



## СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА: СООТНОШЕНИЕ ПОНЯТИЙ И ИХ СОВРЕМЕННОЕ ПРАВОПРИМЕНЕНИЕ

Александр БАРИН,

аспирант кафедры административного и финансового права  
Национального университета «Одесская юридическая академия»

### Summary

The article deals with the relationship between the concepts of “system of taxation” and “tax system”, which are often used both in theory and in law as identical categories. But this is not true and leads to collision detection in the application of tax legislation. The concept of “tax system” is much broader than the concept of “tax system”, as it includes in addition to the list of aggregate taxes (fees) and their application mechanism (entry, modification, cancellation and collection), also such issues as the main directions of tax state policy (the main directions of socio-economic interests of the state).

**Key words:** system of taxation, tax system, system of taxes and fees, taxes, tax policy.

### Аннотация

В статье речь идет о соотношении понятий «система налогообложения» и «налоговая система», которые зачастую используются в теории и законодательстве как тождественные категории. Но это не отвечает действительности и приводит к определенным коллизиям в практике применения налогового законодательства. Понятие «система налогообложения» намного шире, чем понятие «налоговая система», так как включает в себя, кроме перечня совокупности налогов (сборов), механизма их применения (введение, изменение, отмена и взимание), еще и такие вопросы, как основные направления налоговой политики государства (основные направления социально-экономических интересов государства).

**Ключевые слова:** система налогообложения, налоговая система, система налогов и сборов, налоги, налоговая политика.

**Постановка проблемы.** Современное налоговое законодательство и теория налогового права закрепляют существование ряда понятий, связанных с налогообложением, а именно: «система налогообложения», «налоговая система», «система налогов и сборов» и другие. При этом законодатель часто не разграничивает данные понятия и не дает их четко определенного толкования. Но для теории и практики крайне важно четко определить основу системы налогообложения. Так, например Н.Ю. Пришва считает, что теоретическую основу системы налогообложения можно определить как совокупность законодательно закрепленных общегосударственных и местных налогов, поступающих в бюджеты всех уровней, принципов, форм и методов их установления, изменения, отмены, исчисления, уплаты и взыскания, а также обеспечение ответственности за совершение правонарушений в сфере налогообложения и осуществления налогового контроля, прав и обязанностей субъектов налогообложения и органов, осуществляющих налоговый контроль [11, с. 354–359]. Но в различных источниках можно встретить такие понятия, как «система налогообложения» и «налоговая система», которые очень часто используют как синонимы. Однако данные понятия не

являются тождественными, и принципы, образующие данные категории, не тождественны, хотя на практике и в теории, как правильно замечает Н.П. Кучерявенко, кочуют и используются одновременно как системообразующие «налогообложения» и одновременно «налоговой системы». Таким образом, необходимо уточнить, как соотносятся категории «система налогообложения» и «налоговая система».

**Актуальность темы.** Первостепенное значение для решения поставленных нами задач имеют исследования, непосредственно направленные на определение соотношения таких понятий, как «система налогообложения» и «налоговая система». Существует ряд работ, касающихся данных категорий, прежде всего работы следующих ученых: Д.А. Бекерской, Д.А. Белинского, Л.К. Вороновой, Е.Ю. Грачевой, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, Т.А. Латковской, А.А. Нечай, Е.П. Орлюк, С.Г. Пепеляева, Н.Ю. Пришвы и других.

