, или проконтролировать правильность объявленного платель­щиком дохода.

Примером реального налога является и единый налог на вменен­ный доход (гл. 263 НК РФ). Этим налогом облагается потенциально возможный валовой доход пла­тельщика за вычетом потенциально не­обходимых затрат, рассчитываемый с уче­том совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого до­хода, на основе дан­ных статистических и иных исследований, независимых оце­нок и т.п.

Большинство реальных налогов не увязано с доходами налогопла­тельщика. Вещь, обозначенная в качестве предмета реального налога, легко поддается налоговому учету и контролю, она должна иметь ма­териальный характер, существовать дли­тельное время, чтобы обеспе­чить стабильность налоговых поступлений. Поэтому чаще всего пред­метами реальных налогов выступают недвижимость и транспорт­ные средства.

Раскладочные(репартиционные, контингентированные) налоги широко применя­лись на ранней стадии развития налогообложения. Их размер определяли исходя из потребности совершить конкретный расход: выкупить короля из плена, по­строить крепостную стену и т.п. Суммы расхода распределялись между налогоплательщиками — на каждого из них приходилась определенная сумма налога.

В настоящее время раскладочные налоги используются редко, в основном в мест­ном налогообложении[[9]](#footnote-9).

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

По степени компетенции органов власти различных уровней по установлению и введению налогов необходимо выделить государст­венные (федеральные и регио­нальные) и местные налоги.

Установление и введение федеральных налогов осуществляется ре­шением выс­шего представительного органа государства. Они обяза­тельны к уплате на всей территории РФ. Эти налоги поступают не только в федеральный бюджет — они могут зачисляться в бюджеты различных уровней.

Региональными признаются налоги, которые вводятся на террито­рии соответст­вующего субъекта Федерации в соответствии с НК зако­ном субъекта. Местныеналоги устанавливаются в соответствии с НК и вводятся нормативными право­выми актами представительных ор­ганов местного самоуправления и обязательны к уплате на террито­рии соответствующих муниципальных образований.

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

Как правило, налог не имеет цели покрыть какой-нибудь конкрет­ный расход. Но в ряде случаев представляется целесообразным уста­новление и введение *целевых* налогов, собираемых для финансирова­ния конкретных расходов. К таким целе­вым налогам, за счет поступ­лений от которых формируются государственные це­левые внебюд­жетные фонды, относится взимаемый в соответствии с гл. 24 НК РФ единый социальный налог (взнос).

Однако необходимо учитывать, что одним из конституционных принципов уста­новления налогов и сборов является принцип ограни­чения их специализации. По общему правилу налог не предназначен Для определенного расхода. Это — одно из обязательных условий ста­бильности государственного бюджета и гарантия выполнения госу­дарством своих социальных и иных функций.

Целевые налоги предназначаются непосредственно для покрытия определенных расходов. Поэтому установление целевого налога требует особого механизма обособления поступающих средств. Для этого учрежда­ются дополнительный фонд и специальные счета учета сумм налога[[10]](#footnote-10).

Регулярные (систематические, текущие) налогивзимаются с опре­деленной пе­риодичностью в течение всего времени владения имуще­ством либо занятия пла­тельщиком каким-либо видом деятельности, приносящей доход. Например, подо­ходный налоге физических лиц и земельный налог взимаются ежегодно, налог на добавленную стои­мость — помесячно или поквартально.

Уплата разовых налоговсвязывается с событиями, не образующи­ми системы. На­пример, уплата государственной пошлины зависит от различных фактов. Для конкретного плательщика подача иска в суд может иметь непостоянный, случай­ный характер. К разовым отно­сится также налог с имущества, переходящего в порядке наследова­ния или дарения.

Существуют и другие основания деления налогов на виды, кото­рые не столь зна­чимы для выявления видовых особенностей налогов.

**Глава 3. Источники налогового права**

Источниками налогового права являются различные нормативные правовые акты представительных и исполнительных органов государ­ственной власти (Российской Федерации и ее субъектов) и местного самоуправления, в которых содержатся нормы налогового права.

