



краткий курс

Н. Г. Викторова

# Налоговое право

2-е издание

Элементы налогообложения

Основы международного  
налогового права

Налоговое производство

Организация налогового  
контроля



ПИТЕР

# Наталья Геннадьевна Викторова

## Налоговое право: краткий курс

*Текст предоставлен правообладателем*

*[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=422952](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=422952)*

*Налоговое право. Краткий курс. 2-е изд. : Питер; СПб.; 2010*

*ISBN 978-5-94807-023-0*

### **Аннотация**

Настоящее пособие написано в соответствии с программой курса «Налоговое право». Автор рассматривает базовые аспекты налогообложения (терминология, методы, принципы), основы налогового права, международного налогового права, налогового планирования, правовое регулирование налогообложения. Особое внимание уделено организации налогового производства и контроля, привлечению к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, защите интересов налогоплательщиков. В разрезе элементов налогообложения рассматривается порядок исчисления и уплаты российских налоговых платежей (федерального, регионального, местного уровней), дается характеристика специальных налоговых режимов. Пособие предназначено для студентов высших и средних учебных заведений, изучающих курс «Налоговое право», а также будет полезно преподавателям, аспирантам и всем интересующимся вопросами налогового права.

# Содержание

Введение	4
Раздел I	7
Глава 1	7
1.1. История развития налогообложения	7
1.2. Функции налогов	11
1.3. Принципы налогообложения	15
Глава 2	20
2.1. Понятие и определение налога	20
2.2. Виды налоговых платежей, их отличительные особенности	24
2.3. Классификация налогов	28
Глава 3	33
3.1. Понятие и состав элементов налогообложения	33
3.2. Налогоплательщики	36
3.3. Объект налогообложения	38
Конец ознакомительного фрагмента.	40

# **Наталья Геннадьевна Викторова Налоговое право. Краткий курс**

## **Введение**

Налог – основополагающая категория многих отраслей знаний. Без этого общественного явления немислимы экономика, финансы, бухгалтерский учет, аудит, менеджмент, статистика.

Через призму указанных направлений налоги рассматриваются как регуляторы макро– и микроуровней экономики любой страны, как основа доходов государственного бюджета, как показатели, формирующие результаты финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, как элементы управления в организации, а в итоге – как факторы, влияющие на благосостояние общества, отдельных хозяйствующих субъектов, граждан. Однако между участниками процесса налогообложения естественным образом складываются противоречивые отношения: государство стремится изъять как можно больше средств в виде налогов, а на-

логоплательщики стараются сохранить максимум своих ресурсов.

Юридические аспекты налогообложения, понятие налоговых рисков, возможность нахождения законного компромисса между лицами с разными налоговыми интересами рассматривает подотрасль финансового права – налоговое право. Его основополагающие источники – Конституция РФ и Налоговый кодекс РФ. Однако налоговое право тесно связано с бюджетным, гражданским, административным, уголовным правом и соответствующим законодательством. Весьма актуальны подзаконные нормативные акты, носящие разъяснительный характер, и судебные решения, создающие налоговые прецеденты и в дальнейшем совершенствующие налоговое законодательство, а значит, и систему права.

Краткий курс «Налоговое право» опирается на перечисленную выше нормативную базу. Цель курса – познакомить читателей с налоговой терминологией, элементами налога, основами налогового права, международного налогового права, налогового планирования, правовым регулированием налогообложения. Особое внимание уделено организации налогового производства и контроля, привлечению к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, защите интересов налогоплательщиков. В разрезе элементов налогообложения рассматривается порядок исчисления и уплаты российских налоговых платежей (федерального, регионального, местного уровней), дается харак-

теристика специальных налоговых режимов.

Мы надеемся, что представленный в учебном пособии материал позволит читателям детально изучить основные вопросы налогового права.

# Раздел I

## Концептуальные положения налогового права

### Глава 1

#### Значение налогов для государства и общества

#### 1.1. История развития налогообложения

Возникновение налогов связано с зарождением государства, соответственно, их история насчитывает тысячелетия.

Так, уже на *начальных стадиях государственной организации* существовали жертвоприношения, которые носили принудительный характер и устанавливались в конкретном размере.

*Древний мир* отличался случайным характером государственных изъятий преимущественно в натуральной форме. Только по мере укрепления товарно-денежных отношений взносы в казну государства приняли в основном денежную форму. Их платили побежденные, рабы, но не граждане

древнего государства. Основными источниками доходов были пошлины (ввозные и вывозные, судебные), платежи союзников за их защиту, плата за пользование государственным имуществом (так называемые домены) и т. д. Прямые изъятия с граждан отсутствовали. Только в особых случаях (например, во время войны) с населения взимался равный общепоимущественный налог. Доходы казны носили частного-правовой характер, так как являлись собственностью государя, олицетворявшего свое государство.