**Цель статьи** – определение соотношения понятий «система налогообложения» и «налоговая система»

**Изложение основного материала исследования.** Прежде чем начать рассматривать современное толкование данных категорий, считаем необходимым обратиться к истории

возникновения налогообложения. Налоги как основной источник покрытия общественных расходов, как известно, исторически присущие государству как публично-территориальному образованию, которое требует постоянного финансового обеспечения своего функционирования [5]. Таким образом, их следует относить к числу основных признаков государства наряду с такими его признаками, как аппарат управления и принуждения, суверенитет, верховенство государственной власти и административно-территориальное деление и др. Отдельные правоведы считают, что налогообложение следует относить к факультативным признакам государства, поскольку в современном мире существуют страны без налогов. Однако и в данном случае признается, что налогообложение является основным направлением деятельности государства, его функцией [4, с. 211]. Финансовые средства, поступающие в виде налогов, сначала были необходимы только для содержания государственного аппарата, армии, полиции и суда. Так, элементы перераспределения доходов, проявляющие некоторое сходство с налогообложением, оказываются на самом раннем этапе формирования общества [12]. Принято считать, что налогообложение началось в древности, с так называемой церковной деся-



тины, которая регулярно взималась по всему произведенному или добытому в интересах служителей религиозного культа. В данном случае внимание соответствующих платежей были скорее одним из религиозных обрядов. Не случайно в это время определенный вклад в дело становления системы налогового администрирования внесла церковь. Служителями культа создавался «невероятно большой и сложный аппарат управления своей недвижимой собственностью и своей налоговой системы. Существовали подробные юридические нормы, регулирующие этот аппарат, управляемый чиновниками, компетенция и полномочия которых были точно определены, успешно контролировались с помощью системы инспектирования, действовавшей, помимо прочего, как очень эффективная мера экономической ревизии» [1, с. 239]. Однако позже с развитием общества они стали использоваться и для финансирования различных осуществляемых государством образовательных, медицинских, социальных, культурных и других программ. Таким образом, уже с первых исторических справок можно увидеть, что «налогообложение» – категория более широкого значения, а «налоговая система» – это тот механизм, с помощью которого происходило осуществления налогообложения.

Прочное укоренение налогообложения как основного источника государственных доходов, повышение роли налогов в обществе со временем стали требовать научного обоснования их необходимости, установления обстоятельств их происхождения. Соответствующие учения призваны были обеспечить своего рода теоретическую базу [8, с. 11]. В новейшей истории необходимость налогообложения практически уже не ставится под сомнение, учитывая исключительное значение налогов как источника формирования государственных финансов. Напротив, возникает необходимость в научном обосновании границ налогообложения, разработке теоретических основ создания совершенных налоговых систем, разработке новых эффективных подходов в налогово-правовом регулировании, определении места и роли налогов в экономике, установлении степени влияния на социальные, политические

и экономические процессы в обществе, оценке его последствий.

Современное толкование таких категорий, как «система налогов», «система налогообложения» и «налоговая система», имеют разграничения. Так, под системой налогов и сборов понимают совокупность установленных действующим законодательством государства налогов и сборов; под системой налогообложения – совокупность установленных действующим законодательством государства налогов и сборов, а также механизмов и способов их расчета и уплаты в бюджет и другие государственные целевые фонды; налоговая же система – это совокупность установленных действующим законодательством государства налогов и сборов, а так же механизмов и способов их расчета и уплаты, а так же субъектов, которые обеспечивают администрирование и поступление налогов и сборов в бюджет и другие государственные целевые фонды. Сфера исследований данных категорий достаточно разнообразна и имела освещение в ряде научных мыслей. Так, например, Д.А. Бекерская определяет, что система налогообложения в Украине представлена 2 уровнями: 1) налогами, сборами и другими обязательными платежами; 2) местными налогами и сборами [2, с. 32]. Таким образом, она отождествляет понятия «система налогообложения» и «налоговая система», определенные законодательством. Иную точку зрения высказывает Д.А. Белинский, который разграничивает данные категории и приводит следующие аргументы в пользу использования именно категории «налоговая система» в ст. 6 Налогового кодекса (далее – НК) Украины: 1) именно такое определение для совокупности всех налогов и сборов используется налоговыми законодательствами постсоветских государств; 2) содержание понятия «налогообложение» значительно шире того, каким оно было в прошлом. Налогообложение охватывает не только исчерпывающий перечень налогов и сборов, но и процессуальное обеспечение их появления (введение, изменения, отмены) и взимания [3, с. 10–11]. Похожего мнения придерживается и Н.Ю. Пришва. Однако она в качестве составляющих элементов системы налогообложения (в соответствии с Законом Украины «О системе налогообложения») выделяет следующие: 1) налоговая система; 2) порядок установления налогов и других