Систему источников налогового права можно изобразить схема­тично следующим образом.

Основополагающие нормы налогового права содержатся в Конституции РФ.

В Конституции РФзакреплены важнейшие нормы налогового права России: предмет ведения РФ и предмет совместного ведения РФ и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов Федерального Собра­ния РФ, Президента РФ, Правительства РФ; правомочия органов местного самоуправления в области налого­обложения; основы правового статуса налогоплательщика (ст. 57, 71, 72, 74, 75, 84, 101, 102, 104, 106, 114, 132 Конституции РФ).

Источником налогового права является также законодательство РФ о налогах и сборах. Термин «законодательство о налогах и сборах» в соответствии с п. 6 ст. 1 НК РФ употребляется в широком смысле и подразумевает законодательство РФ о налогах и сборах, законода­тельство субъектов РФ о налогах и сборах, а также нормативные пра­вовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Законодательство РФ о налогах и сборах включает НК РФ и феде­ральные законы о налогах и (или) сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом.

Налоговый кодекс РФ (часть первая) был принятГосударственной Думой 16 июля 1998 года и одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г.

Президент РФ подписал НК РФ 31 июля 1998 г. и обнародовал его 6 августа 1998 г. В соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса Рос­сийской Федерации» (в ред. Федерального закона от 5 августа 2000 г.) часть первая Налогового кодекса РФ была введена в действие с 1 ян­варя 1999 г., за исключением п. 3 ст. 1, ст. 12, 13, 14, 15 и 18. Абзац второй п. 1 ст. 47 части первой Кодекса был введен в дейст­вие с 1 января 2000 г.

Федеральный закон от 31 июля 1998 г. «О введении в действие час­ти первой Налогового кодекса Российской Федерации» установил, что федеральные законы и иные нормативные правовые акты о нало­гах и сборах, действующие на территории РФ и не утратившие силу, применяются в части, не противоречащей части первой НК РФ.

Федеральный закон от 5 августа 2000 г. «О введении в действие части второй Налогового кодекса РФ и внесении изменений в неко­торые законодательные акты Российской Федерации о налогах» изло­жил в новой редакции отдельные статьи Федерального закона «О вве­дении в действие части первой Налогового кодекса Российской Феде­рации». В частности, в ст. 3 вышеназванного Федерального закона содержалась норма, согласно которой п. 3 ст. 1, а также ст. 12, 13, 14, 15 и 18 части первой Кодекса вступают в силу со дня введения в дей­ствие части второй НК РФ и признания утратившим силу Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В даль­нейшем указанная норма была сохранена в несколько иной редакции.

С 1 января 2001 г. введены в действие четыре главы части второй Налогового кодекса РФ: гл. 21 «Налог на добавленную стоимость»; гл. 22 «Акцизы», гл. 23 «Налог на доходы физических лиц», гл. 24 «Единый социальный налог». С 1 января 2002 г. введена в действие гл. 25 «Налог на прибыль». В 2002—2003 гг. в НК были включены гла­вы 25, 251, 261, 262, 263, 264, 28, 29, 30. Глава 27 «Налог с продаж» с 1 января 2004 г. отменена, в 2004 г. введена глава 252.

Налоги, сборы и другие платежи в бюджет или внебюджетный фонд, не установленные Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»[[11]](#footnote-11), не взимаются.

Принятый Налоговый кодекс Российской Федерации (часть пер­вая и главы части второй) систематизировал нормы налогового права, которые регулируют налогообложение, отнесенное Конституцией РФ к ведению РФ и совместному ведению РФ и ее субъектов.

НК РФ является основополагающим нормативным правовым ак­том, комплексно закрепляющим наиболее важные положения об ор­ганизации и осуществлении налогообложения в России, он распро­страняет свое действие на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо им предусмотрено, способствует укреплению экономики России как федерального госу­дарства, защите интересов налогоплательщиков, привлечению ино­странных инвестиций, соблюдению законности в сфере налоговых отношений.