*В эпоху Средневековья* в состав плательщиков вошли крестьяне и ремесленники (податное сословие), с которых взималась поголовная плата с очага, с семьи, с души. Неподатными сословиями были духовенство и дворянство. Они освобождались от обложения. В XVI в. появились новые виды платежей в государственный бюджет, так называемые регалии – промысловые источники дохода казны монопольного характера (соляная, горная, монетная, почтовая и другие регалии). В целом налогообложение феодальной эпохи характеризуется тяжелым налоговым бременем, произвольностью установления и многочисленностью налоговых платежей.

С утверждением *капиталистических отношений* изменяется и подход к налогообложению. В обществе появляются новые концепции, связанные со справедливостью обложения, отменой поголовных налогов, недопустимостью налоговых привилегий. В XVII в. определяется роль налогов в ка-

честве основного источника доходной части бюджета многих государств. Смысл налогообложения понимается как обобществление некоторой части индивидуальных доходов или богатства для выполнения общественно значимых работ и затрат.

*Последняя треть XVII в.* характеризуется началом исследования проблем теории и практики налогообложения в Европе. Французский ученый Ф. Кене впервые провел взаимосвязь между налогообложением и народнохозяйственным процессом. А в 1776 г. шотландский экономист и финансист А. Смит издает книгу «Исследование о природе и причинах богатства народов». Идеи А. Смита как основоположника теории налогообложения начинают оказывать кардинальное влияние на финансовую и хозяйственную жизнь государств.

Зарождение современных налоговых систем относится к *началу XX в.* В это время в ряде стран были проведены научно обоснованные налоговые реформы. Мировой кризис 1929–1933 гг. заставил рассматривать государственные доходы как инструмент макроэкономической стабилизации.

В 80-е гг. XX в. американским экономистом А. Лаффером разработана бюджетная концепция, выявляющая зависимость налоговой базы от изменения ставок налога, а также бюджетных доходов от налогового бремени. В это же время страны с развитой рыночной экономикой провели реформы, направленные на совершенствование систем прямых и косвенных налогов, стимулирование деловой активности, инве-

стиционной политики.

**Российская история налогообложения** во многом сходна с аналогичными мировыми процессами. Однако, как и в любом отдельно взятом государстве, формирование налоговой системы в России имеет национальные особенности. В качестве примера целесообразно привести эпоху Петра I, которая известна изобретением многочисленных налогов, обусловленных крупными государственными преобразованиями. Это налоги на бороды, с найма домов, продажи съестного, арбузов, печей, церковных верований, гербовый сбор и прочие платежи. Специфичными с точки зрения налогообложения являются и первые годы советской власти, когда вся тяжесть налогового бремени была перенесена на буржуазию (подходный и единовременный налоги, налог на прирост прибылей, единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог на буржуазию). К 1920 г. налоги перестали играть существенную роль в доходах бюджета, их место заняла эмиссия денежных знаков. Была сформирована система натуральных налогов: для крестьян – продразверстка, для жителей города – всеобщая трудовая повинность.

Современная российская налоговая система находится в процессе реформирования. Главными направлениями при этом выступают снижение налоговой нагрузки на налогоплательщиков и улучшение качества налогового администрирования. Достижение желаемых результатов возможно путем

совершенствования соответствующей правовой базы и четкого следования нормам закона на практике.

## 1.2. Функции налогов

С юридической точки зрения **функция налога** – это направление правового воздействия норм налогового права на общественные отношения, обладающее постоянством, раскрывающее сущность налога и реализующее социальное назначение государства<sup>1</sup>.

С одной стороны, функциям налогов свойственна подвижность вследствие воздействия правовых механизмов на государственные финансы, на различные экономические, социальные и иные процессы, происходящие в обществе. С другой стороны, функциям налогов как функциям права должно быть присуще постоянство, выражающееся в стабильности, непрерывности и длительности их действия. Различают несколько функций налогов.

**Фискальная функция** всегда удовлетворяет интересам государства, так как означает формирование государственных доходов путем аккумулирования денежных средств налогоплательщиков в бюджете и внебюджетных фондах. Эти поступления идут на покрытие общественно необходимых потребностей: оборону государства, социальные и хозяй-

---

<sup>1</sup> Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Юрист, 2004. – С. 36.

