

НАЛОГОВОЕ ПРАВО



У ч е б н и к д л я в у з о в

Владимир Фокин

Налоговое право:
Учебник для вузов

«Альпина Диджитал»

2015

Фокин В. М.

Налоговое право: Учебник для вузов / В. М. Фокин — «Альпина Диджитал», 2015

ISBN 978-5-9614-3955-7

Охватывает абсолютно все тонкости и нюансы российского налогообложения, не обходя стороной историю и западный опыт.

ISBN 978-5-9614-3955-7

© Фокин В. М., 2015
© Альпина Диджитал, 2015

Содержание

Список сокращений	6
Предисловие	7
Благодарности	8
Раздел I	9
Глава 1	9
1.1. Социально-экономические предпосылки развития налогового права	9
Формирование бюджетов	10
1.2. Налоги и другие виды государственных доходов	16
Виды регалий	16
Из истории налогов	18
1.3. Юридическое определение налога	20
1.4. Понятия пошлины и сбора	25
Виды пошлин	27
Разграничение пошлин и сборов	27
О правовой природе социальных платежей	29
1.5. Функции налога	29
Виды функций налога	30
Регулирующая функция налога	31
Роль налогового регулирования	32
Теоретические признаки функции	33
Глава 2	36
2.1. О значении классификации налогов	36
2.2. Персональные и пообъектные налоги	36
2.3. Прямые и косвенные налоги	39
Критерии классификации	39
2.4. Раскладочные и количественные налоги	45
2.5. Закрепленные и регулирующие налоги	45
2.6. Государственные и местные налоги, налоги объединений региональной экономической интеграции	46
Государственные налоги	46
Местные налоги	46
Налоги объединений региональной экономической интеграции	49
2.7. Общие и целевые налоги	50
2.8. Регулярные и разовые налоги	51
2.9. Налоги и специальные налоговые режимы	51
Глава 3	53
3.1. Развитие принципов налогообложения	53
Четыре принципа А. Смита	58
Конец ознакомительного фрагмента.	72
Комментарии	

Налоговое право: Учебник для вузов

Рецензенты

Г. П. Толстопятенко, декан международно-правового факультета МГИМО (У) МИД России, д-р юрид. наук, профессор;

Д. В. Винницкий, директор Евразийского научно-исследовательского центра сравнительного и международного финансового права, заведующий кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, д-р юрид. наук, профессор

Авторский коллектив

С. Г. Пепеляев, канд. юрид. наук – гл. 1 (1.1–1.4)–10 (гл. 2 в соавт. с *Е. В. Кудряшовой*), 12–14 (гл. 14 (14.2) в соавт. с *А. А. Никоновым*), 19 (19.1–19.3 в соавт. с *Е. В. Овчаровой*), 26, 28;

Р. И. Ахметшин, канд. юрид. наук – гл. 21;

С. В. Жестков, канд. юрид. наук – гл. 27;

М. Ф. Ивлиева, канд. юрид. наук – гл. 11, 24;

Е. В. Кудряшова, канд. юрид. наук – гл. 2 (в соавт. с *С. Г. Пепеляевым*), гл. 15;

Е. В. Овчарова, канд. юрид. наук – гл. 19 (19.1–19.3) (в соавт. с *С. Г. Пепеляевым*);

В. В. Полякова, *С. П. Котляренко* – гл. 16–18;

А. И. Сотов, канд. юрид. наук – гл. 20;

В. М. Фокин, канд. юрид. наук – гл. 1 (1.5);

И. В. Хаменушко, канд. юрид. наук – гл. 22, 25;

А. А. Косов, канд. юрид. наук – гл. 23;

А. А. Никонов – гл. 14 (14.2) в соавт. с *С. Г. Пепеляевым*

Руководитель авторского коллектива

С. Г. Пепеляев, канд. юрид. наук, управляющий партнер юридической компании «Пепеляев Групп», адвокат

Редактор *Л. А. Алексеева*

Руководитель проекта *М. Султанова*

Арт-директор *Л. Беницуша*

Корректор *Е. Аксенова*

Художник обложки *С. Тимонов*

© Коллектив авторов, 2015

© ООО «Интеллектуальная Литература», 2015

Все права защищены. Произведение предназначено исключительно для частного использования. Никакая часть электронного экземпляра данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, для публичного или коллективного использования без письменного разрешения владельца авторских прав. За нарушение авторских прав законодательством предусмотрена выплата компенсации правообладателя в размере до 5 млн. рублей (ст. 49 ЗОАП), а также уголовная ответственность в виде лишения свободы на срок до 6 лет (ст. 146 УК РФ).

* * *

Список сокращений

- АПК РФ** – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации
БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации
ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации
Ведомости СНД и ВС РСФСР, РФ – Ведомости Совета народных депутатов и Верховного Совета РСФСР, Российской Федерации
Вестник ВАС РФ – Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации
ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации
ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации
КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях
КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации
НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации
РГ – «Российская газета»
СЗ РФ – Собрание законодательства Российской Федерации
ТК РФ – Таможенный кодекс Российской Федерации
УПК РСФСР, РФ – Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР, Российской Федерации
ФСНП России – Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации
ФНС России – Федеральная налоговая служба Российской Федерации

Предисловие

Этот учебник не для тех, чья основная задача – получить оценку на экзамене по финансовому и налоговому праву. Купите что-нибудь потоньше и не утруждайте себя.

Но если вы хотите стать специалистом в сфере налогообложения и намерены практиковать в ней как адвокат, аудитор, налоговый инспектор, судья, бухгалтер, менеджер или консультант, то этот учебник послужит вам надежным источником системных базовых знаний.

У этой книги были три предшественника¹. 20 лет, отделяющие нас от первого издания, показали, что учебник помог многим стать асами налоговой профессии. Он научил разбираться в сложных ситуациях независимо от меняющегося законодательства, политических течений, экономической конъюнктуры.

Это достигается тем, что авторы учебника действительно любят налоговое право, знают все его тонкости и не скупятся поделиться своими знаниями и многолетним опытом. Они не пересказывают Налоговый кодекс РФ, а знакомят читателя с фундаментальными научными положениями, апробированными личной практикой защиты налогоплательщиков в судах, участием в парламентских и научных дискуссиях, сопровождением крупных инвестиционных проектов.

При всей сложности предмета изучения учебник не пичкает читателя ученой заумью. Читать его легко и просто, даже увлекательно. «Веселые картинки», анекдоты, поучительные истории помогут вам прочувствовать и, смею надеяться, полюбить налоговое право.

С уважением, Сергей Пепеляев

¹ Основы налогового права: Учеб. – метод. пособие // Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИнвестФонд, 1995. – 496 с.; Налоговое право: Учеб. пособие // Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.; Налоговое право: Учебник // Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2003. – 591 с.

Благодарности

Самые добрые воспоминания и искренняя признательность учителям – профессорам и преподавателям юридического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова, заложившим фундаментальную основу российского налогового права:

Сергею Дмитриевичу Цыпкину, д-ру юрид. наук, профессору;

Виктору Васильевичу Бесчеревных, канд. юрид. наук, доценту.

Благодарим д-ра юрид. наук Е. Ю. Грачеву, д-ра юрид. наук Н. П. Толстопятенко, д-ра. юрид. наук Д. В. Винницкого за научную и организационную поддержку.

Научное и дружеское уважение Аркадию Викторовичу Брызгалину, канд. юрид. наук, руководителю «Группы компаний “Налоги и финансовое право”» (г. Екатеринбург), подготовившему вместе со своими коллегами книгу «Налоги. Люди. Время... или этот безграничный Мир Налогов», материалы из которой широко использованы в настоящем учебнике.

Низкий поклон канд. филол. наук Людмиле Александровне Алексеевой, бессменному редактору учебника и всех трех предшествовавших ему изданий.

Большое спасибо коллегам, помогавшим при технической подготовке текстов и иллюстративных материалов: Е. П. Бубновой, В. М. Зарипову, руководителю культурного проекта «Люди и налоги» юридической компании «Пепеляев Групп».

Благодарим А. Старостину за организационную помощь при реализации проекта.

Коллектив авторов

Раздел I

Основные положения теории налогового права

Глава 1

Понятие и роль налогов

1.1. Социально-экономические предпосылки развития налогового права

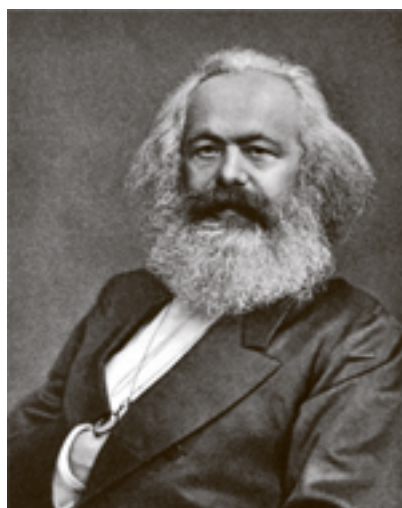
Общество, экономическая жизнь которого основана на частной инициативе, невозможно представить без налогов.

В период существования в России социалистической экономики, подавляющей частное предпринимательство, было распространено мнение, что налоги с населения, и прежде всего подоходный налог с рабочих и служащих, не имеют политической и социальной почвы и не слишком важны как источник бюджета. На самых разных уровнях предлагалось ограничиться взиманием в бюджет платежей с доходов организаций.

В 1960 г. была предпринята попытка постепенного снижения, вплоть до отмены, налогов с заработной платы рабочих и служащих^[1]. Тогда эта идея была вполне реальной, так как однотипность экономических условий и жесткая регламентация уровня заработной платы позволяли заранее определять сумму налога и предусматривать его как элемент оплаты труда. Изъять налог можно было и через соответствующую корректировку выплачиваемой суммы.

Подобные действия абсолютно неприемлемы в современных условиях. Существующий в России экономический строй предполагает не только сохранение налогов с предприятий и населения, но и их коренное преобразование, расширение их финансовой и социальной роли.

«Морализующая критика и критицизирующая мораль», 1847 г.:



«В налогах воплощено экономически выраженное существование государства. Чиновники и поэты, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, греческие музеи и готические башни, цивильный лист и табель о рангах – все эти

сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени – в налогах».

(Карл Маркс, 1818–1883, немецкий экономист)

Налоги заменили прежнюю систему планового распределения прибыли социалистических предприятий, когда в бюджет изымалась ее часть, оставшаяся после формирования различных производственных фондов в соответствии с установленными нормативами. При многообразии форм собственности такая система неприменима, поскольку не обеспечивает равных условий хозяйствования субъектов различных форм собственности. Налогообложение прибыли (доходов) лишено этого недостатка и не препятствует рыночной конкуренции.

Есть две версии происхождения русского слова «налог».

По одной из них корни надо искать в греческом языке, где слово «налон» означало плату за провоз, по другой – «налог» произошел от «налагать», которое имеет также значение «обременять».

Формирование бюджетов

Значительная доля доходов населения в настоящее время формируется в частном секторе экономики. Возможности государственного регулирования этих доходов ограничены, а практика изъятия их части в административном порядке для финансирования государственных расходов в принципе исключена. Только посредством налогов население участвует в формировании доходов государственного бюджета.

Бюджеты формируются из налоговых и неналоговых доходов, а также из безвозмездных перечислений (схема I-1). Бюджетный кодекс Российской Федерации^[2] к налоговым доходам относит, помимо налогов и сборов, также пени и штрафы, взимаемые за налоговые правонарушения (ч. 2 ст. 41).

Английское обозначение налога – tax – соотносят с латинским taxare, производным от tangere: касаться (английское touch), чувствовать, ощущать.

Неналоговые доходы – это в основном платежи, имеющие частноправовую природу: доходы от использования, продажи или иного возмездного отчуждения имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, от оказания платных услуг органами государственной власти, местного самоуправления, бюджетными учреждениями и др. К неналоговым доходам относятся также штрафы, конфискации, компенсации, иные принудительные изъятия в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности (ст. 41 БК РФ).

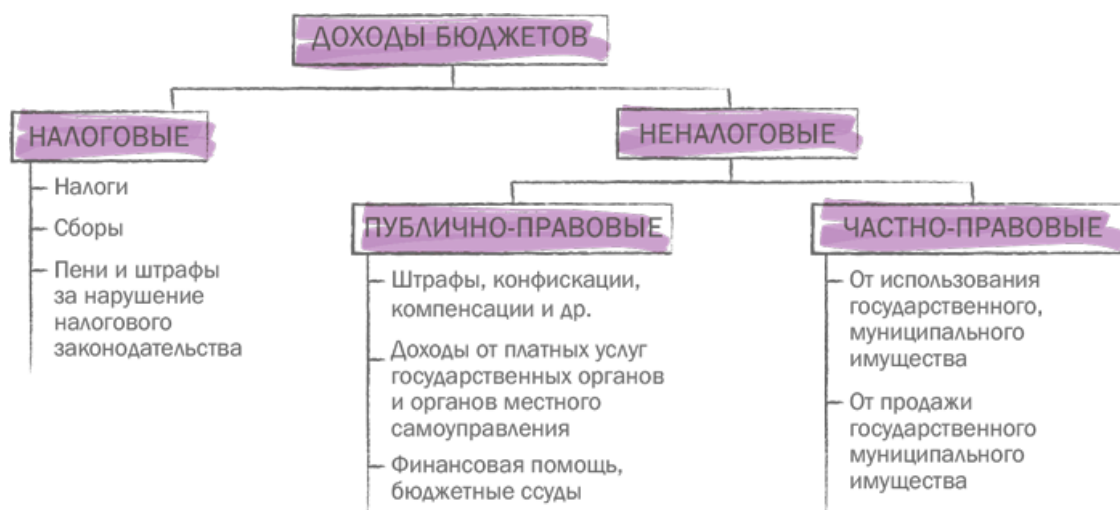


Схема I-1. Виды доходов бюджетов

Необходимо учитывать, что научная и законодательная классификации налоговых и неналоговых доходов бюджетов могут различаться по политическим, социальным, техническим и иным причинам. Например, к неналоговым доходам федерального бюджета Бюджетный кодекс отнес таможенные и патентные пошлины, платежи за негативное воздействие на окружающую природную среду и некоторые другие поступления, имеющие финансово-правовую природу (ст. 61).