НК РФ является основным нормативным правовым актом, закре­пившим основные положения о налогообложении[[12]](#footnote-12).

Несмотря на разнообразие, законодательные акты о налогах и сборах должны отвечать определенным требованиям, строиться на принципах, изложенных в ст. 3 НК РФ:

* каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на призна­нии всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога;
* налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, националь­ных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается уста­новление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физиче­ских лиц или места происхождения капитала. Допускается установле­ние особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввоз­ных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с НК РФ и таможенным законодательством страны;
* налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не мо­гут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятст­вующие реализации гражданами своих конституционных прав;
* не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие еди­ное экономическое пространство страны;
* федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются НК РФ. Налоги и сборы субъектов РФ, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ о налогах и сборах и нормативными правовы­ми актами представитель и их органов местного самоуправления о на­логах и (или) сборах в соответствии с НК РФ;
* ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать на­логи и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ;
* при установлении налогов должны быть определены зсе элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, ка­кие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить;

все неустранимые сомнения, противоречия и неясности законода­тельных актов о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплатель­щика.

В Налоговом кодексе Российской **Федерации** предусмотрены пра­вила, применяемые при выявлении несоответствия нормативного правового акта о налогах и сборах его положениям или при несоот­ветствии друг другу актов, имеющих разную юридическую силу.

Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не со­ответствующим НК РФ или акту более высокой юридической силы при наличии у него хотя бы одного из следующих признаков:

1) он издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установлен­ного порядка издания таких актов;

2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, пла­тельщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо пол­номочия налоговых органов, таможенных органов, органов государ­ственных внебюджетных фондов, установленные Кодексом;

3) изменяет определенное НК РФ содержание обязанностей уча­стников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сбо­ров, иных обязанных лиц, разрешенные НК РФ;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6)разрешает или допускает действия, запрещенные Налоговым кодексом;

7) изменяет установленные НК РФ основания, условия, последо­вательность и порядок действий участников отношений, регулируе­мых законодательетвом о налогах и сборах; иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных НК РФ, либо использует их в ином значении;

9) иным образом противоречит общим началам или буквальному смыслу положений НК РФ.

Признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено самим Кодексом. Правительство РФ, а также иной орган исполни­тельной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необхо­димые изменения. Указанное выше положение распространяется на нормативные правовые акты, регулирующие порядок взимания нало­гов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров че­рез таможенную границу РФ.

Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ.

Нормативными правовыми актами представительных органов мест­ного самоуправления о налогах и сборахустанавливаются местные на­логи и сборы в соответствии с НК РФ.

Источником налогового права являются международные договорыпо вопросам налогообложения. В соответствии с общим конституционным принципом россий­ского права о приоритете норм международного права и международ­ных договоров России в НК установлено, что если международным договором РФ, содержащим положения, касающиеся налогообложе­ния и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмот­ренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров РФ.

К источникам налогового права относятся нормативные правовые акты государственных органов исполнительной власти и исполнитель­ных органов местного самоуправления о налогах и сборах[[13]](#footnote-13).

В соответствии со ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнитель­ной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ и исполни­тельные органы местного самоуправления, органов государственных внебюджетных фондов в предусмотренных законодательством о на­логах и сборах случаях издают нормативные правовые акты по вопро­сам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут из­менять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

К актам законодательства о налогах и сборах не относятся прика­зы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, изданные Министерством финансов РФ, Министерством экономического развития и торговли РФ, орга­нами государственных внебюджетных фондов.

В соответствии с Н К РФ существует специфика действия актов за­конодательства о налогах и сборах во времени. Общие правила для данных актов заключаются в том, что:

* акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответст­вующему налогу;
* акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования;
* федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ по установ­лению новых налогов или сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их опубликования.