ственные нужды, административно-управленческие и другие расходы. Для России это одна из главных функций налогообложения. Так, по данным Отчета исполнения Федерального бюджета РФ на 1 января 2009 г. доходы федерального бюджета в 2008 г. на 56,42 % состояли из налоговых поступлений и на 43,58 % – из неналоговых поступлений (адрес официального сайта Федерального казначейства – <http://roskazna.ru/>).

Фискальная функция вытекает из самой природы налога, присуща налогам во всех государствах и существует с момента появления налогообложения.

В ходе реализации фискальной функции налогов государству необходимо контролировать полноту и своевременность поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их размер с потребностями в финансовых ресурсах и оказывать влияние на процесс совершенствования налоговой и бюджетной политики. Контроль осуществляется налоговыми органами через систему санкций и затрагивает разные виды ответственности субъектов налогообложения.

Другая функция – **регулирующая** – проявляется через стимулирование или дестимулирование отдельных сфер экономики, перераспределение общественных доходов между различными категориями налогоплательщиков, а также через воспроизводственный процесс.

Сущность стимулирования состоит в предоставлении льгот определенным видам деятельности, приоритетным на-

правлениям экономики. Например, в рамках Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) установлен льготный режим налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (гл. 26.1) и субъектов малого предпринимательства (гл. 26.2 и 26.3). Дестимулирование – это противоположное стимулированию влияние налогов на экономику, которое относится, например, к игорному бизнесу.

Учет социальных интересов граждан также осуществляется с помощью регулирующей функции налогов. Аксиома справедливости в этом случае такова: граждане с большими доходами должны платить больше налогов, и наоборот. Регулирование проявляется путем:

- ◆ неравного обложения разных сумм доходов налогоплательщиков (действие прогрессивного подоходного налогообложения);
- ◆ предоставления изъятий и скидок определенным категориям граждан или в отдельных случаях;
- ◆ введения акцизов на товары, не являющиеся предметами первой необходимости;
- ◆ установления пониженных ставок НДС на отдельные социально значимые группы товаров.

Еще одной составляющей регулирующей функции является воспроизводство израсходованных природных ресурсов путем установления соответствующих налоговых платежей (например, налога на добычу полезных ископаемых, водного налога).

Регулирование следует рассматривать многогранно и комплексно. Так, при снижении роли иностранных производителей на отечественном рынке путем повышения ввозных таможенных пошлин на их продукцию происходит одновременно дестимулирование иностранцев и стимулирование российских налогоплательщиков. Налогообложение игорного бизнеса носит как регулирующий (дестимулирование через относительно высокие ставки налога), так и фискальный характер (рост поступлений в бюджет от этого вида деятельности).

Правовая основа регулирующей функции заключается в принципе всеобщности уплаты налогов, заложенном в ст. 57 Конституции РФ. Все налогоплательщики должны участвовать в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. В то же время налогу как правовой категории присущ принудительный, обязательный характер взимания. Несмотря на властные предписания, налогоплательщик вправе выбрать вид деятельности с определенными налоговыми обязательствами (например, в сфере оптовой торговли при соблюдении установленных законом критериев налогоплательщик может применять либо общий режим налогообложения, либо упрощенную систему налогообложения). Таким образом, можно утверждать, что налоги влияют на поведение субъекта. В этом проявляется относительность регулирующей функции.

Фискальная и регулирующая функции присущи налогу

изначально вследствие их закрепления в законе (ст. 57 Конституции РФ). Правильное сочетание функций влияет на эффективность взимания налога, а значит, на развитие экономики страны и улучшение жизни ее граждан. Это возможно в том случае, когда интересы государства соразмерны с интересами налогоплательщиков.

### 1.3. Принципы налогообложения

Процесс сбора налогов должен происходить по определенным правилам, то есть должны быть соблюдены принципы налогообложения. Под **принципами налогообложения** следует понимать базовые идеи и положения, необходимые для построения налоговой системы конкретного государства.

Основополагающими (фундаментальными) принципами налогообложения как с юридической, так и с экономической точек зрения признаются:

- 1) хозяйственная независимость и свобода;
- 2) справедливость;
- 3) определенность;
- 4) удобство;
- 5) экономия.

Именно так их впервые сформулировал выдающийся шотландский экономист А. Смит в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов». Со време-

нем эти принципы усовершенствовались, получили другие названия, но не изменили своей сущности. Их можно изложить следующим образом.

1. **Принцип справедливости** означает единый подход государства к налогоплательщикам в отношении порядка изъятия налогов в бюджет. Это правило утверждает всеобщность обложения и равномерность распределения его между гражданами. При этом должны быть учтены<sup>2</sup>:

- принцип полученных благ: тот, кто получает большую выгоду от предоставляемых государством товаров и услуг, должен платить налоги для финансирования этих товаров и услуг;

- концепция платежеспособности: лица с более высокими доходами выплачивают более высокие налоги.