обязательных платежей; 3) порядок введения налогов и других обязательных платежей; 4) порядок зачисления налогов и других обязательных платежей в бюджеты и государственные целевые фонды; 5) ответственность налогоплательщиков [11, с. 354–359]. В свою очередь, М.П. Кучерявенко выделяет несколько подходов к пониманию налоговой системы, а именно: 1) с позиции узкого подхода, делая акцент на материальной стороне налоговой системы, обеспечивающей механизм действия налогов, налоговая система представляет собой совокупность налогов, сборов, платежей и выступает как механизм определенных, законодательно закрепленных рычагов по аккумулярованию доходов государства. В данном случае она может совпадать с системой налогов, сборов, платежей; 2) с другой стороны, налоговая система содержит достаточно широкий спектр процессуальных отношений по установлению, изменению, отмене налогов, сборов, платежей, обеспечению их уплаты, организации контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства. Это вроде теневая, но не менее важная часть налоговой системы. Налоговая система представляет собой совокупность налогов, сборов и платежей, законодательно закрепленных в данном государстве; принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены; действий, обеспечивающих их уплату, контроль и ответственность за нарушение налогового законодательства. По мнению авторов учебника «Налоговая система», «налоговая система государства – это очень сложное и многогранное явление, которое формируется под действием и объективных, и субъективных факторов. Объективное основание налоговой системы связано с объективным характером существования собственно самих налогов как экономической категории. Субъективность налоговой системы – в том, что она выступает производным элементом и проявлением на практике налоговой политики, проводимой в той или иной стране, и формируется соответствующими государственными структурами через налоговое право и налоговое законодательство» [7, с. 3]. Таким образом, разные авторы по-разному определяют вопросы налогообложения, по-разному используют данные смежные категории.



Прежде всего, считаем необходимым обратиться к законодательному определению вышеуказанных понятий. Так, ст. 6 НК Украины содержит следующую дефиницию: «Совокупность общегосударственных и местных налогов и сборов, взимаемых в установленном НКУ порядке, составляет налоговую систему Украины» [10]. В настоящее время недействующем Законе Украины «О системе налогообложения» [6] данные элементы определялись как составляющие системы налогообложения. В действующем налоговом законодательстве отсутствует определение понятия «система налогообложения», однако ст. 291 НК Украины содержит определение упрощенной системы налогообложения и определяет ее как особый механизм взимания налогов и сборов, устанавливающий замену уплаты отдельных налогов и сборов, обусловленных п. 297.1 ст. 297 НК Украины, на уплату единого налога в порядке и на условиях, определенных гл. 1 раздела XIV, с одновременным введением упрощенного учета и отчетности. Анализ данного определения позволяет сделать вывод, что система налогообложения представляет собой определенный механизм взимания налогов и сборов, а не только совокупность общегосударственных и местных налогов и сборов, взимаемых в установленном НК Украины порядке. В гл. 2 НК Российской Федерации использован несколько иной подход к применению категории «система налогов и сборов» [9]. Таким образом, можно согласиться с законодателями Российской Федерации, категория «система налогов и сборов» четко определяет совокупность налогов и сборов, которые входят в состав данной системы. Но, на наш взгляд, понятие «система налогообложения» намного шире, чем понятие «налоговая система», так как включает в себя, кроме вопросов совокупности налогов (сборов), механизма их применения, еще и такие вопросы, как основные направления налоговой политики государства (основные направления социально-экономических интересов государства).