税

По-китайски «налог» – шуй – обозначается иероглифом, состоящим из двух частей. Одна означает «хлеб, зерно», другая – «менять, платить». Происходит от натуральных повинностей, взимаемых частью полученного продукта.

Поэтому анализ статистических данных об исполнении бюджетов всегда требует оценки состава платежей, учитываемых в той или иной группе, иначе выводы о значении налогов, о величине налогового бремени будут неверными.

Налоги – основной источник доходов государственного бюджета.

С помощью налогов (в налогово-правовом значении) формируется 95 % федерального бюджета (в бюджетно-правовом понимании из налоговых источников поступает около 60 % доходов федерального бюджета).

Налоги – основной источник доходов государственного бюджета.

Но точнее о значении налогов для формирования ресурсов публичной власти свидетельствуют показатели не федерального, а консолидированного бюджета Российской Федерации. Он объединяет данные о доходах бюджетов всех уровней: федерального, региональных, местных (схема I-2).

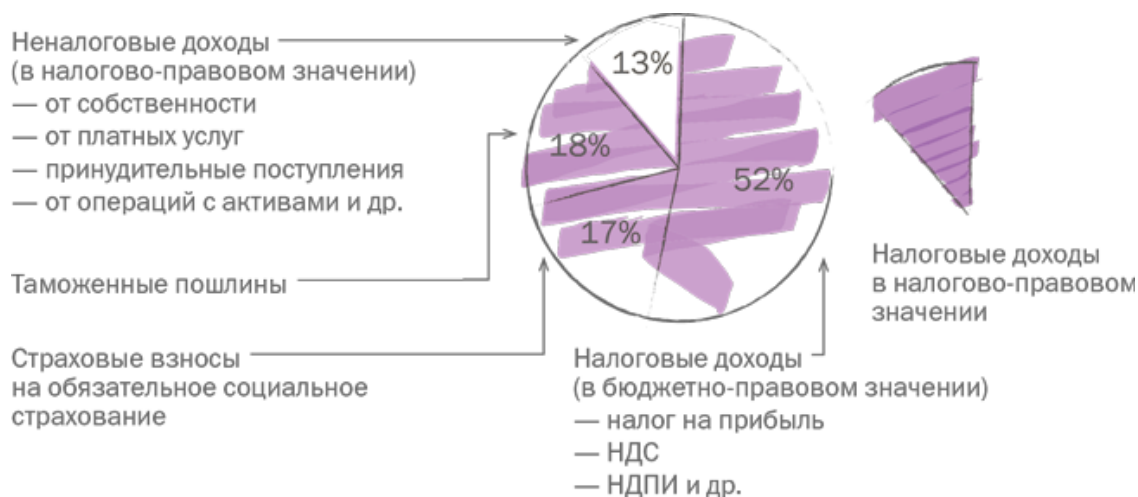


Схема I-2. Структура доходов консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов (усреднено за 2012–2014 гг.)

Эти данные сопоставимы с показателями зарубежных стран, где налоги приносят от 75 до 95 % всех доходов бюджетов.

Роли отдельных налогов как доходных источников бюджета различны. Например, в 2013 г. 79 % всех налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ составили платежи всего четырех налогов: налога на добычу полезных ископаемых, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость. Доли поступлений от налогов в консолидированный бюджет РФ представлены на схеме I-3.

В условиях рыночной экономики у государства не много возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе с помощью прямых предписаний и запретов. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и достигается, в том числе посредством налогообложения. При этом преследуются экономические и социальные цели. Например, для развития малого предпринимательства введена упрощенная система налогообложения, в целях стимулирования сельского хозяйства установлен льготный налоговый режим для производителей сельхозпродукции, для развития банковской системы снижены размеры подоходного налога на получаемые гражданами проценты по вкладам; с введением марок акцизного сбора усилился контроль качества спиртных напитков.

Налоги оказывают влияние и на социальную структуру общества в целом. Например, введение в России в 2001 г. плоской шкалы налогообложения с относительно невысокой ставкой 13 % вместо дестимулирующего прогрессивного налогообложения, достигавшего 90 %, привело к массовому отказу от серых схем получения заработной платы и, как следствие, увеличило рост доходов бюджета.

«Налоги – это цена, которую мы платим за возможность жить в цивилизованном обществе».

(Оливер Уэнделл Холмс-старший, 1809–1894, судья, США)

Налоги, особенно прямые, приобретают значение контрольного института, института конституционного права. В ответ на уплату налогов граждане требуют улучшения государственного управления, прозрачности бюджетных расходов, непосредственного участия в решении местных проблем и др.

Известны государства, обходящиеся без прямых налогов с населения. Например, в Конституции Северной Кореи (ст. 33) предусмотрено, что государство полностью ликвидирует систему налогов прежнего общества. Отсутствуют прямые налоги с населения в ряде арабских

стран – Брунее, Бахрейне, Катаре, Кувейте. Хотя экономическое и политическое положение этих стран различно, однако у них есть общая черта – участие населения в управлении государством минимально. При этом ощущается прямая связь политической системы с системой налогообложения: косвенные налоги скрывают от налогоплательщика сумму, которую он платит государству, подавляют стремление к самоуправлению. Прямые налоги, наоборот, побуждают каждого налогоплательщика контролировать расходование правительством сумм, уплаченных в виде налогов.

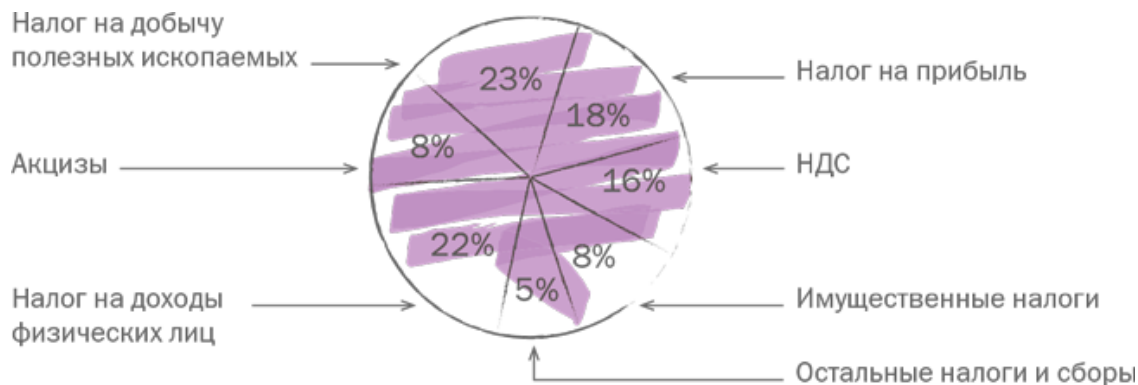


Схема I-3. Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ, 2013 г.



«В жизни несомненны две вещи: смерть и налоги».
(Бенджамин Франклин, 1706–1790, государственный деятель США, один из авторов Декларации независимости США и Конституции)

На формирование налоговой системы влияют не только экономические преобразования, но и изменения политических отношений, социальные преобразования.

1

ЭРНСТ ЛИССНЕР

Соляной бунт в Москве, 1648 г. 1938 г.



Соляной бунт в Москве

В 1646 г. был увеличен в четыре раза налог на соль. Это сделало невыгодным соленье рыбы – основного продукта питания простого народа. Выловленная рыба портилась в больших количествах. Повсеместно стал ощущаться ее недостаток. В 1647 г. налог отменили, но власти потребовали уплаты недоимок. Из-за недобора налога снизили жалованье «служивым». Общее недовольство в народе стало расти. 1 июня 1648 г. произошел бунт. Не имея сил его подавить, царь Алексей Михайлович пожертвовал двумя ненавистными бунтовщикам «министрами»: главу земского приказа Леонтия Плещеева растерзали восставшие, а главу Пушкарского приказа Траханиотова казнили по приказу царя. Восставшие схватили и инициатора нового акциза на соль думского дьяка Назария Чистого, «изрубили, бросив тело на кучу навоза».

Царь Иван IV Грозный

Немецкая гравюра



Д. ФЛЕТЧЕР «О ГОСУДАРСТВЕ РУССКОМ», 1591 г.:

«...В другой раз он [Иван IV Грозный] послал в Москву добыть ему колпак или меру живых блох для лекарства. Ему отвечали, что это невозможно исполнить, и если бы даже удалось наловить столько блох, то ими нельзя наполнить меру от того, что они распрыгаются. За это царь взыскал с них штраф или выбил из них правежом 7000 рублей.

Подобный же уловкой отнял он у своих бояр 30 000 рублей за то, что, отправившись на охоту за зайцами, не изловил ничего, как будто бы бояре вытравили и перебили всех зайцев...

Такие-то и подобные способы употребляют русские цари для обогащения казны своей».

Джилльс Флетчер (1548–1611), английский дипломат, доктор права и богословия

1.2. Налоги и другие виды государственных доходов

В ряду государственных доходов налогам и сборам принадлежит важнейшее место. Само существование государства неразрывно связано с налогами. О значении налогов для государства и человека кратко и точно сказал Бенджамин Франклин: «В жизни несомненны две вещи: смерть и налоги».

Однако налог не только не единственная форма аккумуляции денежных средств в бюджетах и государственных фондах, но и не первая форма в историческом ракурсе. Налог предполагает достаточно высокий уровень развития правосознания, экономики, систем контроля.

Старейшим источником государственных доходов (не считая военной добычи) были *домены*, или государственное имущество, казенные земли и леса. Первоначально они были собственностью государя, доходы которого одновременно были и доходами государства. Это частно-правовые, а не публично-правовые доходы.

Другим важным источником государственных доходов были *регалии*, т. е. доходные привилегии казны. Определенные отрасли производства, виды деятельности поступали в исключительное владение казны, изымались из гражданского оборота, из сферы самостоятельной деятельности населения. По сути, они представляли переходную ступень к налогам.

Способы извлечения средств из регалий различны. Государство могло самостоятельно эксплуатировать ту или иную отрасль производства и сбывать товары по монополично высокой цене (например, соляная монополия). Доходы могли быть получены и в виде платы за предоставление аренды. И в наше время широко используется такой способ извлечения доходов, как взимание сборов за право использования регалий (например, лицензионные платежи за право добычи полезных ископаемых).

Виды регалий

Регалий существовало множество (схема I-4).

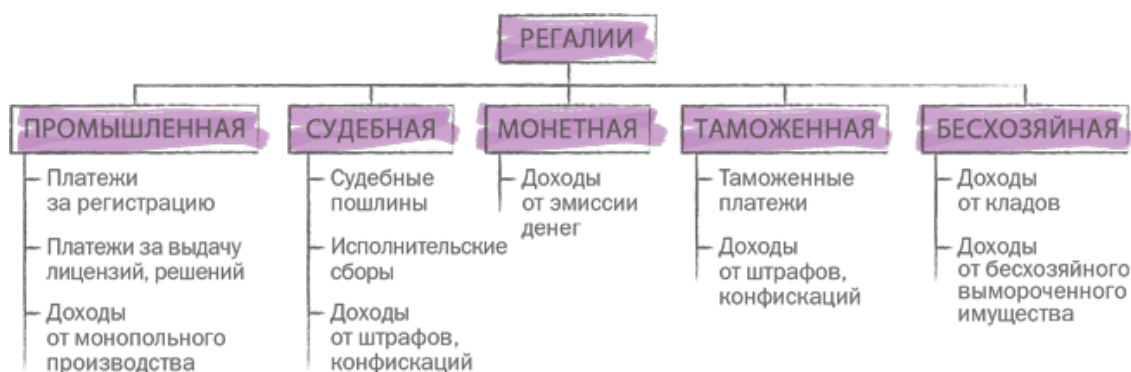


Схема I-4

Бесхозяйная регалия. Все, что не имело хозяина или не могло никому принадлежать в принципе, объявлялось принадлежащим казне.

Регалиями объявлялись определенные природные явления, например ветер, что влекло установление государственной монополии на ветряные мельницы. Типичные примеры регалий – вода и недра.

До сих пор признаются государственной регалией клады, содержащие предметы, относящиеся к памятникам истории и культуры (ст. 233 ГК РФ).

Таможенная регалия. Реализовывалась установлением сборов за право проезда по территории и была прообразом современных таможенных пошлин.

Судебная регалия. Отправление правосудия всегда считалось прерогативой государства. Судебные штрафы, пошлины, доходы от конфискации в разные периоды были большим или меньшим доходным источником государства. Особенно значительными эти поступления были в периоды социальных потрясений.

«Что с возу упало – то пропало» – эта поговорка имеет налоговое происхождение. В древние времена, когда сборы за право проезда по территории взымались с каждой повозки, перевозчики старались сократить их число и для этого загружали каждую «под завязку». Но если груз падал на землю, он отбирался в казну князя. Это был древний способ борьбы с «налоговой оптимизацией».