Реализация принципа справедливости возможна через прогрессивное и шедулярное налогообложение, через систему переложения налогов (так, например, акцизами облагаются товары, не являющиеся предметами первой необходимости и приобретаемые состоятельными слоями населения).

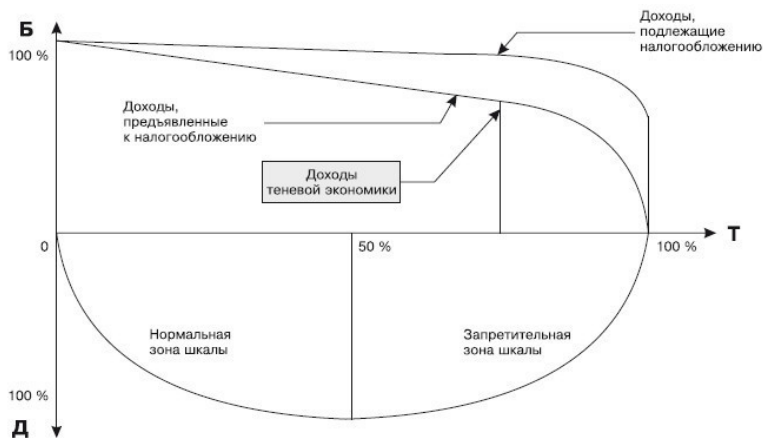
2. **Принцип соразмерности** предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государства. Этот принцип характеризуется кривой Лаффера, показывающей зависимость налоговой базы от изменения ставок налога, а также зависимость бюджетных доходов от налогового

---

<sup>2</sup> Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: В 2 т. Т. 1 / Пер. с англ. – М.: Республика, 1992. – С. 124.

бремени. Кривая демонстрирует рост поступлений в бюджет с ростом налогов, если ставка до 50 %, и падение поступлений, если ставка более 50 % (рис. 1.1). Данная концепция получила признание в 70-80-е гг. XX в.

С юридической точки зрения принцип соразмерности означает недопустимость установления налогов и сборов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3 НК РФ). Ограничение прав и свобод человека и гражданина возможно только в случаях, указанных в ст. 55 Конституции РФ, а именно: «...в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства».



**Рис. 1.1.** Кривая Лаффера: Д – доходы; Б – налоговая ба-

за; заинтересованность в легальном заработке;  $T$  – ставка налога, %

**3. Принцип учета интересов налогоплательщиков** рассматривается через призму двух принципов, названных А. Смитом: принципа определенности (сумма, способ и время платежа должны быть точно известны налогоплательщику) и принципа удобства (налог взимается в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика). К проявлениям этого принципа относятся также простота исчисления и уплаты налога, стабильность и одновременно подвижность налогового законодательства.

**4. Принцип экономичности (эффективности)** базируется еще на одном принципе А. Смита, согласно которому необходимо сокращать издержки взимания налога. По своей сути принцип экономичности означает, что суммы сборов по отдельному налогу должны превышать затраты на его обслуживание. Причем расходы целесообразно рассматривать с двух позиций:

- издержки налоговых органов (заработная плата своим работникам, командировочные расходы, канцелярские расходы и т. п.);
- издержки налогоплательщиков (привлечение налоговых консультантов, посещение специализированных семинаров, установление программного обеспечения в целях упрощения налоговых процедур и т. п.).

О неэффективности функционирования налоговой системы государства свидетельствуют факты применения фискальными органами:

- ◆ завышенных санкций за налоговые правонарушения, уничтожающих основу будущих доходов плательщиков;
- ◆ методов налогового контроля, унижающих достоинство субъектов налогообложения.

В п. 4.2 гл. 4 данного учебного пособия отдельно рассматриваются принципы налогового права, которые в совокупности с фундаментальными принципами налогообложения выступают мощным рычагом, влияющим на формирование справедливой и эффективной налоговой системы любого правового государства.

# Глава 2

## Правовая и экономическая сущность налогов

### 2.1. Понятие и определение налога

Дать точное определение налога необходимо по ряду причин. Во-первых, категория «налог» является главной для налогового права, финансов и экономики. Исходя из этого обстоятельства трактуются предмет, метод, принципы и другие основополагающие составляющие указанных областей знаний. Во-вторых, емкое определение понятия «налог» позволит отделить его от других платежей<sup>3</sup>. В-третьих, такая формулировка поможет четко очертить права и обязанности участников налоговых отношений; определить размер налогового обязательства и порядок его исполнения налогоплательщиком, а также санкции в случае нарушения законодательства. И наконец, особый смысл приобретает категория «налог» с точки зрения нахождения компромисса между налогоплательщиками (частные интересы) и государ-

---

<sup>3</sup> В данном случае имеется в виду проблема приоритета формы над содержанием. Так, например, налог на операции с ценными бумагами, действовавший до 1 января 2005 г., по своей сути относился к сборам, а не к налогам.