Существенно улучшить состояние государственных финансов в Украине можно только путем последовательного и комплексного реформирования социально-экономических процессов в

обществе, прежде всего совершенствования налоговой системы и действующего налогового законодательства. Причем реформы в данной области должны происходить не хаотично и спонтанно по желанию чиновников, а в соответствии с доктриной государства, основанной на определенной научной парадигме финансового обеспечения рыночного государства. Налоговая политика существует в обществе почти тысячу лет, но до сих пор вопросы уплаты налогов крайне важны как для государства, так и для населения. Налогообложение касается почти каждого члена общества, любой семьи. В данном контексте нельзя не вспомнить выражение, ставшее крылатым, американского политика Б. Франклина (1706–1790): «В мире нельзя избежать двух вещей: смерти и налогов». Сверхвысокие налоги ведут к обнищанию населения, свертыванию хозяйственной деятельности, препятствуют экономическому росту и процветанию страны. Непосильные налоги были причиной многих социальных конфликтов, упадка целых цивилизаций. Однако, как отметил министр финансов Франции еще в 1792 г., «народ никогда не отказывается платить разумных налогов: умных в их использовании и разумно обременительных». Поэтому главным вопросом в процессе развития налоговой системы является определение того оптимального уровня налогообложения, который отвечал бы социально-экономическим интересам государства и был приемлемым для субъектов хозяйствования и населения. Оптимизация налогообложения, достижение баланса между фискальной достаточностью, экономической эффективностью и социальной справедливостью – общая цель стратегии налоговых реформ.

История развития системы налогообложения Украины свидетельствует о том, что налоговые поступления могут быть не только основным источником наполнения бюджета, но и инструментом регулирования социально-экономических процессов: перераспределения доходов между членами общества (различают два аспекта – сокращение реальных доходов конкретных плательщиков вследствие уплаты налогов и возврат доли номинальных доходов у конкретных плательщиков, перераспределенных с помощью налогов через

бюджет в виде общественных благ), стимулирования отдельных видов хозяйственной деятельности и ограничения развития других и тому подобное.

Следует отметить, что чрезвычайно важным условием эффективности налоговой политики является ее стабильность и предсказуемость, что, с одной стороны, вызывает у всех субъектов хозяйствования стабильный интерес к перспективной финансовой политике, а с другой – обеспечивает высокий уровень работы контролирующих органов на основе разрабатываемых нормативно-правовых актов по вопросам налогообложения и освоение механизмов взискиания того или иного налога.

**Выводы.** Таким образом, понятие «система налогообложения» шире по значению, чем термин «налоговая система». Система налогообложения включает не только совокупность налогов, сборов, установленных действующим законодательством, а также механизмов и способов их реализации, но и основные направления налоговой политики. Налоговая политика – это деятельность государства в сфере установления, правового регламентирования и организации взимания налогов и налоговых платежей в централизованные фонды денежных ресурсов государства. Формируя свою налоговую политику, государство путем увеличения или сокращения государственной массы налоговых поступлений, изменения форм налогообложения и налоговых ставок, тарифов, освобождения от налогообложения отдельных отраслей производства, территорий, групп населения может способствовать росту или спаду хозяйственной активности, созданию благоприятной конъюнктуры на рынке, условий для развития приоритетных отраслей экономики, реализации сбалансированной социальной политики.

#### Список использованной литературы:

1. Аннерс Э. История европейского права / Э. Аннерс ; пер. с швед. – М., 1996. – 395 с.
2. Бекерська Д.А. Податкове право та податкове законодавство в Україні : навчальний посібник / Д.А. Бекерська ; під заг. ред. С.В. Ківалова. – Одеса : Юридична література, 2000. – 224 с.



3. Білінський Д.О. Правове регулювання податкових надходжень як складової публічної фінансової системи / Д.О. Білінський // Фінансове право. – 2014. – № 2 (28). – С. 10–13.

4. Грищенко В.В. Налогообложение как комплексная категория в современной юридической науке / В.В. Грищенко // Вестник Воронежского государственного университета. – 2007. – № 1. – С. 207–215.

