

*В июле 2018 года исполняется 20 лет с того момента, когда в истории Российского государства впервые был принят закон, кодифицировавший налоговое законодательство. В этой связи возникает множество вопросов, представляющих интерес для научного исследования, одним из которых является вопрос об этапах законотворческого процесса, протекавшего в связи с принятием данного закона. Можно утверждать, что Налоговый кодекс Российской Федерации – это нормативный правовой акт, принимавшийся в течение двух десятилетий. Самостоятельный интерес представляет вопрос о соотношении кодекса и законов Российской Федерации, которые подвергались кодификации. В результате можно резюмировать, что реформирование Налогового кодекса Российской Федерации будет осуществляться и в дальнейшем, но факт его формирования, вероятнее всего, можно считать состоявшимся.*

**Ключевые слова:** Налоговый кодекс Российской Федерации; кодификация налогового законодательства; система налогов и сборов; фискальные платежи; налоги; сборы; страховые взносы.

**Светлана Викторовна Рыбакова**, д-р юрид. наук, доцент, профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права, ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия»;  
svrybakova@mail.ru

## **К 20-ЛЕТИЮ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ \***

В конце 1990-х годов в Российской Федерации была осуществлена кодификация налогового законодательства. Какие по этому поводу можно сделать комментарии?

Данная работа была поэтапной. В этом смысле налоговый кодекс сопоставим с гражданским кодексом, каждая часть которого принималась отдельно, с определенными промежутками во времени (от первой части до четвертой). Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ) состоит из двух частей. Датами принятия первой и второй частей являются соответственно 1998 и 2000 гг.

Появление части первой было результатом кодификации проблематики так называемой общей части налогового законодательства. Сюда вошли следующие общественные отношения: понятие налога и сбора, элементов юридического состава налога, принципы налогообложения, правила добровольного и принудительного исполнения налоговой обязанности, содержание правосубъектности участников налоговых отношений, материальные и процессуальные аспекты налогово-правового контроля и ответственности. Таким образом, часть первая НК РФ урегулировала такие группы общественных отношений, которые связаны не с объемом налогового бремени, а правилами установления и исполнения налоговой обязанности, а также с правилами осуществления налогового администрирования (термин «налоговое администрирование» в то время не применялся) и привлечения к налоговой ответственности.

---

\* Статья выполнена при информационной поддержке СПС «Консультант Плюс».

С хронологической точки зрения принятие и вступление в силу части первой НК РФ [1] также имело определенный разрыв во времени: он был принят в июле 1998 года, а вступал в силу с 1 января 1999 г. [3]. Были и определенные исключения из данного правила. Так, введение в действие ст.ст. 12 – 15, 18 предполагалось с момента введения в действие части второй кодекса, что свидетельствовало о неопределенном разрыве во времени (ч. 1 ст. 3 названного закона). В то же время введение в действие абзаца второго п. 1 ст. 47 предполагалось с 1 января 2000 г. (то есть в связи с истечением конкретного промежутка времени) (ч. 2 ст. 3 названного закона).

Чем обусловлены подобные обстоятельства?

О каждом исключении необходимо говорить отдельно.

В случае с совокупностью ст.ст. 12 – 15, 18 речь идет о новой системе налогов и сборов, которую еще предстояло создать. На сегодняшний день можно констатировать, что на ее создание ушло почти 20 лет (о чем будет сказано далее). Что касается абзаца второго пункта первой статьи 47, то это частный случай применения норм нового налогового законодательства, корреспондирующий с положениями Федерального закона «Об исполнительном производстве».

В связи с введением в действие части первой НК РФ утратили силу следующие нормативные правовые акты:

– Закон Российской Федерации от 20 декабря 1991 года № 2071-1 «Об инвестиционном налоговом кредите» [5];

– Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [6].

Содержание обоих нормативных правовых актов было кодифицировано и стало частью вновь принятого кодифицированного закона. Однако, если говорить о первом законе, утратившем силу, то он регулировал достаточно узкую сферу общественных отношений (инвестиционный налоговый кредит – один из способов изменения срока по уплате налога), тогда как второй закон по своей сути представлял собой в определенном смысле Налоговый кодекс 1991 г. Это следует из названия данного закона, которое гласило о том, что он направлен на регламентацию основ налоговой системы. Именно данный закон послужил базой для осуществления налоговой кодификации. Если сравнивать текст Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и текст части первой НК РФ, то можно сделать вывод о том, что кодекс существенным образом расширил массив правовых норм, регулирующих налоговые отношения.

Закон 1991 года включал 26 статей (для сравнения закон 1998 года включал 142 статьи). По своей структуре, то есть по кругу регулируемых общественных отношений, они схожи, однако глубина и всесторонность регулирования различна. Сравним, например, статьи, дающие понятие фискальных платежей:

– под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюд-

жетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами (ч. 1 ст. 2 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»);

– 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;

– 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) (ст. 8 НК РФ).