ством (публичные интересы).

Налог не является первой формой аккумуляции денежных средств бюджетом. Однако введение налогов предполагает более высокий уровень развития правосознания, экономической и социальной систем общества.

Налог – одно из основных понятий налогового права. Его следует рассматривать одновременно как правовое и экономическое явление.

Ученые и общественные деятели постоянно предпринимали попытки дать дефиницию налога. Вот некоторые из них.

Ф. Аквинский рассматривал налоги как дозволенную форму грабежа.

А. Смит определял налог как бремя, накладываемое государством в законодательном порядке, в котором предусмотрены размер и порядок уплаты налога. С одной стороны, Смит считал налог вредным для общества, так как государственные расходы носят непроизводительный характер. С другой стороны, ученый понимал налог как осознанную необходимость, как потребность экономического и социального развития. Поэтому налоги для того, кто их выплачивает, – признак не рабства, а свободы.

«Налог – жертва и в то же время благо, если услуги государства за счет этой жертвы приносят нам пользу», – писал Ж. Сисмонди. При этом «налог есть такая форма доходов государства, когда эти доходы, получаемые с имущества

граждан, являются их односторонней жертвой, без получения ими какого-либо эквивалента» (Я. Таргулов). В этих взглядах явственно прослеживается *двойственная природа налогообложения*.

В. А. Бруннер в «Полном коммерческом словаре» (1909 г.) дал следующее определение налогу: «Налог – установленный государством и узаконенный источник доходов казны, необходимый для достижения целей существования, благоустройства и защиты страны».

Очень часто налог воспринимается как принудительный платеж: «Налоги – принудительные сборы, взимаемые с населения на известной территории, на установленных законом основаниях, в целях покрытия общих потребностей государства» («Советская финансовая энциклопедия», 1924 г.).

В учебнике «Экономикс» К. Макконнелл и С. Брю указывают, что «налог – принудительная выплата правительству домохозяйством или фирмой денег (или передача товаров и услуг), в обмен на которые домохозяйство или фирма непосредственно не получают товары или услуги.».

В п. 1 ст. 8 НК РФ дается следующее определение: «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 обеспе-

чения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Таким образом, основные *отличительные признаки налога* в трактовке Налогового кодекса:

1) *обязательность* – каждое лицо-налогоплательщик несет юридическую обязанность перед государством: оно должно уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ);

2) *индивидуальная безвозмездность* – каждое лицо, уплатившее налог, взамен не получает на его сумму какие-либо конкретные индивидуальные блага;

3) *уплата в денежной форме* – налоги не могут быть уплачены (взысканы) в натуральной форме; они обязательно должны сокращать денежные средства, принадлежащие налогоплательщику;

4) *финансовое обеспечение деятельности государства* – налоговые платежи являются одним из основных источников доходов соответствующих бюджетов; предназначены для расходования на публичные цели.

Следует отметить и некоторые другие существенные моменты юридического характера, заложенные в понятие «налог».

◆ Утверждение налогов – прерогатива законодательной власти.

◆ Налог устанавливается в одностороннем порядке.

◆ Уплата налога – обязанность налогоплательщика, она

не порождает встречной обязанности государства.

◆ Налог взыскивается на условиях безвозвратности.

◆ Налог – абстрактный платеж: целью его взимания является обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода.

В заключение хотелось бы отметить, что только при наличии всех юридических признаков, перечисленных в п. 1 ст. 8 НК РФ, платеж может быть признан налогом.

## **2.2. Виды налоговых платежей, их отличительные особенности**

В состав платежей, уплачиваемых в бюджет государства, входят налоги, сборы и пошлины. По своей природе это разные виды государственных изъятий. Налоговый кодекс разграничивает понятия «налог» (см. параграф 2.1 «Понятие и определение налога») и «сбор».

В п. 2 ст. 8 НК РФ дано следующее определение сбора: «Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)».

Различия между налогами и сборами заключаются в следующем.

◆ Налоги являются индивидуально безвозмездными платежами; сборы носят индивидуально возмездный характер (уплачиваются плательщиками в связи с оказанием государством каких-либо адресных услуг).