Порой денежные штрафы устанавливались не для пресечения какого-либо правонарушения, а действие объявлялось правонарушением лишь для того, чтобы взыскать наибольшую сумму. В этих случаях государство было заинтересовано в том, чтобы законы как можно чаще нарушались и больше средств поступало в бюджет. Такой подход прослеживается, например, в российской практике применения мер ответственности за налоговые правонарушения до принятия в 1998 г. первой части Налогового кодекса Российской Федерации, значительно реформировавшего систему взысканий.

Монетная регалия. Право чеканить монету – одно из проявлений суверенитета государства. Однако история не знает и более крупного фальшивомонетчика, чем государство. Чеканка неполновесной монеты или выпуск обесцененных денег – наиболее распространенный способ извлечения доходов из монетной регалии^[3].

Существует и множество других регалий. Так, регалией могла быть объявлена промышленность в целом и установлена обязанность платить пошлины при регистрации предприятия или при выборе патента.

Регалиями объявлялись новые товары (табак, кофе, какао), человеческие страсти (карты, шахматы), предметы роскоши (при Петре I, например, даже изготовление дубовых гробов).

Со временем монопольное положение государства в промышленности стало существенным тормозом развития экономических отношений. Получила признание точка зрения, что «казна не для того существует, чтобы дела делать». Постепенно сохранились только те регалии, которые оправдывались общественной необходимостью, невозможностью допустить частную инициативу. При этом их фискальные цели не должны были быть сколько-нибудь значительными.

Государство и до настоящего времени не отказалось от влияния на хозяйственную жизнь, но эта деятельность больше относится к сфере управления, а не финансов. Вместо регалий все чаще стали применяться пошлины с целью покрытия издержек государственного учреждения, а не извлечения дохода.

3

ЭРНСТ ЛИССНЕР

Медный бунт в Москве, 1662 г. 1938 г.



Медный бунт в Москве

Для решения финансовых проблем власти стали чеканить медные деньги и выпускать их по цене серебряных. Налоги собирались серебром, а жалованье выдавалось медью. Чрезмерный выпуск медяков привел к их обесценению: за 6 серебряных рублей давали 170 медных.

Все товары резко подорожали. Это привело к многотысячному бунту с кровавым финалом: до тысячи человек было убито, повешено, утоплено в Москве-реке. Но итогом бунта стала постепенная отмена медной монеты.

Из истории налогов

Исторически налоги как главный источник доходов государственного бюджета не насчитывают и двухсот лет. Они взимались и в Древнем мире, но тогда они служили признаком несвободного человека. Такое отношение к налогам сохранялось в Европе (хотя и не повсеместно) вплоть до начала XX в. Высказывались идеи, что люди объединялись в обществен-

ные союзы для того, чтобы сохранить свое имущество, а не отдавать его. Эти идеи находили практическое выражение в законодательстве. Так, прусский закон 1893 г. предусматривал, что городские и сельские общины могут прибегать к налогам лишь субсидиарно, поскольку не хватало поступлений от имуществ, пошлин. В некоторых кантонах Швейцарии и в 20-х гг. XX в. расходы, которые не покрывались доходами от домен, относились к рубрике «дефицит»^[4].

Советуем прочитать



Все начиналось с десятины: Пер с нем. / Общ. ред и вступ. ст. Б. Е. Ланина. – М.: Прогресс, 1992. – 408 с.

Налоги оказывают воздействие на социальную, политическую, военную, религиозную историю народов. Изучая налоговое право, вы прикасаетесь к тому, что с древних времен привлекало обостренное внимание правителей и народов всех стран, служило причиной возвышения и падения империй, создало парламентаризм и цивилизованное общество.

В европейских странах налоги развились из различных подарков, подносимых государям, пошлин за пользование услугами государственных учреждений. Различные налоги, вернее приношения, которые на многих языках назывались помощью, взимались в силу обычая, как правило, в трех случаях: при пленении сюзерена; при посвящении в рыцари сына сюзерена; при выдаче замуж его дочери. Взимание других налогов требовало согласия сословий.

Борьба за право вводить новые налоги – это тот центр, вокруг которого складывались гражданские права, развивался парламентаризм. Представительные органы в странах Европы возникли из союзов, образованных для защиты от произвольных податей, и созывались в основном для решения вопросов о вводе временных налогов с определенной целью. «Для истории парламента характерна борьба за осуществление полномочий в области финансов; они были тем ядром, вокруг которого постепенно складывались современные конституционные системы. Законодательные полномочия парламента, которые в настоящее время рассматриваются как одна из основ демократического строя, были приобретены парламентом после того, как он приобрел полномочия в области финансов»^[5].

«Основное в финансовых полномочиях парламента лежит в праве народного представительства соглашаться или не соглашаться на взимание налогов. Все остальное по сравнению с этим правом суждения о налогах представляется собранием формальных аксессуаров»^[6].

Таким образом, само появление и развитие налогового права связано с демократизацией общества, с идеей правового государства. Налоговому праву как части современной правовой системы не чужды идеи социальной справедливости, принципы демократии. С точки зрения правовой природы налогообложение есть мера упорядочения, введения в определенные границы имущественных отношений участников общественного производства и государства.

Юрист, исследуя общие проблемы налогообложения или конкретные вопросы налоговой техники, должен учитывать, что основная задача налогового права – защита права собственности от безграничных (в принципе) притязаний государства, поддержание баланса интересов налогоплательщика и общества (государства).

1.3. Юридическое определение налога

Налог может быть рассмотрен с позиции не только его правовой природы, но и юридической техники. Между этими двумя подходами не может быть кардинальных противоречий, так как законы не должны противостоять праву.

Однако есть объективные условия, которые определяют различие этих двух позиций.

Право парламента утверждать налог есть выражение права народа соглашаться на уплату налога. С этой позиции исследуется правовая природа налога.

Основные юридические характеристики налога:

- одностороннее установление;
- индивидуальная безвозмездность;
- безвозвратность;
- принудительность.

Взимание налога согласовывается с парламентом как с представителем народа, но не согласовывается с каждым конкретным членом общества. Более того, в ряде стран существуют конституционные запреты на решение вопросов о налогообложении путем референдума^[7]. Аналогичные позиции характерны и для Российской Федерации^[8].

Это предопределяет главную юридическую черту налога – его одностороннее установление. Поскольку налог взимается в целях покрытия общественных потребностей, которые обособлены от индивидуальных потребностей конкретного налогоплательщика, налог индивидуально безвозмезден. Уплата налогоплательщиком налога не порождает встречной обязанности государства совершить что-либо в пользу конкретного налогоплательщика.

Советуем прочитать



Толкушкин А. В. История налогов в России. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 480 с.

Любое научное исследование должно опираться на опыт предшественников. Необходимо хорошо знать отечественную историю налогообложения. Она изобилует поучительными случаями, трагическими событиями. Лучше учиться на ошибках предков...

Налог взыскивается на условиях безвозвратности. Возврат налога возможен лишь в случае его переплаты или в качестве льготы, что не противоречит принципу безвозвратности, поскольку эти условия определяются государством в одностороннем порядке и не влияют на характер платежа в целом.

Так как налог представляет собой одностороннее движение средств и его принципы прямо противоположны принципам гражданского оборота, приводным механизмом налогообложения может быть только принуждение. В большинстве случаев применять меры принуждения нет необходимости, так как налогоплательщик уплачивает налог самостоятельно. Однако при отступлении от установленных правил налогообложения простая угроза применения санкций находит практическое выражение.

Налог следует рассматривать как средство упорядочения финансовых отношений налогоплательщика и государства. Налогоплательщику он указывает меру его обязанности, а государственному налоговому органу – меру дозволенных действий. **Принудительный характер налога не мешает рассматривать налог как способ защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и ее агентов, как средство поддержания баланса прав и законных интересов граждан и их объединений – с одной стороны, общества и государства как выразителя интересов общества – с другой.**

«По своему содержанию право отлично от обязанности, однако по ценности они остаются тождественными. Налоги, пошлины, которые составляют для меня обязанности, мне не возвращаются, но зато я обретаю обеспеченность моей собственности и бесконечное множество других преимуществ; они составляют мое право...»

(Георг Вильгельм Фридрих Гегель, 1770–1831, выдающийся немецкий философ. Из книги «Основы философии права», 1821 г.)

К определению понятия «налог» можно подходить с различных позиций: политической, правовой, экономической, социальной и т. п. При этом будут по-разному учитываться аспекты налогообложения в зависимости от цели дефиниции. Политики стремятся подчеркнуть связь налогов с государственным устройством общества; экономисты видят в налогах связь имущественной способности граждан и общественных потребностей; революционеры считают налог орудием государственной машины, способом порабощения подчиненных классов; социологи рассматривают налог как средство достижения целей общественного развития, историки – как движитель исторических процессов и событий, поэты и романтики как причину страстей, волнений, источник вдохновения...

«Налоги – принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития».

(Сергей Юрьевич Витте, 1849–1915, государственный деятель, министр финансов России (1892–1903), премьер-министр России (1905–1906))

Из работы «Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Величеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 годах», 1914 г.)

В праве понятие «налог» может даваться в научных целях, а может – в целях законодательных. Ученые-правоведы имеют задачу определить налог как предмет исследования, очертить его как правовой феномен, отличить от схожих явлений. Научных определений может быть множество. Вот, например, одно из них: «Налог – установленная законом сформированным представительным органом форма ограничения конституционного права собственности или иного законного владения путем отчуждения части материальных благ, принадлежащих частным лицам, в пользу фиска, в денежной форме, в безвозвратном, безвозмездном и обяза-

тельном порядке, обусловленная необходимостью решения общественных задач, основанная на принципах равенства, всеобщности, соразмерности»^[9].

В сфере налогообложения исполнительная власть связана законом сильнее, чем в сфере управления.

В законодательстве определение налога дается с одной главной целью указать черты этого платежа и тем самым ограничить возможности органов власти и управления различных уровней самостоятельно устанавливать платежи, которым свойственны эти черты. Имеются примеры, когда органы управления вторгались в компетенцию представительных органов и вводили обязательные платежи, налоговые по сути, но неналоговые по названию. Оспорить законность таких поборов при отсутствии четкого определения понятия «налог» весьма сложно.

«Налоги – односторонние экономические пожертвования граждан или подданных, которые государство или иные общественные группы в силу того, что они являются представителями общества, взимают легальным путем и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек».

(Иван Иванович Янжул, 1846–1914, русский экономист и статистик, профессор кафедры финансового права Московского императорского университета (1876), действительный член Академии наук (1895). Из книги «Основные начала финансовой науки» (1890))

С этой позиции можно предложить следующее юридическое определение налога:

Налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти.

Предложенное определение подчеркивало prerogative законодательной власти устанавливать налоги. Взимание на указанных началах любого платежа, как бы он ни назывался (повинность, взнос, сбор, такса), неправомерно, если он не установлен законом. В сфере налогообложения исполнительная власть связана законом сильнее, чем в сфере управления.

Определение исходит из того, что плательщиком налога признается собственник, а не гражданин. Уплата налога – социальная обязанность, вытекающая из права частной собственности. Посредством уплаты налога частная собственность служит интересам общества.

Уплата налога собственником означает также, что равенство в налоговом праве реализуется не в виде подушной подати, уплачиваемой каждым в одинаковом размере. При обложении собственности оно мыслится как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу принимается фактическая способность уплаты налога на основе сравнения экономических потенциалов. Это одно из основных правил налогообложения.

Круг участников налоговых отношений не зависит всецело от политико-правовых отношений плательщика и государства. Облагая собственность, государство распространяет свой налоговый суверенитет, как правило, на доходы любых лиц, полученные в связи с их деятельностью на его территории, на имущество, находящееся на его территории, на товарный спрос, возникающий на его территории.

«Налоги – это наиболее гибкий и эффективный, но и весьма опасный инструмент социальной политики».

(Гуннар Карл Мюрдаль, 1898–1987, шведский экономист и политический деятель, лауреат Нобелевской премии по экономике (1974))

Определение подчеркивает, что налог устанавливается с целью получения дохода бюджета. Воздействие на поведение налогоплательщика для получения социально значимого результата не может быть основной целью налога. Любой налог способен выполнять регулируемую роль. Для этого чаще всего используется способ установления либо льгот, либо ужесточений. Принципиальное отличие платежей, воздействующих на поведение плательщика (иногда их называют регулирующими налогами), состоит в том, что они побуждают его отказаться от занятия деятельностью и, следовательно, подрывают собственную базу, сокращают число плательщиков, снижают доходы бюджета. Поскольку регулирующие налоги не имеют финансовой цели, они не признаются налогами в строгом смысле слова. Законодатель исходит из платежеспособности лица, оставляя ему свободу действий за пределами налогового обязательства. Налог не побуждает зарабатывать, он лишь претендует на долю заработанного. Регулирующие налоги нарушают этот принцип.

«Налог – это экономическая основа правительственной машины, и ничего другого».

(Карл Маркс, 1818–1883, немецкий экономист, социолог, философ, основатель теории научного коммунизма. Из работы «Критика Готской программы»)

Не все обязательные платежи, взимаемые на основе безвозвратности и безвозмездности, относятся к налогам, например, взимаемые по приговору или решению суда штрафы в пользу третьих лиц или государства.

Налоги поступают в пользу субъектов публичной власти – органов государственной власти или местного самоуправления. Этим они отличаются от платежей, взимаемых на тех же условиях, но установленных в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными или местными органами государственной власти, административными учреждениями. Это – особые сборы, называемые *парафискалитетами*.