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

В то же время названные акты, устраняющие или смягчающие от­ветственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав нало­гоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их пред­ставителей, имеют обратную силу.

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

**Заключение.**

Современный уровень развития финансового права в России обусловлен переходом к рыночным отношениям, которые невозможны без принятия соответствующей нормативной базы. Нормативная база в свою очередь нужна для нормального функционирования Бюджетной системы, в которую входит налоговое право. Современной бюджетная система России является достаточно устойчивой системой экономических отношений, но в ней ещё есть много неопределённостей. Поэтому, необходимо постоянно совершенствовать методы организации и функционирования бюджетной системы для улучшения деятельности государства, и, следовательно, для экономического процветания граждан Российской Федерации.

В России создана достаточно развитая бюджетная система, основанная на государственном устройстве, закрепленная в Конституции РФ и другими актами с применением принципов финансово – бюджетного федерализма. Но ещё осталось много нерешенных вопросов в структуре бюджетной системы и не выработаны отлаженные механизмы функционирования и взаимоотношений бюджетов различных уровней.

В настоящее время необходимо больше уделять внимание бюджетной системе государства, так как сильная устойчивая система регулирования денежных потоков способствует надёжному функционированию государства, гармоничному развитию экономических и социальных отношений, росту благосостояния, как государства так и его граждан.

Необходимо отметить, что конечным результатом существования любого государства, является экономическое благополучие и процветания его граждан. Надёжная бюджетная система является одной из важнейших структур государства, поэтому, для достижения главной цели государству необходимо постоянно развивать и совершенствовать бюджетную систему.

**Библиография:**

Нормативные акты:

1. Конституция Российской федерации – Ростов –на-Дону.: ОАО «Ростовкнига», 2002.
2. "Налоговый кодекс российской федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998)(ред. от 04.11.2005) "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998,

Литература:

1. Артемов Н.И., Ашмарина Е.М. Правовые основы налогообложения в Рос­сийской Федерации. М., 2003.
2. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. 1 (в двух частях). Харь­ков, 2002
3. Кучеров И.И*.* Налоговое право России. Курс лекций. М., 2001
4. Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов. М., 1996.
5. Сорокина Е.Я. Основы международного налогового права. М., 2000.
6. Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник/. М., 2003.
7. Ше­велева Н.А Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред.. М., 2004.
8. Ше­велева Н.А Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / . М., 2004.

1. Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов. М., 1996. [↑](#footnote-ref-1)
2. *Сорокина Е.Я.* Основы международного налогового права. М., 2000. [↑](#footnote-ref-2)
3. *Артемов Н.И., Ашмарина Е.М.* Правовые основы налогообложения в Рос­сийской Федерации. М., 2003. [↑](#footnote-ref-3)
4. *Артемов Н.И., Ашмарина Е.М.* Правовые основы налогообложения в Рос­сийской Федерации. М., 2003. [↑](#footnote-ref-4)
5. Ше­велева Н.А Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред.. М., 2004. [↑](#footnote-ref-5)
6. Ше­велева Н.А Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / . М., 2004. [↑](#footnote-ref-6)
7. Н.И. Химичева Финансовое право: Учебник/. М., 2003. [↑](#footnote-ref-7)
8. Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339. [↑](#footnote-ref-8)
9. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. 1 (в двух частях). Харь­ков, 2002 [↑](#footnote-ref-9)
10. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Т. 1 (в двух частях). Харь­ков, 2002 [↑](#footnote-ref-10)
11. В соответствии со ст. 6 Федерального закона от 29 июля 2004 г. *«О* внесении из­менений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации п при­знании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» с 1 января 2005 г. утрачивает силу. Российская газета. 2004 г. 3 авг. [↑](#footnote-ref-11)
12. Кучеров И.И*.* Налоговое право России. Курс лекций. М., 2001 [↑](#footnote-ref-12)
13. Винницкий Д.В*.* Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Гене­зис. М., 2002 [↑](#footnote-ref-13)