Сравнительно-правовой анализ данных фрагментов нормативных правовых актов позволяет сделать вывод о том, что в первом случае фискальные платежи не разграничиваются, и в определении указаны лишь такие признаки, как обязательный характер уплаты и назначение платежа – фискалитет. Кроме того, в приведенной формулировке отмечается необходимость соблюдения законодательства, устанавливающего данные платежи. Адресность при этом не определена (можно предположить, что это адресовано налогоплательщикам либо налогоплательщикам и налоговым органам).

Во втором случае закрепляются два определения соответствующих понятий – налога и сбора (позднее, из текста НК РФ очевидно, что пошлина – это разновидность сбора). Исходя из анализа данных понятий видны различия налога и сбора, а также их признаки. Так, в отношении налога можно выделить следующие признаки: форма (деньги), обязательный характер уплаты, индивидуально безвозмездный порядок уплаты, субъекты и объекты уплаты, назначение платежа.

В тексте Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» также закреплялась система налогов и сборов, права и обязанности участников налоговых правоотношений, ряд других вопросов. Отдельно следует отметить нормы об ответственности: вопросы квалификации, признаков правонарушения, порядка привлечения к ответственности были почти не урегулированы.

Существенным недостатком анализируемого закона можно считать наличие в нем статьи, посвященной распределению налоговых платежей между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, которая по своей сути закрепляла положение не налогового, а бюджетного права (ст. 9).

Несмотря на то что в связи с принятием НК РФ Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» был признан утратившим силу, сохранили юридическую силу его отдельные положения (п. 2 ст. 18 и ст. ст. 19 – 21), закреплявшие систему налогов и сборов, которой предстоял длительный (почти 20-летний) период фор-

мирования (можно было употребить термин «реформирование», однако термин «формирование» представляется более точным).

Налоговый кодекс РФ представлен 7 разделами и 20 главами, которые содержатся и в действующей редакции НК РФ, но, как известно, существенно изменены – изменилось не только содержание правовых норм, но и их количество.

Интересна история части второй НК РФ [2]. Считается (и с формальной точки зрения это так), что вторая часть НК РФ появилась в 2000 г. Данная часть вступила в силу с 1 января 2001 г. Вторая часть по своей сути является особенной. Это означает, что она содержит разделы и главы, регламентирующие уплату отдельных налогов и сборов, а также специальные налоговые режимы. Налоги и сборы систематизированы по территориальному критерию.

Важно знать, что в первоначальной редакции закреплены только федеральные платежи (четыре платежа), при этом были представлены лишь некоторые из них: налог на доходы физических лиц, акцизы, налог на добавленную стоимость, единый социальный налог – взнос (последний налог перестал взиматься с 1 января 2010 г.).

В этом же году часть вторая НК РФ была дополнена новыми федеральными налогами, одним региональным налогом и одним специальным налоговым режимом (вступила в силу с 1 января 2002 г.): налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, налог с продаж (последний действовал до 1 января 2004 года), система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Интересна «судьба» двух приведенных выше налогов: единого социального налога и налога с продаж, которые «покидали» НК РФ в одном статусе (в 2004 и 2010 гг. соответственно) и «возвратились» в другом. Это тема отдельного исследования.

В 2002 году часть вторая НК РФ дополняется новым налогом – транспортным. Дата вступления в силу соответствующей главы неоднозначна (по мнению автора статьи – с 1 января 2003 г.).

Формирование части второй НК РФ осуществлялось вплоть до 1 января 2017 г. Так, с этой даты введена Глава 34 «Страховые взносы», а несколько ранее, с 1 января 2015 года – Глава 32 «Налог на имущество физических лиц». Комментируя данные факты, необходимо отметить, что глава 34 появилась в НК РФ как новая глава, не предполагавшаяся ранее к принятию, тогда как глава 32 «ожидалась» многие годы. Можно так сказать, что до 1 января 2015 года НК РФ был «недоукомплектован» одним налогом, налогом на имущество физических лиц.

Помимо страховых взносов НК РФ был дополнен сбором, также изначально не предполагавшимся к введению – торговым сбором (гл. 33).

Если сравнивать налог с продаж и торговый сбор, то можно сопоставить два указанных платежа по объекту налогообложения.

Объектом налогообложения в рамках налога с продаж (косвенного налога) признавались операции по реализации физическим лицам товаров (работ, услуг) на территории субъекта Российской Федерации в том слу-

чае, если такая реализация осуществляется за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт (ст. 349).

Объектом обложения торговым сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала (п. 1 ст. 412).

Таким образом, существует принципиальная разница между налогом с продаж и торговым сбором.

В то же время, если сравнивать единый социальный налог и страховые взносы, то важно отметить общую социальную природу данных платежей и страховой, а не налоговый их характер.

Так, ранее объектом налогообложения для налогоплательщиков признавались (за определенными исключениями) выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых являлось выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам (п. 1 ст. 236).

Объектом обложения страховыми взносами для плательщиков взносов (за отдельными исключениями) признаются выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования (п. 1 ст. 420).