Такие платежи взыскиваются, например, в пользу различных технических и профессиональных организаций, коммерческих и социальных предприятий также на основе принуждения, поэтому их установление, как и установление налогов, возможно только законодательным путем. Однако в некоторых странах, например во Франции, возможно установление парафискалитетов актами органов исполнительной власти^[10].

«Дань есть слепопотопная законность сего мира»².

(Петр Андреевич Словцов, 1767–1813, российский историк, исследователь Сибири)

Как следует из предложенного определения, цель взимания налога – обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода. Основные статьи государственных расходов не могут зависеть от того или иного источника. Задача налогового законодательства – «изыскать денежные средства на покрытие общих расходов и справедливо распределить необходимые платежные обязанности... Такое обеспечение финансовыми средствами является целью, но не имеет определенного адреса; оно не может определять ни мотивы налоговых законов, ни конечные цели их исполнения»^[11].

² История Сибири. От Ермака до Екатерины II. – М.: Вече, 2012.

Можно сказать, что правило, в соответствии с которым налоговые доходы не предназначены для определенных расходов, приобрело значение одного из основополагающих принципов налогообложения^[12]. Однако это правило допускает исключения в виде установления целевых налогов (см. главу 2.7).

Советуем прочитать



Долгова А. Ю. Парафискальные сборы в России: монография. – Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2012. – 196 с.

Налог как юридический механизм не имеет непосредственной цели собрать конкретную сумму, необходимую для покрытия расходов. Эти расходы могут заранее планироваться, но их предполагаемая сумма не оказывает императивного воздействия на налогообложение. Размер собираемых налогов зависит от правил, установленных в Законе о налоге, а не в Законе о бюджете, и, в принципе, не ограничен.

Необходимо противостоять постоянным попыткам устанавливать «частные» поборы, искусственно выведенные за пределы действия норм налогового права. Налоговед должен иметь четкое представление, что такое «парафискалитеты», каковы законные рамки их существования.

Предложенное юридическое определение налога позволяет отделить налоги от сборов и пошлин. При уплате пошлины или сбора всегда присутствует специальная цель (за что конкретно уплачивается пошлина) и специальные интересы (плательщик в той или иной мере непосредственно ощущает возмездность платежа). Налоги тоже могут иметь специальную цель (целевые налоги), однако они никогда не бывают индивидуально (непосредственно) возмездными.

Законодательное определение налога дано в ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации^[13]. 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 Российской Федерации определяет, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать взносы и платежи, обладающие установленными кодексом признаками налогов или сборов, но им не предусмотренные 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^[14].

Все приведенные определения, хотя и различаются некоторыми деталями, едины в главном: налогообложение есть форма отчуждения собственности; право собственности первично по отношению к праву государства требовать отторжения части собственности в виде налога.

Эта позиция признана основополагающей для всего налогового законодательства.

«Налоги для государства – то же, что паруса для корабля».
(Екатерина II Великая, 1729–1796, российская императрица с 1762 г.)

1.4. Понятия пошлины и сбора

Пошлины и сборы не имеют финансового значения, присущего налогам. Как уже отмечалось, при уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель и специальные интересы. В этом смысле сборы и пошлины относятся к индивидуальным платежам. Но поскольку государство обязано предоставлять основной объем своих услуг независимо от способности получателя оплатить их, государственные расходы не могут покрываться за счет индивидуальных платежей, дающих какие-либо права. «Принцип правового государства отвергает коммерциализацию государственного управления и ограничивает расходы, связанные с оказанием услуг государством в ответ на платежеспособный спрос»^[15].

При уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель и специальные интересы.

Цель взыскания пошлины или сбора (*пошлинный принцип*) состоит лишь в покрытии безубытка, но и без чистого дохода издержек учреждения, в связи с деятельностью которого взимается пошлина. Но этот принцип соблюдается далеко не всегда. Довольно часто плата за услуги превышает связанные с ней расходы. Мало того, в ряде случаев не платеж устанавливается ради покрытия расходов, а действие признается обязательным ради взыскания платежа. Это утверждение справедливо, например, в отношении введения различных регистраций.

Данное обстоятельство свидетельствует о том, что пошлины и сборы, хотя и взимаются в связи с оказанием индивидуальных услуг, не могут рассматриваться как платежи по обязательствам, договорные платежи. Это – денежные повинности, взимаемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера.

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.

Пошлина не обеспечивает существования государственного органа, так как он может финансироваться и из других источников. Наоборот, взимание пошлины обусловлено реализацией каким-либо государственным органом своих функций.

Советуем прочитать



Винницкий Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: НОРМА, 2002. – 144 с.

Характер пошлин и сборов предполагает использование иных принципов определения размера платежа, нежели те, которые применяются при налогообложении. Учет платежеспособности лица в этом случае не может быть определяющим, ибо приведет не к установлению равенства, а к его нарушению. Действительно, лица, получающие одну и ту же услугу, платили бы разные суммы пошлины. Поэтому размер пошлины или сбора определяют исходя из вида и размера услуги (**принцип эквивалентности**) и устанавливают, как правило, в конкретной сумме. Денежная сумма может быть неэквивалентна расходу, понесенному в связи с оказанием услуги. Однако это не означает абсолютной свободы при определении размера платежа.

Различные научные школы и направления предлагают разные научные определения основных понятий налогового права. Налоговед, имея собственное мнение, тем не менее должен знать альтернативные взгляды и подходы.

Размер пошлины или сбора, во-первых, должен быть обоснован. При определении их сумм нельзя исходить лишь из финансовых соображений – размеры сумм необходимо сопоставлять с целями, ради которых установлены платежи. В тех случаях, когда платеж с разумной точки зрения несопоставим с выгодой, полученной плательщиком, или с расходом, понесенным государственным органом, пошлинный принцип следует считать нарушенным.

Советуем прочитать



Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. – М.: Юридическая литература, 1973. – 222 с.

Известный ученый, профессор МГУ им. М. В. Ломоносова С. Д. Цыпкин был одним из очень немногих юристов, кто в советское время изучал правовые проблемы налогообложения. Чтобы глубже разобраться в особенностях налогообложения рыночной экономики, неплохо сравнить их с правилами формирования государственного бюджета в совсем других экономических и политических условиях...

Размер пошлины или сбора, во-вторых, не должен ограничивать возможность граждан использовать основные конституционные права, возможность получать от государственных органов те или иные услуги, поскольку эти права предоставляются гражданам вне зависимости от внесения каких-либо платежей.

Поэтому, например, способствуя реализации права граждан на образование, государство обязано финансировать расходы на общеобразовательные школы за счет налогов, а не пошлин и сборов, иначе возник бы барьер доступности образования.

Исходя из этого принципа в конституциях ряда стран содержатся запреты требовать возмещения за оказание подобного рода услуг^[16].

Виды пошлин

Виды пошлин различны. Выделяют пошлины, взимаемые в связи с предоставлением административных услуг (например, за рассмотрение ходатайства о получении или прекращении гражданства); пошлины, взимаемые за предоставление какого-либо права (например, за выдачу разрешений на право охоты); пошлины, взимаемые как компенсация за определенные расходы общества в интересах конкретных лиц (например, пошлины с владельцев крупнотоннажных транспортных средств, оказывающих повышенное разрушающее действие на автодороги)^[17]. Выделяют также пошлины, взимаемые в определенных сферах государственной деятельности: судебные, таможенные, нотариальные и др.

В российском законодательстве существует три вида пошлин: государственная, регистрационная и таможенная.

Государственная пошлина взимается за ряд услуг в пользу плательщика – принятие исковых заявлений и других документов судом, совершение нотариальных действий, регистрация актов гражданского состояния, выдача документов, а также за предоставление особого права (например, право на охоту)^[18].

Сбор – платеж за обладание специальным правом.

Регистрационные пошлины взимаются при обращении лица с заявкой о выдаче патентов на изобретение, промышленный образец, полезную модель и др.^[19]

Таможенные пошлины взимаются при совершении экспортно-импортных операций.

Разграничение пошлин и сборов

В СССР разграничение понятий пошлины и сбора проводилось в зависимости от того, куда поступали уплачиваемые средства. Если они поступали в бюджет независимо от того, кому они непосредственно уплачивались (так называемые *фискальные таксы*), то такие платежи называли пошлиной. Если платеж поступал в пользу организации, которой и уплачивался (так называемые *чиновничьи таксы*), такой платеж называли сбором.

В российском законодательстве 1991–1998 гг. сбором в основном называют платежи за обладание специальным правом (сбор за право торговли, сбор за использование местной символики и т. п.). К пошлинам относятся средства, уплачиваемые за совершение в пользу налогоплательщиков юридически значимых действий (оказание административных услуг: выдача паспорта, регистрация актов гражданского состояния, принятие дела к судебному рассмотрению). Кроме того, пошлины взимаются за пользование государственным имуществом либо за предоставление лицу каких-либо услуг, не относящихся к административным (например, за пользование улицей для проведения киносъемок, если это требует специальных мероприятий государственных органов – ограничение движения и т. п.).

В НК РФ понятие «сбор» имеет собирательное значение. Оно охватывает 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 НК 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. 13–15) государственную пошлину, таможенные сборы, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, а также федеральные, региональные и местные лицензионные сборы.

Пошлина – платеж за совершение юридически значимых действий.

В законодательстве Германии в понятие «пошлина» входят платежи, устанавливаемые либо в связи с индивидуальным получением выгоды, либо с целью выравнивания расходов, финансовую ответственность за которые несет лицо. То есть: пошлина имеет целью покрытие расходов, связанных не только с конкретным лицом, но и с группой лиц, к которой принадлежит плательщик пошлины^[20].

Близкие к пошлинам платежи членов корпораций публичного права на финансирование нужд объединения в Германии называют взносами. Платежи участников некорпоративных групп отнесены к особым выплатам. Например, в силу традиции регулирование отчислений на социальное страхование относится к налоговому праву. Сборами называются платежи не за оказание услуг, а за предпочтение при оказании услуг государственным органом^[21].

Иначе проводит разграничение понятий пошлин и сборов, например, французское законодательство: пошлина взыскивается без установления определенного соотношения со стоимостью оказанных услуг, а размер сбора корреспондируется со стоимостью услуги^[22].

Название платежа не всегда соответствует его природе. Необходим правовой анализ.

В силу традиции платеж, являющийся налогом, может быть назван пошлиной, сбором, и наоборот. Так, косвенный налог, уплачиваемый при пересечении товарами таможенной границы государства, традиционно принято называть таможенной пошлиной. Целевые социальные налоги, уплачиваемые работниками и работодателями в специальные фонды (пенсионные, социального и обязательного медицинского страхования и др.), именуются взносами, платежами. Эти взносы нельзя отнести к пошлинам или сборам в строгом смысле слова, поскольку они взимаются на основе платежеспособности, что присуще налогам, но несвойственно пошлинам и сборам. Это обстоятельство затушевывает истинную природу того или иного платежа, затрудняет его анализ налогоплательщиком (иногда это делается умышленно), создает угрозу нарушения установленных правил налогообложения.

О правовой природе социальных платежей

Проблемы отнесения платежа к тому или иному виду часто со всей остротой проявляются на практике.

Так, встал вопрос о применении некоторых налоговых норм для взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации. Представителем Фонда высказано убеждение, что на эти платежи не могут распространяться принципы налогообложения, поскольку они представляют собой составную часть не налоговых, а трудовых отношений: «По своей экономической природе страховые взносы отличаются от налогов, носят не фискальный, а компенсационный характер и, по существу, являются отложенной частью оплаты труда для материального обеспечения при наступлении страхового случая (достижение пенсионного возраста, наступление инвалидности, смерть кормильца). Кроме того, понятие социального страхования и его основные элементы, закрепленные международным правом, не идентичны понятию и принципам налогообложения»^[23].

Взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации не могут быть отнесены к категории пошлин или сборов. Это налоги.

Такая позиция не вполне обоснованна. О компенсационной особенности взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации можно говорить лишь в экономическом смысле. С правовой позиции компенсационности нет. Во-первых, плательщик взносов и получатель благ могут не совпадать (работодатель и работник). Во-вторых, в соответствии с действующим законодательством лицо имеет право на получение пенсии и иных выплат при наличии стажа работы и достижении возраста независимо от факта уплаты взносов в прошлом. Например, если работодатель уклонялся от внесения взносов, то это обстоятельство никоим образом не может повлиять на право работника получать пенсию. Государство гарантирует получение пенсии в установленном размере, который не зависит от внесенных сумм. Отношения по уплате взносов и по получению пенсии – принципиально разные отношения. В-третьих, уплата взноса не означает возникновения встречной обязанности государства, и, таким образом, обязанность возникает не в силу совершения платежа, а в результате названных обстоятельств. Поэтому взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации не могут быть отнесены к категории пошлин или сборов.

Такие взносы по своему характеру следует отнести к категории целевых налогов. Расходы на выплаты государственных пенсий и других социальных пособий могут финансироваться и за счет иных источников, например общих налоговых поступлений. Использование формы целевых налогов в этом случае представляется оправданным с социально-политической точки зрения.

Аналогичную позицию определения правовой природы взносов в социальные фонды занял и Конституционный Суд Российской Федерации^[24].

Иногда определить правовую природу платежа довольно сложно. Имеются примеры различных оценок сущности одного и того же взноса или сбора^[25].

1.5. Функции налога

Понятие «функция налога» широко используется на практике, однако в теории налогового права значение этого термина окончательно не определено. Вопрос о функциях налога затрагивается в основном в работах экономистов и никогда не был предметом глубокого исследования ученых-юристов. Однако, учитывая важное место налога в современной жизни общества, изучение функций налога с правовой точки зрения заслуживает самого пристального внимания.