◆ Налоги устанавливаются только законодательством о налогах и сборах, а сборы – нормативными правовыми актами как налогового права, так и других отраслей права.

◆ Фискальная значимость налогов в современной налоговой системе неоспорима, в то время как сборы имеют меньшее значение.

◆ В отношении налога законодательство устанавливает принудительный характер взимания, а взимание сборов отличается относительной добровольностью (но это не договорные платежи).

◆ Налоги уплачиваются на постоянной основе, периодически; сборы – в большинстве случаев разовые платежи.

◆ Налоги – абстрактные платежи, задача которых – удовлетворить общественные потребности. При уплате сбора всегда присутствует специальная цель или специальный интерес. Сборы призваны покрыть издержки того государственного органа, в который обратилось заинтересованное лицо по поводу оказания ему определенных услуг.

Следует отметить, что в российском налоговом законодательстве не дано самостоятельного определения «пошли-

ны». Это обусловлено тем, что искомое понятие не закреплено в основном законе страны. В ст. 57 Конституции РФ сказано: «Каждый обязан уплачивать законно установленные *налоги и сборы*». По сути своей категория «сбор», раскрытая в п. 2 ст. 8 НК РФ, объединяет и сбор, и пошлину. Поэтому согласно действующей редакции НК РФ к «сборам» относятся сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, а также государственная пошлина.

Как правило, сбор уплачивается за обладание специальным правом, за получение лицензии. Пошлина взимается в качестве компенсации государству за пользование государственным имуществом или за выполнение юридически значимых действий в пользу плательщика.

В укрупненном виде в состав доходов российского государственного бюджета входят налоговые и неналоговые платежи. В качестве юридического критерия отличия налога от неналогового платежа может выступать **признак нормативно-отраслевого регулирования**, согласно которому налоговые отношения регламентируются нормами налогового законодательства, а неналоговые обязательные платежи – нормами других отраслей права.

Можно выделить несколько разновидностей неналоговых платежей.

1. *Платежи за оказание различных услуг государственными и муниципальными учреждениями*, то есть плата го-

сударству за право пользования или право деятельности, а также за совершение действий государственными органами (например, гербовый сбор).

2. *Платежи за использование объектов федеральной собственности и собственности субъектов РФ.* Суть таких платежей – это компенсационная плата за использование ресурсов (платежи за пользование лесным фондом).

3. *Имущественные санкции,* то есть плата государству за нарушение законодательства. К ним, например, относятся суммы от реализации конфискованного имущества, административные штрафы.

4. *Поступления от продажи объектов федеральной собственности и собственности субъектов РФ, ценных бумаг.* Эти неналоговые платежи выступают в форме доходов от приватизации, государственных займов, государственных краткосрочных обязательств.

5. *Платежи от внешнеэкономической деятельности* (таможенные пошлины, сборы и др.).

Четкие формулировки понятий «налог» и «сбор», отраженные в НК РФ, позволяют выявить сущность того или иного изъятия, правильно оценить последствия налоговых отношений. Этот момент очень важен в ситуации, когда форма (название платежа) превалирует над его содержанием.

## 2.3. Классификация налогов

Для наиболее полного понимания налогов следует подробно рассмотреть не только саму дефиницию, функции, место и роль налогов в обществе, но и их классификации.

С точки зрения налогового права важным классификационным основанием являются федеративные начала установления налогов (ст. 12 НК РФ). *В зависимости от органа власти, который узаконивает и имеет право изменять и конкретизировать налоги*, последние подразделяются:

◆ на **федеральные налоги**, элементы которых определяются законодательством страны и являются едиными на всей ее территории (примеры – акцизы, налог на добычу полезных ископаемых). Прерогатива по установлению и введению в действие таких налогов принадлежит высшему представительному органу власти. Эти платежи могут зачисляться в бюджеты различных уровней;

◆ **региональные налоги**, элементы которых устанавливаются в соответствии с законодательством страны законодательными органами ее субъектов (например, налог на игорный бизнес, транспортный налог);

◆ **местные налоги**, которые вводятся в соответствии с законодательством страны местными органами власти, вступают в действие только решением, принятым на местном уровне, и всегда поступают в местные бюджеты (земельный

налог, налог на имущество физических лиц).

Другой не менее значимый классификационный признак – это деление налогов *по способу взимания* на прямые и косвенные.

**Прямые налоги** взимаются непосредственно с доходов или имущества налогоплательщика. Окончательным плательщиком прямых налогов выступает владелец имущества (получатель дохода). Эти налоги подразделяются:

◆ на *реальные прямые налоги*, которые уплачиваются с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода плательщика (налог на имущество организаций и физических лиц);

◆ *личные прямые налоги*, которые уплачиваются с реально полученного дохода и учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц).