В настоящее время часть вторая НК РФ содержит регламентацию следующих платежей:

- 1) федеральные налоги и сборы:
  - налог на добавленную стоимость;
  - акцизы;
  - налог на доходы физических лиц;
  - налог на прибыль организаций;
  - сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
  - водный налог;
  - государственная пошлина;
  - налог на добычу полезных ископаемых;
- 2) региональные налоги:
  - транспортный налог;
  - налог на игорный бизнес;
  - налог на имущество организаций;
- 3) местные налоги и сборы:
  - земельный налог;
  - налог на имущество физических лиц;
  - торговый сбор;
- 4) страховые взносы;
- 5) специальные налоговые режимы:
  - система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

- патентная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения.

В соответствии с ч. 2 п. 1 ст. 18 части первой НК РФ, специальные налоговые режимы предусматривают особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

В период, когда тот или иной налог еще не был разработан для целей включения его в кодекс, действовали законы о налогах и сборах, принятые еще в начале 1990-х гг. В качестве примера можно привести Закон РСФСР от 9 декабря 1991 года № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» [4].

Таким образом, важно сделать общий вывод о том, что Налоговый кодекс Российской Федерации формировался почти два десятилетия. Безусловно, его реформирование будет осуществляться и в дальнейшем, но факт формирования, вероятнее всего, можно считать состоявшимся.

#### *Список литературы*

1. **Налоговый** кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.
2. **Налоговый** кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.
3. **О введении** в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3825.
4. **О налогах** на имущество физических лиц: Закон РСФСР от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 8. Ст. 362.
5. **Об инвестиционном** налоговом кредите: Закон Российской Федерации от 20 декабря 1991 г. № 2071-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 12. Ст. 603.
6. **Об основах** налоговой системы в Российской Федерации: Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 11. Ст. 527.

#### *References*

1. [**The Tax** Code of the Russian Federation (part two) of August 5, 2000, No. 117-FZ], *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii* [Collection of Legislation of the Russian Federation], 2000, no. 32, article 3340. (In Russ.)
2. [**The Tax** Code of the Russian Federation (Part One) of July 31, 1998, No. 146-FZ], *Sobranie zakonodatel'stva Rossiiskoi Federatsii* [Collection of Legislation of the Russian Federation], 1998, no. 31, article 3824. (In Russ.)

3. [**On the enactment** of part one of the Tax Code of the Russian Federation: Federal Law No. 147-FZ of July 31, 1998], *Sobranie zakonoda-tel'stva Rossiiskoi Federatsii* [Collection of Legislation of the Russian Federation], 1998, no. 31, article 3825. (In Russ.)

4. [**On Personal** Property Taxes: The Law of the RSFSR of December 9, 1991 No. 2003-1], *Vedomosti S"ezda narodnykh deputatov Rossiiskoi Federatsii i Verkhov-nogo Soveta Rossiiskoi Federatsi* [Gazette of the Congress of People's Deputies of the Russian Federation and the Supreme Council of the Russian Federation], 1992, no. 8, article 362. (In Russ.)

5. [**On Investment** Tax Credit: Law of the Russian Federation of 20 December 1991 No. 2071-1], *Vedomosti S"ezda narodnykh deputatov Rossiiskoi Federatsii i Verkhovnogo Soveta Rossiiskoi Federatsi* [Gazette of the Congress of People's Deputies of the Russian Federation and the Supreme Council of the Russian Federation], 1992, no. 12, article 603. (In Russ.)

6. [**On the basis** of the tax system in the Russian Federation: Law of the Russian Federation of December 27, 1991 No. 2118-1], *Vedomosti S"ezda narodnykh deputatov Rossiiskoi Federatsii i Verkhovnogo Soveta Rossiiskoi Federatsi* [Gazette of the Congress of People's Deputies of the Russian Federation and the Supreme Council of the Russian Federation], 1992, no. 11, article 527. (In Russ.)

## TO THE 20th ANNIVERSARY OF THE TAX CODE OF THE RUSSIAN FEDERATION

**S. V. Rybakova**, *Doctor of Law, Associate Professor,  
Professor, Department of Financial, Banking and Customs Law,  
Saratov State Law Academy;  
svrybakova@mail.ru*

*In July 2018, 20 years will have passed since the law codifying the tax legislation was introduced in Russia. In this regard, many questions that are of interest for scientific research have arisen; one of them is the question of the stages of the legislative process related to the adoption of this law. It can be argued that the Tax Code of the Russian Federation is a normative legal act that has been adopted for two decades. The question of the correlation of the Code and the laws of the Russian Federation, which were codified, is of special interest. As a result, it can be concluded that the reform of the Tax Code of the Russian Federation will be carried out in the future, but the fact of its formation can be considered accomplished.*

**Keywords:** Tax Code of the Russian Federation; codification of tax legislation; system of taxes and fees; fiscal payments; taxes; fees; insurance premiums.

© С. В. Рыбакова, 2018

*Статья поступила в редакцию 05.12.2017*