Термин «функция» раскрыт в теории государства и права. Выделенные учеными-теоретиками признаки функции права^[26] значимы и применительно к налогу, поскольку налог выражен в нормах права. При выделении функций налога необходимо использовать следующие критерии. Функция налога:

- производна от его сущности и определяется назначением налога в обществе;
- демонстрирует направление воздействия налогообложения на общественные отношения;
- отражает наиболее существенные черты права и направлена на решение коренных задач, стоящих перед правом на современном этапе развития общества;
- указывает направление активного действия права, упорядочивающего налоговые отношения;
- должна отвечать критерию постоянства – стабильность, непрерывность, длительность действия функции.

Можно предложить следующее определение функции налога.

Функция налога – это направление правового воздействия норм налогового права на общественные отношения, обладающее постоянством, раскрывающее сущность налога и реализующее социальное назначение государства.

Проблема функций налога изучается на протяжении довольно продолжительного времени, но исследователи не пришли к единому мнению относительно количества функций налога, их взаимозависимости и приоритетности. Одни ученые выделяют три функции: фискальную, распределительную и стимулирующую^[27], другие добавляют к названным еще две: контрольную и поощрительную^[28], третьи рассматривают распределительную и фискальную функции как синонимы и добавляют к ним контрольную функцию^[29], четвертые выделяют еще большее количество функций налога: конституционную, координирующую, фискальную, стимулирующую, контрольную, межотраслевую, правовую и внешнеэкономическую^[30]. Высказывается даже мнение, что налог не исполняет никаких функций, что функция есть атрибут только системы налогообложения^[31]. Такая разногласия объясняется тем, что авторы при выделении и классификации функций налога руководствуются различными критериями, не обладающими универсальностью, что и приводит к разным выводам о количестве и содержании функций налога.

Очевидно, что специфика налога во многом обусловлена совокупностью правовых норм, регулирующих налоговые правоотношения. Более того, возникновение налогового права как подотрасли финансового права во многом связано с необходимостью решения новых задач в социальной сфере и возникновением в связи с этим новых функций права^[32]. Поэтому следует считать, что функции налогов производны от функций финансов и реализуют те же задачи, но в относительно более узких рамках^[33].

Виды функций налога

Изначально и довольно долгое время основной и едва ли не единственной функцией налога считалась перераспределительная функция, имеющая фискальную направленность. Неслучайно эта функция признана наиважнейшей. Позже налогу стали придавать регулирующие и социальные черты. Некоторые исследователи подобную эволюцию функций налога связывают с развитием современной государственности и необходимостью применения более цивилизованных инструментов вмешательства государства в экономические и социальные процессы^[34].

С помощью фискальной функции налогов образуется государственный денежный фонд и создаются материальные условия существования и функционирования государства.

Фискальная функция налога признается и выделяется в качестве основной подавляющим большинством специалистов. Исследователи-экономисты^[35] отмечают, что налогам как относительно самостоятельной подсистеме более сложной системы государственных финансов свойственна прежде всего их первая функция – формирование бюджетного фонда государства, т. е. фискальная, в которой полностью и проявляется общественное назначение налога – обеспечение государства необходимыми ему для выполнения своих функций финансовыми ресурсами. Доля налоговых поступлений в бюджетных доходах большинства государств преобладающая. В то же время выводы^[36], что фискальные начала налога превращают его исключительно в механизм административного изъятия чистого дохода у граждан и организаций, нельзя признать обоснованными. Налоги и налоговая система государства по своей сути призваны служить средством получения государством доходов, но это не исключает иных направлений воздействия налога на общественные отношения.

Фискальная функция определена самой природой налогов, она характерна для всех государств во все периоды их существования и развития. С ее помощью образуется государственный денежный фонд и создаются материальные условия существования и функционирования государства. С развитием и совершенствованием производственных отношений значение фискальной функции налогов возрастает. Это наглядно показывает вся история стран с развитой рыночной экономикой, а в настоящее время и история России^[37].

Регулирующая функция налога

Не столь единодушно мнение ученых о наличии и содержании регулирующей функции налога.

Начиная с 30-х гг. XIX в. фискальная функция уже не считалась единственно присущей налогу. Налоги, как и другие общественные явления, определенным образом эволюционируют, а их глубинное экономическое содержание изменяется по мере развития государственного устройства. Возрастает роль **регулирующей функции** налога, так как главными ориентирами развитого государства становится обеспечение не только экономического роста, но и социального спокойствия. Постепенное образование регулирующей функции налога иллюстрируется трансформациями теорий налога: от исключительной роли для бюджетного дохода до признания за налогом нефискальных воздействий.

Еще в конце XIX в. выдающимся российским исследователем С. И. Иловайским при изучении казенных монополий как способа обложения предметов потребления было отмечено, что все чаще и чаще введение тех или иных налогов диктуется не только фискальными интересами государства, но и достижением определенных целей в стимулировании экономического роста, снятии социальной напряженности, улучшении качества жизни населения страны^[38], а при умелом использовании налоги могут быть сильным регулирующим механизмом в системе социального управления^[39].

Налог как инструмент воздействия способен влиять на:

- производство стимулированием развития определенных отраслей либо ограничения развития или сдерживания каких-либо экономических процессов;
- потребление, в частности, посредством размеров косвенных налогов (налогов на потребление), влияя на спрос и покупательную способность населения подакцизных товаров;
- доходы населения и юридических лиц дифференцированием ставок, предоставлением льгот определенным категориям лиц;

- демографические процессы (налог на холостяков и субсидирование содержания иждивенцев), молодежную политику, иные социальные явления;
- международные интеграционные процессы унификации норм налогов, сфера распространения которых выходит за границы отдельного государства^[40].

Роль налогового регулирования

Взимание налогов может преследовать не только фискальные, но и другие цели – экономические, конъюнктурные, структурные, социальные, экологические и др. Иногда фискальная цель даже может иметь второстепенное значение^[41]. Однако нельзя признать достаточно обоснованным утверждение, что приоритетной функцией налога является не фискальная, а регулирующая^[42]. Существование регулирующей функции налога изначально ограничено. Налог не направлен на подрыв собственной основы: он существует для получения средств, а следовательно, и не должен ограничивать, угнетать источник этих средств. Он не предназначен для ограничения, запрещения, конфискации, наказания. Так, увеличение таможенных импортных пошлин вызывается в основном протекционистско-политическими соображениями, а повышенное налогообложение игорного и алкогольного бизнеса обусловлено платежеспособностью, а не запретительными мерами, хотя не исключается и достижение иных социально значимых эффектов.

Приоритетной выступает фискальная функция налога, а не регулирующая.

Однако можно наблюдать неоднократные случаи изменения налогового законодательства с «антифискальными» последствиями, т. е. приводящими к уменьшению налоговых поступлений. Представляется, что причина таких явлений – ошибки прогнозов действия новых налоговых норм либо использование налоговых норм в неналоговых, а в иных (например, административных) целях.

Высказывается мнение, что налог по своей сути – это обязательство перед государством и поэтому не должен представлять собой некий стимул для субъекта хозяйствования, так как налог – это долг, а не привилегия^[43]. Такой вывод – свидетельство разных подходов к регулирующей и фискальной функциям, что, однако, не означает противоречивости этих функций и отрицания налогового регулирования (схема I-5).

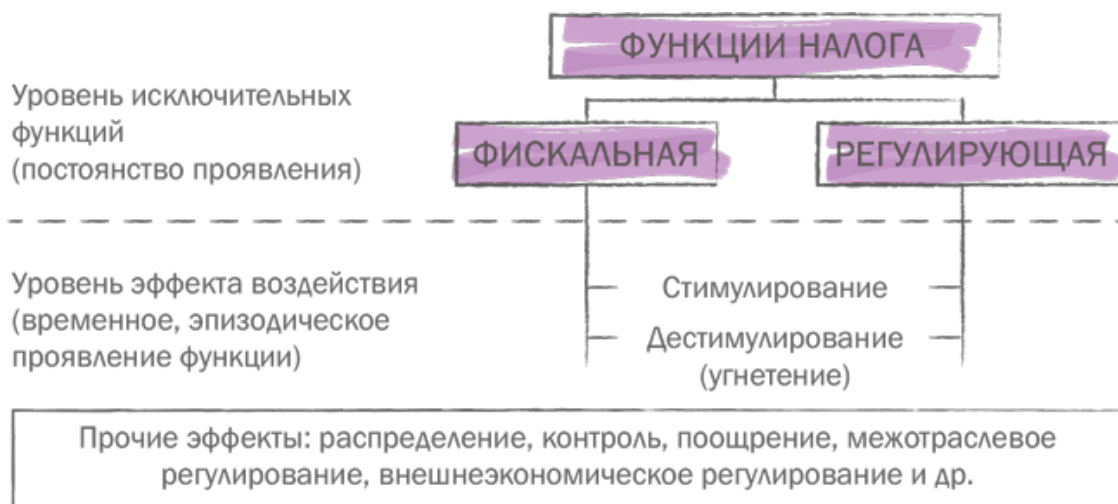


Схема I-5

Правовая основа налогового регулирования заключается в конституционном принципе всеобщности налогообложения.

Правовая основа налогового регулирования заключается в конституционном принципе всеобщности налогообложения.

Налогами, как правило, облагается любая деятельность, способная приносить доход, а потому налогообложению подвержен каждый экономически активный субъект. Индивид лишен права выбора: платить или не платить налог. Всеобщность налогообложения создает необходимый фон для влияния на поведение индивида при выборе им форм и видов деятельности. Это влияние достигается установлением различных налоговых обязательств, сопутствующих тому или иному виду деятельности. В этом заключается относительность регулирующей функции. Относительность регулирующей функции не означает вторичности налоговых стимуляторов. Влиянию налогообложения подвержен практически каждый активный налогоплательщик. А это означает, что налог выходит на лидирующие позиции во всей массе факторов, оказывающих влияние на экономическую жизнь общества.

Регулирование не может означать только стимулирование – это лишь одна сторона медали. На другой ее стороне находится угнетение (дестимулирование) как воплощение интересов государства, отличных от интересов налогоплательщика.

Распространена точка зрения, что регулирующая функция налога вспомогательна по отношению к фискальной^[44]. Безусловно, регулирующая функция налога самым тесным образом связана с фискальной, однако не может рассматриваться как дополнение^[45]. Не может она также и сводиться только к экономическому аспекту воздействия на уровень производства и потребления. Ее содержание значительно шире, поглощая и стимулирование, и дестимулирование, а также любое изменение общественных отношений, связанное с налогом причинно-следственными связями. Более того, объективное существование регулирующего механизма обуславливает влияние на плательщиков, в том числе и независимо от воли государства (масштабные негативные последствия, возникавшие вследствие налоговых изменений). Это еще раз указывает на важность изучения регулирующей функции налога, а также на то, что потенциально присутствующая регулирующая функция налога должна реализовываться осмысленно и целенаправленно. Все чаще, выбирая тот или иной объект налогообложения и распределяя налоговые обязательства, государство стремится не только использовать разнообразные возможности пополнения бюджета, но и воздействовать на поведение плательщиков. Некоторые налоги возникают именно с целью воздействия на поведение налогоплательщика (транспортный налог, налог на приобретение иностранной валюты), но при этом непременно реализуется фискальная функция налога.

Выделение в регулирующей функции отдельных подфункций^[46] – стимулирующей, дестимулирующей, воспроизводственной, на наш взгляд, неприемлемо с точки зрения формальных признаков функции. В отдельности они не отвечают выделенным признакам функции, а значит, и нет оснований выделять их в качестве самостоятельных функций даже второстепенного уровня – подфункций. Следует признать их частными случаями проявления регулирующей функции.

Функции налога должны отражать и платеж, и принуждение.

Теоретические признаки функции

При выделении видов функций налога необходимо руководствоваться теоретическими признаками функции. Один из признаков функции – выражение сущности описываемого явления и непосредственная связь с ней. Налог есть категория комплексная, имеющая как экономическое, так и юридическое значение^[47], а потому сущностное содержание налога является

экономико-правовое, т. е. двойственное. Это отражено и в его официальном, закреплённом законом понятии (ст. 8 НК РФ). Поэтому именно с учетом двойственной природы необходимо подходить к рассмотрению функций налога.

С точки зрения экономики налог представляет собой платеж (изъятие), т. е. предусматривает разделение и движение средств.

С точки зрения права налог представляет собой принуждение (обязывание), выраженное в обязательности платежа.

Функции налога должны отражать и платеж, и принуждение. Исходя из природы налога, функции налога можно было бы разделить на экономические и правовые, но это вряд ли возможно. Если фискальную функцию еще можно с определенной долей уверенности назвать экономической, то регулирующую функцию мы вынуждены будем отнести и к экономической, и к правовой категории, так как и право, и экономика воздействуют на общественные отношения, в том числе посредством регулирования.

Рассмотрение функций налога с позиций права позволяет говорить о наличии только двух его функций: фискальной и регулирующей.

Правовая основа регулирующей функции налога. Поскольку налог возникает и существует вследствие закрепления его в юридической норме, он частично обладает свойствами, которыми наделена юридическая норма как правовой инструмент. Соединяя в себе свойства общесоциального и государственного воздействия на поведение людей, имея особую форму выражения и охраны от нарушения, юридические нормы приобретают исключительные регулирующие возможности^[48]. Таким образом, регулирующие начала налога заложены уже в самой его правовой составляющей.