**Косвенные налоги** включаются в цену товаров и услуг. Носителем косвенных налогов, то есть лицом, которое в конечном итоге несет всю тяжесть налогового бремени, является потребитель товара. В зависимости от объектов взимания косвенные налоги подразделяются:

◆ на *косвенные индивидуальные*, которыми облагаются строго определенные группы товаров (например, акцизы);

◆ *косвенные универсальные*, которыми облагаются в основном все товары и услуги (примером может служить НДС);

◆ *фискальные монополии*, которыми облагаются все товары, производство и реализация которых сосредоточены в государственных структурах.

Эта классификация не нашла отражения в законодательстве Российской Федерации, но существенна для понимания правовой и экономической природы налога.

Существуют и другие классификации налогов, значимые для теории и практики налогообложения. Приведем некоторые из них.

Так, *по целевой направленности* введения налогов различают:

◆ **абстрактные (общие) налоги**, предназначенные для формирования доходной части бюджета в целом (примеры – НДС, налог на прибыль организаций и др.);

◆ **целевые (специальные) налоги**, вводимые для финансирования конкретного направления государственных расходов (например, единый социальный налог). Для целевых платежей часто создается специальный внебюджетный фонд.

*В зависимости от субъекта-налогоплательщика* выделяют следующие виды:

◆ **налоги, взимаемые с физических лиц** (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

◆ **налоги, взимаемые с предприятий и организаций** (налог на имущество организаций, налог на прибыль организаций);

◆ **смежные налоги, уплачиваемые и физическими, и юридическими лицами** (земельный налог, НДС, транспортный налог).

*По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, различают:*

◆ **закрепленные налоги**, непосредственно и целиком поступающие в тот или иной бюджет или внебюджетный фонд (например, земельный налог зачисляется в бюджет муниципальных образований);

◆ **регулирующие налоги** – разноуровневые, поступающие одновременно в различные бюджеты в пропорции, принятой согласно бюджетному законодательству (так, налог на прибыль организаций распределяется между федеральным и региональным бюджетами).

*По порядку введения* налоговые платежи делятся:

◆ на **общеобязательные налоги**, которые взимаются на всей территории страны независимо от бюджета, в который они поступают (НДС, государственная пошлина);

◆ **факультативные налоги**, которые предусмотрены основами налоговой системы, но введение и взимание которых относится к компетенции органов субъектов РФ или местного самоуправления (единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности).

*По срокам уплаты* налоговые платежи делятся:

◆ на **срочные налоги**, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами (государственная по-

шлина);

◆ **периодично-календарные налоги**, которые, в свою очередь, подразделяются на декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые, годовые (большинство налогов – НДС, налог на имущество организаций, водный налог и др.).

*В зависимости от характера связи субъекта налогообложения и объекта налогообложения можно различать:*

◆ **налоги, построенные по принципу резидентства;**

◆ **налоги, построенные по принципу территориальности.**

В резидентских налогах субъект определяет объект налога (например, налог на доходы физических лиц), а в территориальных – наоборот (например, НДС).

Приведенные классификации налоговых платежей позволяют индивидуализировать и выявить правовую и экономическую сущность конкретных налогов, сборов и пошлин путем описания их с разных точек зрения.

# **Глава 3**

## **Элементы налогообложения**

### **3.1. Понятие и состав элементов налогообложения**

Одним из базовых принципов налогового права является следующее положение: «При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения» (п. 6 ст. 3 НК РФ). Таким образом, «установить налог» означает не назвать его, а отразить в законе все его составляющие, требуемые Налоговым кодексом. Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Неполнота, нечеткость или двусмысленность закона о налоге могут привести к его расширительному толкованию со стороны как налогоплательщика (возможность уклонения от уплаты налога на законных основаниях), так и государства (в части фискальных мероприятий налоговых органов). Если законодатель не установил и не определил хотя бы один из элементов, то налогоплательщик имеет право не уплачивать налог либо уплачивать его удобным для себя способом.

Элементы налогообложения имеют универсальное значе-

ние, хотя налоги различны и число их велико. В зависимости от степени значимости и, соответственно, участия того или иного элемента в процедуре установления налога различают существенные, факультативные и дополнительные элементы налогообложения (рис. 3.1).



**Рис. 3.1.** Элементы налогообложения

Те элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называются **существенными**, или **обязательными**, **элементами** закона о налоге. Они поименованы в ст. 17 НК РФ:

◆ налогоплательщики;

- ◆ объект налогообложения;
- ◆ налоговая база;
- ◆ налоговый период;
- ◆ налоговая ставка;
- ◆ порядок исчисления налога;
- ◆ порядок и сроки уплаты налога.