5. Елинский А.В. Из истории налогообложения зарубежных стран: от древних времен до XVIII века / А.В. Елинский // Финансовое право. – 2006. – № 5. – С. 5–10.

6. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 № 1251-XII (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/>.

7. Иванов Ю.Б. Податкова система : [підручник] / Ю.Б. Иванов, А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.

8. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): иконография / И.И. Кучеров. – М. : ЗАО «ЮрИнфор», 2009. – 471 с.

9. Налоговый кодекс РФ от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступу : <http://base.Garant.Ru>.

10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № № 13–14, 15–16, № 17. – Ст. 112.

11. Пришва Н.Ю. Податкове право : [навчальний посібник] / Н.Ю. Пришва. – К. : ЮрІнком Інтер, 2010. – 268 с.

12. Щепкин С.С. Концепции происхождения налогов (теоретико-правовой анализ) / С.С. Щепкин // История государства и права. – 2007. – № 4. – С. 34–35.

## АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ТЕРРИТОРИАЛЬНЫХ КОЛЛЕКТИВОВ ВО ФРАНЦИИ

Дарья БАТРАКОВА

соискатель кафедры административного права и процесса  
Национальной академии внутренних дел Украины

### Summary

This article describes the administrative normative-legal acts that regulate the status of the local collectives in France: communes, departments, regions. There is also researched the process of reformation of the France' legislation in the local self-government sphere. Special attention is devoted to the questions of positive and negative aspects of the local self-government reform, provided in France, and the possibility of use of that reform in Ukraine. The attention is noted on the questions of distinction of the authorities between center, regions and local self-government bodies.

**Key words:** local collectives, commune, department, region, administrative acts.

### Аннотация

В этой научной статье проанализированы административные нормативно-правовые акты, регулирующие статус территориальных коллективов во Франции: коммун, департаментов, регионов, исследован процесс реформирования законодательства Франции в сфере местного самоуправления. Особое внимание уделено вопросам положительных и отрицательных аспектов проводимой во Франции реформы местного самоуправления и возможности использования этого опыта в Украине. Обращено внимание на вопросы разграничения полномочий между центром, регионами и органами местного самоуправления.

**Ключевые слова:** территориальный коллектив, коммуна, департамент, регион, административные акты.

**Постановка проблемы.** Построение независимого правового демократического государства Украины является невозможным без осуществления соответствующих политико-правовых реформ. Проводимая в настоящее время в Украине реформа и системы государственного управления, и системы местного самоуправления требует пересмысления целого ряда принципов и положений, внедрения новых подходов и методов функционирования органов местного самоуправления, дальнейшего совершенствования действующего национального законодательства, изучения и обобщения международного опыта деятельности государственных органов и органов местного самоуправления и изучения возможности внедрения его в Украине с учетом национальных особенностей. Особый интерес в этом контексте представляет местное самоуправление во Франции, учитывая его сходность с местным самоуправлением Украины, его административно-правовое регулирование, а также результаты проводимой во Франции реформы местного самоуправления.

**Целью статьи** является анализ законодательства Франции, касающегося

статуса территориальных коллективов, характеристика положительных и отрицательных сторон осуществляемой реформы местного самоуправления во Франции и определение возможностей использования положительного опыта в условиях реформирования системы и государственного управления, и местного самоуправления в Украине. Анализ специальной литературы и действующего законодательства свидетельствует о том, что этому вопросу в Украине уделялось незаслуженно мало внимания. Именно поэтому при подготовке этой статьи использовались нормативно-правовые акты и научные разработки преимущественно Франции в оригинале.

**Изложения основного материала.** Французский ученый Р. Давид предложил свою систему источников права, которая включает нормативно-правовые акты, прецедентное, договорное и обычное право, а также юридическую доктрину [1]. Именно нормативно-правовой акт является официальным источником права. Интерес представляет категория нормативно-правового акта как официального письменного документа, принятого компетентным