В качестве существенного признака норм права часто называют их представительно-обязывающее содержание. Это признак важнейшего вида норм – правил поведения. Нормы-правила поведения, независимо от того, в какой словесной формулировке они выражены (управомочивающие, обязывающие, запрещающие), регулируют общественные отношения посредством одновременного предоставления их участникам определенных субъективных прав и возложения на них соответствующих юридических обязанностей^[49].

Конституция Российской Федерации в ст. 57 устанавливает законодательную основу существования налогов и сборов, т. е. налог порождается только юридической нормой. Юридическая норма – один из основных элементов механизма правового регулирования. Механизм правового регулирования, помимо юридических норм, включает в качестве элементов правоотношения и акты реализации права (индивидуально-правовые акты), принципы права, правовую культуру^[50]. Таким образом, налог, будучи частным проявлением права, не мог не вобрать многие его свойства.

Выделяют три функции права: регулятивную, охранительную, воспитательную. Исходя из того, что налог с точки зрения права есть налогово-правовая норма, отрицание или умаление регулятивной функции не может быть признано обоснованным. Правовые нормы – это исходные элементы, формирующие налоговое право, а налогово-правовым нормам присущи общие черты, определяющие норму права вообще: общеобязательность, формальная определенность, установление и охрана компетентными органами государства. При этом существуют определенные специфические особенности: исключительно повелительное выражение налоговых норм, широкий спектр мер ответственности за нарушение налоговых норм (уголовная и административная ответственность); неравенство субъектов, реализованное в механизме налоговой ответственности^[51]. Поэтому регулирующая функция налога обусловлена не только экономическим смыслом налога, но и его правовой природой. Регулирующая функция заложена в налог так же, как и фискальная – изначально, вследствие законодательного закрепления налога.

Налог как экономико-правовая категория эволюционирует вместе с государством. Воздействие налога все больше и больше приобретает социальный аспект. Наблюдается кристал-

лизация регулирующей функции, возрастает акцент на регулирующие свойства налога. В то же время предназначением налога неизменно остается пополнение государственной казны. Однако при этом налог уже давно утратил вид бездушного инструмента отбора средств у налогоплательщика. Все больше идет взаимное проникновение фискального и регулирующего свойств налога.

Регулирующему свойству налога во многом способствуют также психологические моменты, сопутствующие налогообложению. Очевидно, что фискальные свойства (собираемость) налога максимально реализуются при добровольном соблюдении и одобрении налоговых обязательств теми, на кого направлен налог, – т. е. налогоплательщиками (поскольку издержки государства на налоговое администрирование минимальны). В этой связи «справедливость» налогообложения (т. е. положительное отношение налогоплательщика к бремени взимаемого с него налога) в современном обществе должна стать обязательным качеством налога.

В условиях свободной рыночной экономики налог остается действенным средством влияния государства на общественные отношения с целью придания их развитию желаемой для государства направленности. Каждому типу общества свойствен свой налоговый оптимум, который учитывает национальный менталитет, исторические традиции и нравственные нормы общества. Поиск такого баланса связан со многими трудностями и противоречиями, например, между объективными потребностями государственного финансирования и ограниченностью реальных источников доходов.

Эффективность налога во многом обусловлена гармоничностью сочетания фискальной и регулирующей функций.

Резюмируя изложенное, можно сделать следующие выводы. **Регулирующая и фискальная функции являются исключительными функциями налога.** Все иные приписываемые налогам функции есть не что иное, как следствие реализации или фискальной, или регулирующей функции. Конкретный эффект введения налога зависит от конкретной ситуации. Так, налогу можно приписать функцию пресекательную, если, например, ставка налога чрезмерно высока и в конкретных экономических условиях приведет к свертыванию облагаемой деловой деятельности. Такое действие есть результат злоупотребления именно регулирующей функцией налога.

Регулирующая функция объективно обусловлена экономическим влиянием налога на хозяйственные отношения. Но принципиальную основу регулирующей функции составляет то, что *индивид не волен выбирать – платить или не платить налог, но на фоне всеобщей налоговой обязанности он волен выбирать вид деятельности, в зависимости от сопутствующих такой деятельности налогов.* Регулирующая функция налога может проявляться только тогда, когда достоверно проявляется причинно-следственная связь между налоговым воздействием и ожидаемой реакцией субъектов экономической деятельности и экономических процессов. При этом следует учитывать пределы реализации регулирующей функции налога.

Инертность проявления причинно-следственных связей при налоговом воздействии требует определения срока постоянности налогового закона. Регулирующая функция изначально присуща налогу благодаря его законодательному закреплению. Эффективность налога во многом обусловлена гармоничностью сочетания фискальной и регулирующей функций.

Глава 2

Виды налогов

2.1. О значении классификации налогов

Любая классификация условна. Это тем более касается классификации налогов, в которых переплетены политические, юридические и экономические аспекты. Соответственно, критерии классификации верные с экономической точки зрения не всегда правильны с позиции политики или права.

Систематизация налогов способствует правильному толкованию налогового законодательства.

Тем не менее классификация налогов способствует их систематизации, которая необходима и в законодательных целях. «Особые свойства отдельных групп налогов требуют особых условий обложения и взимания, особых административно-финансовых мер»^[52].

К этому следует добавить, что разумное построение налоговой системы требует упорядочения налогов, исключения дублирующих платежей. В результате налоговое бремя распределяется оптимально.

При налогообложении разнообразных объектов применяются разные приемы юридической техники. Классификации налогов позволяют уяснить суть различий в основаниях налогообложения. «Природа налога должна обеспечивать оптимальную модель, отклонения от которой могут разрешаться только после проведения подробных обсуждений с тем, чтобы налоговое законодательство не представляло собой мешанину зачастую краткосрочных политических интересов»^[53].

Необходима группировка налогов, имеющих одинаковую природу, например, в целях избежания двойного налогообложения, при котором один и тот же субъект обречен уплачивать одни и те же или сопоставимые налоги многократно.

Группировка налогов необходима и для гармонизации налоговых систем разных стран. К примеру, более 30 лет назад проблема гармонизации налогов с оборота встала перед странами Европейского союза. Было решено заменить многочисленные налоги с оборота единым налогом на добавленную стоимость. Возникла необходимость классифицировать налоги, подлежащие отмене как налоги с оборота.

Наконец, систематизация налогов способствует правильному толкованию налогового законодательства^[54]. При толковании законодательства судом по аналогии необходимо решить, какой аналогией правильнее воспользоваться. Классификация налогов ограничивает поиски аналогичных норм и принципов, позволяет избежать опасностей применения аналогии в налоговом праве (см. главу 8.2.4).

Выделяют различные виды налогов в зависимости от основания, заложенного в их классификации (схема I-6).

2.2. Персональные и пообъектные налоги

Различают персональные (personal) и пообъектные (in rem) налоги^[55]. В этом случае налоги относят к той или иной группе в зависимости от доминирующего значения ключевого элемента юридического состава налога – субъекта или объекта.

Персональные налоги основаны на принципе учета фактической платежеспособности конкретного субъекта налогообложения. Юридическая конструкция этих налогов предпола-

гает, что размер и порядок налогообложения зависят в первую очередь от характеристик плательщика (налоговый резидент или нерезидент; национальное или иностранное лицо и др.). При этом статус субъекта налогообложения определяется на основе критериев, не связанных с объектом налога. Типичный пример – налог на доходы физических лиц. Для определения условий взимания этого налога прежде всего необходимо установить статус получателя дохода. Так, доходы нерезидентов облагаются в Российской Федерации налогом по ставке 30 % (за некоторым исключением), в то время как с доходов налоговых резидентов налог уплачивается, как правило, по ставке 13 % (ст. 224 НК РФ).

Персональные налоги основаны на принципе учета фактической платежеспособности субъекта.



Схема I-6

Если определяющая роль в установлении условий налогообложения отводится объекту налога, то такой налог следует отнести к группе **пообъектных налогов**. В этом случае статус плательщика налога находится в прямой связи с объектом налога, персональные характеристики и иные критерии, не соотносимые с объектом, не имеют определяющего значения.

Статус плательщика пообъектного налога находится в прямой связи с объектом налога.

К этой группе относятся налоги, облагающие собственность или владение (имущественные налоги), а также налоги, объектом которых служат юридически значимые действия: приобретение или реализация имущества, работ, услуг. Так, при налогообложении собственности главенствующую роль играет состав имущества. Характеристики собственника могут иметь значение для установления особенностей процедуры уплаты налога, факультативных элементов юридического состава налога (льготы). При налогообложении сделок наибольшее внимание уделяется полному и всестороннему определению имущества, характеру операций с этим имуществом. Состав участников сделки, по общему правилу, не существен для налогообложения.

Такие черты пообъектных налогов предопределяют особенности налогового контроля за полнотой и своевременностью их уплаты: всесторонняя налоговая проверка невозможна без применения методов физического контроля. В ряде случаев для правильного налогообложения необходимо установить соответствие стандартам вида и качества реализуемого имущества. В связи с этим проверяющие должны обладать не только знаниями налогового законодательства, но и быть специалистами в определенной сфере производства.

Классический пример – история налогообложения алкогольной продукции. В Российской империи одно время акциз со спирта рассчитывали исходя из крепости продукта (с градуса), причем ставка акциза со спирта из винограда и фруктов была ниже ставок акциза с других видов спирта. Акциз с пива и меда взимался по емкости чанов и котлов, в которых приготавливались эти напитки, либо по объему солода, употребленного на пивоварение, причем в законе были установлены минимальный процент экстрактивности солода и максимальная крепость пива. Чиновники акцизных управлений – контролеры и надсмотрщики – измеряли крепость напитков, состав сырья, условия производства и т. д.^[56]

«Спиртометр – прибор для измерения крепости спиртных напитков, изобретен в России немецким инженером Сименсом в начале XX в. по заказу российского налогового ведомства. С его помощью фискалы определяли ставку акциза на алкогольную продукцию»³.

Физический контроль требует серьезного административного вмешательства в деятельность предприятия, что создает почву для злоупотреблений. Кроме того, он требует специальных знаний в области техники и производства, а подготовка сотрудников налоговых органов отстает от темпов развития современных технологий.

В настоящее время физический контроль имеет большое значение в основном для таможенных пошлин. Таможенные лаборатории проверяют соответствие качества экспортируемых или импортируемых товаров заявленному в таможенной декларации. Проявлением этого метода следует признать и введение налоговых постов на предприятиях по производству алкогольной продукции.

Физический контроль может быть заменен контролем на основе данных бухгалтерского и налогового учета. Например, налог на имущество и налоги с оборота организации рассчитываются исходя из данных бухгалтерских регистров. Контролируется формальная правильность отражения объекта обложения в учетных документах. Однако, хотя метод определения налоговой базы современных пообъектных налогов нельзя назвать простым, все-таки формальное определение базы по имеющимся документам проще, чем тщательное исследование готового продукта и попыток точно определить его физические свойства. Стоимостная оценка – более современный метод подсчета налоговых обязательств.

Однако необходимо учитывать, что законодатель и по сей день не отказывается от определения объекта налогов посредством описания конкретных товаров (работ, услуг). Условия налогообложения зависят от детализации деятельности. Поэтому невозможно определить

³ Брызгалов А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

налоговую базу исключительно на основе цифровых данных бухгалтерского учета. Условия исчисления налогов требуют, чтобы товары (работы, услуги) были так или иначе индивидуализированы.

2.3. Прямые и косвенные налоги

Классификация налогов на прямые и косвенные довольно условна. Она обладает незначительной научной ценностью^[57], но тем не менее была и остается основной классификацией.

Критерии классификации

Классификация налогов на прямые и косвенные возможна по трем критериям.

Изначально, при введении понятия «прямые» и «косвенные» налоги, подразумевались под «прямыми» неперелагаемые налоги, а под «косвенными» – «перелагаемые» (все иные налоги). *Перелагаемость* налогов в XVII–XIX вв. была единственным основанием деления налогов на прямые и косвенные.

Позднее косвенные налоги противопоставлялись прямым *по способу определения платежеспособности*. С платежеспособностью связан подоходно-расходный принцип деления налогов, в соответствии с которым прямые – это налоги подоходно-поимущественные, в состав которых входят и все налоги на обращение, а косвенные налоги – это налоги на потребление в широком смысле слова. Подоходно-расходному принципу часто отдавали предпочтение в XX в.

Наконец, косвенные налоги выделяли в особую группу *по способу обложения и взимания* («административно-технический» критерий).

Переложение налогов – непредсказуемое экономическое явление, подчиняющееся только законам рынка. Оно не может жестко регулироваться законодательством.

1. Переложение. За основу выделения прямых и косвенных налогов этот критерий принимает намерение законодателя допустить переложение налога в процессе обмена. К прямым налогам стали относить те, которые по замыслу нормотворца должны лечь на плательщика и не влиять на цену товара или услуги. Косвенные налоги должны перелagаться плательщиком на другое лицо.

Переложение налогов – непредсказуемое экономическое явление, подчиняющееся только законам рынка. Оно не может жестко регулироваться законодательством.

Есть нормы, запрещающие прямое переложение налогов (запрет налоговых оговорок применительно к случаям взаимоотношений налоговых агентов и налогоплательщиков), однако нет норм, непосредственно регулирующих процесс переложения или устанавливающих ответственность за переложение или непереложение.

Переложение налогов как экономическое явление регулируется посредством механизма спроса и предложения: переложение влияет на цену товаров (работ, услуг); завышение цены препятствует реализации, так как ограничивает спрос; продавец снижает цену или предложение.