**Дополнительные элементы** – те, которые напрямую не предусмотрены законодательством для установления налога, но полнее характеризуют налоговое обязательство и порядок его исполнения. Эти элементы в том или ином виде содержатся в законе о конкретном налоге.

**Факультативные элементы** – те, отсутствие которых не влияет на степень определенности налогового обязательства.

Согласно ст. 12 НК РФ представительные органы власти субъектов РФ (местного самоуправления), устанавливая региональные (местные) налоги и сборы, определяют в нормативных правовых актах как существенные, так и факультативные элементы налогообложения, а именно:

- ◆ налоговые ставки, определяемые в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ;
- ◆ порядок и сроки уплаты налога, определяемые в порядке и пределах, предусмотренных НК РФ;
- ◆ налоговые льготы, основания и порядок их применения.

## 3.2. Налогоплательщики

**Налогоплательщик (субъект налогообложения)** — лицо, на которое возложена юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств и при этом обязательно сократить свои доходы.

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов выступают *организации и физические лица*, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и сборы. Филиалы и другие обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по своему месту нахождения.

Следует отличать налогоплательщика от носителя налога. Носитель налога возникает и существует в связи с возможностью переложить на него тяжесть налогового бремени с налогоплательщика. **Носитель налога** — это лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге.

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях через *законного представителя* (представительство по закону) или *уполномоченного представителя* (представительство по доверенности).

Примером первого может служить обязанность родителей уплатить налог с доходов, полученных ребенком.

Во втором случае выступает юридическое или физиче-

ское лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы во всех взаимоотношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Например, налогоплательщик может поручить третьему лицу уплатить налог в бюджет в счет погашения долга.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются посредством *принципа постоянного местопребывания Президентства*), с учетом которого различают два вида субъектов налогообложения: резидентов и нерезидентов.

**Резиденты** – лица, которые имеют постоянное местопребывание в государстве; их доходы, полученные на территории данного государства и за рубежом, подлежат налогообложению.

**Нерезиденты** не имеют постоянного местопребывания в государстве, и налогообложению подлежат только те их доходы, которые получены в данном государстве.

Резиденты, таким образом, несут полную, а нерезиденты – ограниченную налоговую обязанность. Правила определения резидентства различаются применительно к физическим и юридическим лицам.

*Налоговый статус физических лиц* определяется с помощью теста физического присутствия. Так, согласно п. 2 ст. 207 НК РФ резидентом РФ является физическое лицо, фактически находящееся на территории России не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Если же это

условие не соблюдается, лицо считается нерезидентом РФ.

Дополнительно для определения места налогообложения лица могут использоваться и другие признаки: место расположения привычного местожительства, центр жизненных интересов, гражданство и др.

Для определения *налогового статуса юридических лиц* основным критерием является факт регистрации этих лиц в стране (тест инкорпорации). На практике применяются также тесты юридического адреса, места центрального управления компанией и др., их комбинации.

Для налогоплательщика – юридического лица важное значение имеют такие основания, как организационно-правовая форма, численность работающих, вид хозяйственной деятельности. Так, например, одним из критериев, дающих организации право применять упрощенную систему налогообложения, является среднесписочная численность ее работников не более 100 человек (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ).

### **3.3. Объект налогообложения**

**Объекты налогообложения** – юридические факты (действия, события, состояния), с которыми законодательство о налогах и сборах связывает обязанность налогоплательщика заплатить налог.

Согласно п. 1 ст. 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, с помощью которого за-

конодатель может аргументировать возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Объектами налогообложения могут выступать реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики.

Из этого списка явствуют правовые ограничения, касающиеся объектов налогообложения. В достаточно общем виде поименованы объекты налогообложения: имущество, доход, прибыль, стоимость реализованных товаров (выполненных работ и оказанных услуг). Например, согласно ГК РФ имущество может описываться неограниченным перечнем объектов.

Теоретически объекты налогообложения можно подразделить на группы:

◆ права имущественные (право собственности на имущество, право пользования имуществом) и неимущественные (право пользования, право на вид деятельности);

◆ действия (деятельность) субъекта (реализация товаров, операции с ценными бумагами, ввоз товаров на территорию страны и вывоз с нее);

◆ результаты хозяйственной деятельности (добавленная стоимость, доход, прибыль).

Объекты по всем налогам определяются федеральным законодательством независимо от уровня установления налоговых платежей.

# Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.