Фактическое распределение налогов и возможность их косвенного или прямого переложения должны учитываться на уровне налоговой политики. Законодатель должен установить, кто юридически обязан уплатить налог, а также просчитать возможные варианты фактического распределения налогов.

Учет возможности переложения налогов необходим в целях соблюдения конституционного принципа равенства налогообложения. Этот принцип преследует цель без нарушения формально-юридического равенства плательщиков в максимальной степени учесть экономи-

ческое положение налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства. Равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу берется фактическая способность уплаты налога на основе сравнения экономических потенциалов разных налогоплательщиков.

Равенство в налогообложении понимается как равномерность обложения. Оно оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая взимается у них в виде налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут разные плательщики. Поэтому принцип равенства называют также принципом равного налогового бремени.

Без учета экономических последствий переложения налогов принцип равенства налогообложения не может быть реализован полностью.

Учет возможности переложения налогов необходим в целях соблюдения конституционного принципа равенства налогообложения.

Эффект переложения налогов следует учитывать и в аспекте принципа приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов. Налог устанавливается с целью получения дохода, а не с целью принуждения к определенному действию. Если налоговое бремя, хотя и равное для всех налогоплательщиков, ведет к свертыванию производства, заставляет отказаться от занятия той или иной деятельностью, есть основания говорить о нарушении принципа приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов. Развивая этот принцип, НК РФ определяет, что «налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными» (п. 3 ст. 3).

Следовательно, требование сопровождать законопроекты о налогах пояснительными записками, содержащими экономические расчеты и обоснования налоговых нововведений, имеют не только организационно-техническое значение, но и правовое, конституционное. К сожалению, в законодательстве РФ обязанность субъектов законодательной инициативы предоставлять такие пояснительные записки не установлена, что чревато нарушением конституционных прав граждан.

Если попытаться закрепить в юридических нормах само переложение налога, то можно прийти к следующим результатам.

Переложение налогов на потребителей (носителей, фактических плательщиков налога), рассмотренное с правовых позиций, должно вести к определенным последствиям. Основной вывод состоит в том, что суммы налога, уплаченные потребителями в сопоставимых ситуациях, должны быть соизмеримы, т. е. суммы налога должны быть равными для идентичных товаров. В этом случае речь идет уже не о принципе равного налогового бремени, а о принципе юридического равенства.

Возникает вопрос: можно ли соблюсти этот принцип применительно к носителям налога на уровне конкретных юридических способов налогообложения?

Для обеспечения юридического равенства у потребителей должна быть возможность убедиться, что налог составляет заранее определенный процент розничной цены. Однако добиться этого невозможно даже в отношении налогов на розничные продажи из-за кумулятивного эффекта.

Налог кумулятивен, если сумма налога увеличивается с ростом числа продаж товара на пути к конечному потребителю. При налогообложении розничного товарооборота полностью избежать кумулятивности невозможно, поскольку невозможно избежать налогообложения товаров, приобретенных в розничной торговле для производственного использования предпринимателями и организациями. То же можно сказать и об услугах. В результате налог, уплаченный при покупке товаров и услуг производственного назначения, становится элемен-

том затрат, формирующих цену и, следовательно, базу для последующего налогообложения. Поэтому «налоговая составляющая» цены идентичных товаров может быть разной, не поддающейся строгому подсчету.

Для реализации принципа юридического равенства фактических плательщиков (носителей) налога необходимо выделять сумму косвенных налогов в платежных документах. Последовательное проведение этой идеи невозможно, так как невозможно учесть приходящуюся на каждую единицу товара долю таможенных пошлин, акцизов, НДС.

Распространение на носителей налога принципа юридического равенства потребует создания механизма правовой защиты этого принципа от нарушений, в частности наделения определенными правами и самих носителей налога – потребителей товаров (работ, услуг). Эти лица, соответственно, должны иметь возможность заявлять иски, связанные с уплатой ими налогов на потребление, в том числе и о неконституционности положений законов о налогах. Придется признать наличие публично-правовых отношений между продавцами и покупателями.

Урок в школе.

Учитель:

– Итак, кто приведет пример косвенного налога?

Ученик:

– Налог на собак!

– Это почему же?

– **Потому, что собаки его не платят!**⁴

И, наконец, необходимо решить вопрос об ответственности носителей налога за возможные нарушения. Так, хищение товара должно рассматриваться не только как преступление против собственности, но и как налоговое преступление, поскольку похититель, не оплачивая цену, не вносит и налог.

Очевидна абсурдность последствий распространения на носителей (фактических плательщиков) косвенных налогов принципа юридического равенства. Реализация конституционных принципов не может вести к правовому коллапсу.

Советуем прочитать



Соколов А. А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 506 с.

⁴ Брызгалов А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налога. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

Фундаментальная книга выдающегося российского юриста, увидевшая свет в 1928 г. Одна из первых попыток осмыслить постреволюционные реалии с позиций классической теории налогообложения.

Следует сделать вывод, что носители, фактические плательщики налога – категория, которой можно оперировать исключительно в целях экономического анализа и на уровне налоговой политики. На уровне юридической техники налогообложения наличие экономических носителей налога учитывается в особых формах, не предполагающих выделения этих лиц в отдельную юридическую категорию, группу субъектов налоговых правоотношений.

Например, в Российской Федерации проводится возмещение экспортерам сумм НДС, уплаченных поставщикам. Преимущество состоит в том, что все товары (зарубежные и отечественные) одинаково обременены налогами в момент конечной продажи потребителю.

«Принцип назначения применяется к косвенным налогам. В этом состоит основное значение классификации налогов как косвенных. Поскольку экономическое значение проведения различия между прямыми и косвенными налогами является сомнительным по причине несовершенства переноса, определение косвенного характера налога является единственным решающим фактором, используемым для определения возможности применения принципа назначения»^[58].

Переложение налога – теоретическое предположение законодателя – воплощается в законе опосредовано. Желание законодателя далеко не во всех случаях реализуется на практике. Следовательно, намерение законодателя обеспечить переложение налога или не допустить его не может быть основой правовых выводов.

Законодательно важно обеспечить не переложение (оно – процесс непредсказуемый, и заставить переложить налог сложно), а возможность переложения налога. Налог – ценообразующий фактор, и точно проследить, каким образом он повлиял на цену, невозможно. Жестко закрепить переложение, обязать переложить налог можно только в условиях регулируемых цен, причем на все товары и услуги сразу, иначе заменой потребления одного товара другим налог снова может быть переложен в неизвестном направлении.

Законодательно закрепленная возможность переложения должна защищаться судом.

Поскольку суд не может быть уверен в том, что переложение произошло и как это случилось, он не может класть в основу правовых выводов только переложимость. Но законодательно закрепленная возможность переложения должна защищаться судом. Абсолютизировать один критерий и полностью игнорировать остальные – противоречит теоретическим выводам и законодательству, которые подтверждают, что переложимость – не единственное свойство косвенных налогов. Законодатель говорит лишь о предполагаемой возможности переложения, но не о неизбежности непереложения и не об обязанности переложить налог.

2. Платежеспособность лица (подходно-расходный принцип). Прямыми называют налоги, при расчете которых платежеспособность лица оценивается подсчетом размеров его доходов. Источником уплаты любого налога может выступать только доход лица. Если налог будет взиматься из капитала налогоплательщика, то источник налога вскоре иссякнет. Поэтому именно величина дохода наиболее показательна для оценки платежеспособности. Доход может оцениваться непосредственно или опосредованно. Так, организации уплачивают налог с суммы прибыли, подсчитанной на основе полученной выручки и понесенных расходов; физические лица уплачивают налог с доходов, рассчитанных с учетом поступлений, семейного и имущественного положения, затрат и др. Группу прямых налогов, облагающих действительно полученный доход (прибыль), называют личными налогами.

Доход может определяться и опосредованно, через оценку внешних проявлений благополучия лица: вида и качества жилья, размера и места расположения земельного участка и др.

В этом случае облагается не фактический, а предполагаемый средний доход лица, получаемый в конкретных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения (собственности, денежного капитала). Эту группу прямых налогов называют реальными. Реальными налогами облагается прежде всего имущество, отсюда и их название (от англ. real – имущество).

Во многих случаях невозможно определить доход, который получен от имущества либо от вида деятельности, или проконтролировать правильность объявленного плательщиком дохода. Например, сложно проконтролировать водителя такси. В таких ситуациях установление платы за патент на перевозку людей в размере налога с предполагаемого дохода облегчит техническую сторону налогообложения.

Другая причина взимания реальных налогов – стремление уравнивать лиц, использующих имущество производительно и непроизводительно. Налогообложение доходов освободило бы от налогов лиц, использующих имущество, например земельный участок, только для отдыха.

Реальные налоги учитывают потенциальные результаты деятельности налогоплательщика с большей или меньшей точностью.

Пример реального налога – единый налог на вмененный доход^[59]. Этим налогом облагается потенциально возможный валовый 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. Плательщики налога – как правило, субъекты малого и среднего бизнеса – физические и юридические лица, ведущие предпринимательскую деятельность по оказанию услуг, при оплате которых преимущественно используются наличные деньги (бытовые услуги, розничная торговля). Размер вмененного дохода устанавливается законодательными актами субъектов Федерации с учетом методик, рекомендуемых Правительством РФ.

Налог на вмененный доход назван единым, поскольку его уплата освобождает плательщика от уплаты ряда других налогов (прежде всего подоходного, налога на прибыль, платежей в социальные фонды). При этом законом установлен исчерпывающий перечень налогов, на которые это правило не распространяется.

Реальные налоги учитывают потенциальные результаты деятельности налогоплательщика с большей или меньшей точностью.

Так, налог на игорный бизнес^[60] введен, как и налог на вмененный доход, потому, что значительная часть доходов игорного бизнеса не предъявляется к налогообложению, не учитывается при расчете налога на доход (прибыль). Поэтому законодатель установил налог в твердом размере на каждый игровой стол, игровой автомат, кассу тотализатора или букмекерской конторы. Однако если налог на вмененный доход ориентирован на учет ряда факторов, существенных для определения потенциального дохода, то налог на игорный бизнес взимается по ставке, единой для всех игорных заведений, расположенных на территории субъекта Федерации. Можно было бы сделать вывод, что этот платеж фактически является не налогом, а сбором за право занятия игорным бизнесом. Однако уплата налога на игорный бизнес заменяет ранее взимавшийся налог на доходы от игорного бизнеса. Поэтому по экономическому содержанию этот платеж – форма налогообложения доходов предприятий игорного бизнеса.

Косвенными налогами экономисты называют налоги на расход, на потребление, а прямыми – налоги на присвоение и накопление материальных благ.

При косвенном налогообложении учет доходности не представляет собой прямой задачи законодателя. Юридический механизм косвенного налогообложения не настроен на определение размера дохода лица ни на основе точных данных, ни на основе внешних признаков. Фактическая способность налогоплательщика к уплате налога оценивается по видам и разме-

рам его расходов (потребления). Платежеспособность учитывается в широком, общеэкономическом смысле. Чем выше затраты, чем качественнее и эксклюзивнее потребляемые товары, тем больше оснований для выводов о высоком благосостоянии лица. Однако эти выводы могут быть условными, достаточно вспомнить поговорку: «Мы не настолько богаты, чтобы покупать дешевые вещи». Кроме того, субъект обладает свободой выбора – потреблять или нет. Поэтому уровень потребления может не соответствовать реальной платежеспособности. Существует мнение, что косвенные налоги учитывают случайную или временную платежеспособность лица, в то время как прямые налоги должны учитывать постоянную среднюю платежеспособность субъекта.

Таким образом, косвенными налогами экономисты называют налоги на расход, на потребление, а прямыми – налоги на присвоение и накопление материальных благ.

Необходимо заметить, что подходы, свойственные косвенному налогообложению, могут применяться и при взимании прямых налогов. Например, если объективных данных недостаточно для подсчета сумм доходов физического лица, выводы о размере его дохода могут делаться на основе данных контроля за расходами этого лица; прогрессия подоходного налога, необлагаемый минимум устанавливаются в том числе исходя из необходимого уровня потребления.

Есть глубокие причины, мешающие провести четкую линию между прямыми и косвенными налогами: само понятие «доход в целях налогообложения» определяется через потребление. Понятие «доход» связано с благосостоянием лица, выраженном в его способности потреблять определенные блага.

Способ обложения и взимания. Главная особенность способа взимания косвенных налогов состоит в наличии налогоплательщика, который несет обязанности учета объекта, исчисления, удержания и уплаты налога в бюджет, а также носителя налога. Налогоплательщик имеет законодательно закрепленную возможность переложить налог на третье лицо (носителя налога), не участвующее в налоговых правоотношениях.

Налогоплательщик – обязанное лицо, несущее ответственность перед бюджетом и не имеющее никаких обязательств перед носителем налога.

Ошибочно считать налогоплательщика косвенных налогов посредником. Налогоплательщик – обязанное лицо, несущее ответственность перед бюджетом и не имеющее никаких обязательств перед носителем налога. Суть способа взимания косвенных налогов состоит в том, что бюджет гарантированно обеспечивает свои интересы и получает налог с налогоплательщика под угрозой наложения санкций. Налогоплательщик исчисляет, собирает в составе цены и уплачивает налог в бюджет, чем облегчает сбор налога для государства. Государству не приходится иметь дело с массой мелких потребителей – носителей косвенного налога, что крайне упрощает и удешевляет сбор косвенных налогов.

Субъекта налога и носителя налога при косвенном налогообложении связывает объект налогообложения. Объект косвенных налогов предполагает наличие двух лиц, между которыми существует юридическая связь. Налогообложению подлежит операция, в которой участвуют налогоплательщик и лицо, несущее временно или окончательно бремя налога. При этом законодательством устанавливается только субъект налога (налогоплательщик). Вывод о предполагаемом носителе налога можно сделать на основе анализа положений о субъекте и объекте налога.

На субъектов косвенного налога может налагаться дополнительная обязанность. Помимо общей для всех налогоплательщиков обязанности исчислить сумму налога и уплатить ее в бюджет, он может быть обязан в той или иной форме выставить налог другому участнику сделки. Однако это не всегда так (пример – налог с продаж, таможенные пошлины).

Классификация налогов на прямые и косвенные должна предлагать взаимоисключающие области, но вряд ли можно с уверенностью утверждать, что прямые и косвенные налоги являются взаимоисключающими категориями. При определенных условиях косвенный налог может рассматриваться как прямой, и наоборот (например, налог на прибыль на монопольном рынке цен перелagается и принимает черты косвенного налога). Окончательное распределение сумм налога – это лишь допущение, так как степень переноса не равна ни нулю (в случае с прямыми налогами), ни 100 % (в случае с косвенными налогами)

2.4. Раскладочные и количественные налоги

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

В настоящее время раскладочные налоги используются редко, в основном в местном налогообложении. Например, размер местного целевого сбора на благоустройство территории и другие цели вполне может быть определен по раскладочной системе, исходя из конкретной потребности и числа жителей.

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.

2.5. Закрепленные и регулирующие налоги

Классификация налогов на закрепленные и регулирующие в настоящее время важна для научных целей.

Быть налогу закрепленным или регулирующим – решается бюджетным законодательством.

Закрепленными называют налоги, которые на длительный период полностью или частично закреплены как доходный источник бюджета определенного уровня. Федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений (чаще всего в процентах) в бюджеты нижнего уровня – это **регулирующие налоги**. Нормативы отчислений могут устанавливаться на долговременной основе (не менее чем на три года) или на очередной финансовый год. Нормативы отчислений определяются либо законом о бюджетной системе либо законом о бюджете того уровня бюджетной системы, который распределяет суммы регулирующих налогов из доходов, собранных на этом уровне или переданных ему из вышестоящего бюджета.

Закрепленные налоги формируют так называемые собственные доходы бюджетов, а регулирующие налоги формируют «регулирующие доходы» бюджетов.

Закрепленные налоги формируют так называемые собственные доходы бюджетов, а регулирующие налоги формируют «регулирующие доходы» бюджетов.

В Бюджетном кодексе РФ до 2005 г. действовала ст. 48 о регулирующих налогах. Статья Бюджетного кодекса Российской Федерации утратила силу одновременно с введением принципа равенства бюджетных прав субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (ст. 31.1 БК РФ), который означает в том числе формирование налоговых и неналоговых доходов бюджетов в соответствии с едиными принципами и требованиями.

До 2005 г. в качестве регулирующих федеральных налогов использовались, например, акцизы, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий. Распределение сумм этих налогов между различными бюджетами происходило при утверждении федерального бюджета на конкретный год.

Субъекты Федерации, принимая законы о своих бюджетах, определяли, поступления каких региональных налогов и в каких пропорциях будут зачисляться в местные бюджеты.

2.6. Государственные и местные налоги, налоги объединений региональной экономической интеграции

Органы государственной власти отделены, согласно Конституции РФ, от органов местного самоуправления. В 1998 г. Россия Федеральным законом от 11 апреля 1998 г. № 55-ФЗ ратифицировала Европейскую хартию местного самоуправления, подписанную в Страсбурге 15 октября 1985 г. Европейская хартия дает право органу местного самоуправления в рамках национальной экономической политики получать достаточные собственные средства, которыми он свободно распоряжается. Международный документ требует от стран, ратифицировавших его, чтобы часть финансовых средств органов местного самоуправления поступала от местных сборов и налогов, ставки которых органы местного самоуправления вправе устанавливать в пределах, определенных законом (ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления). Международные обязательства России и гарантии местного самоуправления по Конституции РФ диктуют необходимость разделения налогов как минимум на государственные и местные.

Государственные налоги России делятся на федеральные и региональные в соответствии с уровнями государственной власти: федеральным и уровнем субъекта Федерации.

Государственные налоги

Государственные налоги России делятся на федеральные и региональные в соответствии с уровнями государственной власти: федеральным и уровнем субъекта Федерации.

Установление и введение **федеральных налогов** проводится 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 разных уровней.

Региональными признаются налоги, которые вводятся на территории соответствующего субъекта Федерации законом субъекта. Это не означает, что субъекты Федерации свободны в определении условий взимания региональных налогов. НК РФ определяет, что, устанавливая региональный налог, представительные органы власти субъектов Федерации определяют налоговые льготы, ставку (в пределах, установленных кодексом), порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности. Иные элементы налогообложения устанавливаются НК РФ, т. е. на федеральном уровне (п. 3 ст. 12 НК РФ).

Местные налоги

Местные налоги устанавливаются и вводятся нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований. В исключение из этого правила в городах федерального значения – Москве и Санкт-Петербурге – местные налоги устанавливаются и вводятся законами этих субъектов Федерации. Такое исключение сделано на основе Конституции РФ,

а также Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». Таким образом учитываются особенности местного самоуправления в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге. Федеральным законом – НК РФ – могут быть предусмотрены ограничения федеральных гарантий местного самоуправления, исходя из необходимости сохранения единства городского хозяйства (ч. 3 ст. 79 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ).

Устанавливая местный налог, соответствующий представительный орган вправе определить те же элементы юридического состава налога, что и для региональных налогов. Ряд существенных элементов состава местных налогов устанавливает федеральный законодатель (п. 4 ст. 12 НК РФ).

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

Советуем прочитать



Томаров В. В. Местные налоги: правовое регулирование. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 207 с. – (Серия: Библиотека налогового юриста).

Интересная книга по проблемам местного налогообложения. Исторический аспект изложен ярко и доходчиво.

Таким образом, бюджет (фонд), в который зачисляется конкретный налог, не может служить критерием отнесения его к категории федеральных, региональных или местных налогов. Например, федеральный налог на доходы физических лиц может полностью поступать в бюджеты территорий, на которых был собран. Зачисление федерального налога в бюджет (фонд) субъекта Федерации или местный бюджет (фонд) не придает этому налогу статуса регионального или местного налога. В соответствии с Конституцией РФ (ст. 71, 72, 73, 123) и ст. 12 НК РФ проблема государственных и местных налогов отражает проблему разграничения полномочий по установлению налогов. Если субъект Федерации или орган местного самоуправления не устанавливает налога, а лишь расходует собранную посредством налога сумму, налог не признается региональным или местным.

В ряде случаев субъектам Федерации предоставлены права изменения условий налогообложения, установленных Федерацией. При этом пределы полномочий субъекта Федерации строго определены федеральным законодательством. Такие налоги нельзя относить к региональным.

Так, НК РФ установлены предельные ставки налогов, а субъектам Федерации предоставлено право определять свою ставку в пределах установленной, но не ниже определенного федерального законодателем уровня. Это право может остаться и нереализованным. В таком случае федеральный налог взимается по ставкам, установленным федеральным законом. Например, налог на прибыль организаций частично поступает в бюджет субъектов Федерации. Статьей 284 гл. 25 НК РФ установлена максимальная ставка налога в части, поступающей в эти бюджеты, – 18 %. Если конкретный субъект Федерации не воспользовался правом снизить эту ставку (но не более, чем до 13,5 %), налог взимается по максимальной ставке.

Такой же принцип установлен и для налога на имущество организаций. Если субъект Федерации не определил собственную ставку, налог взимается по максимальной ставке – 2,2 % среднегодовой стоимости имущества. Но федеральный законодатель не устанавливает нижнего предела снижения ставки.

Следует различать ситуацию, когда федеральный закон устанавливает и определяет все существенные элементы налога, за исключением ставки. Такой налог не может взиматься до тех пор, пока субъект Федерации не примет нормативного акта, устанавливающего ставку, и не введет его в действие.

Например, Закон РСФСР от 11 октября 1991 г. № 1738-I «О плате за землю» устанавливал круг плательщиков земельного налога, виды облагаемых земель, порядок исчисления и уплаты налога, сроки уплаты, но не устанавливал ставок. В законе были даны лишь общие подходы к их определению, в частности, что размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год. Конкретные ставки налога устанавливались органами законодательной (представительной) власти субъектов Федерации.

Но такой порядок установления ставок предполагает определенную расторопность региональных и местных органов власти. Они могут утратить доходный источник, если по какой-то причине не сумеют принять и опубликовать в должные сроки нормативный акт о величине ставок.

Предотвращая это, НК РФ оговорил, что в случае, если налоговые ставки земельного налога не определены нормативными правовыми актами органов муниципальных образований, налогообложение проводится по ставкам, указанным в НК РФ (п. 3 ст. 394).

К региональным и местным налогам можно отнести только те налоги, взимание которых невозможно без принятия субъектом Федерации или органом местного самоуправления соответствующего нормативного правового акта.

Таким образом, к региональным и местным налогам можно отнести только те налоги, взимание которых невозможно без принятия субъектом Федерации или органом местного самоуправления соответствующего нормативного правового акта.

С целью обеспечения финансовой самостоятельности местного самоуправления, помимо местных налогов, в муниципалитете может проводиться самообложение граждан. В современном законодательстве «самообложение граждан» определяется как разовые платежи граждан для решения конкретных вопросов местного значения. Размер платежей в порядке самообложения граждан устанавливается в абсолютной величине, равным для всех жителей муниципального образования, за исключением отдельных категорий граждан, численность которых не может превышать 30 % общего числа жителей муниципального образования и для которых размер платежей может быть уменьшен (ст. 56 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»).

Налоги объединений региональной экономической интеграции

В современном мире заметна тенденция к экономической интеграции государств. Наиболее простая форма интеграции – зона преференциальной торговли. Следующая по степени интеграции – зона свободной торговли. Далее по уровню экономической интеграции следует таможенный союз. На основе таможенного союза возможно создание единого экономического пространства (общего рынка), в котором гарантируется свобода передвижения не только товаров, но также услуг, капиталов и рабочей силы (так называемые четыре свободы). С возможностью проведения единой финансово-валютной политики создается экономический союз введением единой валюты (Европейский союз). После экономического союза открывается возможность политического союза с единой внутренней и внешней политикой^[61].

Создание таможенного союза обычно отражается на налоговой системе государств-участников, поскольку ряд налогов унифицируется – в основном это налоги, связанные с пересечением границ. Государство уступает часть своих суверенных прав по установлению налогов в пользу региональной экономической интеграции (на основе международных соглашений или созданием наднациональных органов). Выделяется особая группа налогов – налоги региональной экономической интеграции. Чаще всего создается единый документ (Директива в ЕС или Таможенный кодекс в ЕврАзЭС), в котором унифицируются все или часть норм о налоге. Поскольку принудительное взимание таких налогов по-прежнему проводится конкретными государствами, было бы не совсем верно называть, например, НДС, налогом Европейского союза, хотя его нормы по большей части унифицированы. Тем не менее для научных целей выделяют налоги объединений региональной экономической интеграции (или на более высоком уровне интеграции – организации региональной экономической интеграции).

Россия входит в Евразийское экономическое сообщество (ЕврАзЭС), в рамках которого формируется Таможенный союз с созданием единой таможенной территории, а в последующем и единого экономического пространства.

С июля 2010 г. в России, Белоруссии и Казахстане вступил в силу Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного совета Евразийского экономического сообщества от 27 ноября 2009 г. № 17). С вступлением этого документа в силу возникла новая категория налогов – налоги Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС. К налогам Таможенного союза относятся налог на добавленную стоимость и акциз (акцизы), взимаемые таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза. Таможенный кодекс Таможенного союза устанавливает таможенную пошлину – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Налоги и таможенная пошлина входят в более общее понятие – таможенные платежи (ст. 70 ТК ТС) Таможенного союза, к которым относятся:

- ввозная таможенная пошлина;
- вывозная таможенная пошлина;
- налог на добавленную стоимость, взимаемый при *ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза*;
- акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;
- таможенные сборы.

Таможенные платежи Таможенного союза устанавливаются Таможенным кодексом Таможенного союза и законодательством стран – членов Таможенного союза с учетом международных договоров стран – членов Таможенного союза.

Таможенные пошлины и налоги Таможенного союза уплачиваются (взыскиваются) в государстве – члене Таможенного союза (ст. 84 ТК ТС). Таможенные пошлины, налоги упла-

чиваются в валюте государства – члена Таможенного союза, в котором подлежат уплате таможенные пошлины, налоги.

Уплаченные (взысканные) суммы ввозных таможенных пошлин подлежат зачислению и распределению между государствами – членами Таможенного союза в порядке, установленном международным договором государств – членов Таможенного союза – Соглашением об установлении и применении ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), подписанным в Санкт-Петербурге 20 мая 2010 г.^[62]

2.7. Общие и целевые налоги

Как правило, налог не имеет цели покрыть какой-нибудь конкретный расход. Это обосновывается необходимостью избежать подчинения совершаемых расходов поступлению отдельных видов доходов. Налоги, не предназначенные для финансирования конкретного расхода, называют общими. Но в ряде случаев представляется целесообразным введение целевых налогов, собираемых для финансирования конкретных расходов бюджета.

Во-первых, с психологической точки зрения налогоплательщик с большей готовностью уплачивает налог, в пользу которого он уверен. Так, налог с владельцев автотранспортных средств в Москве имел целевую направленность на реконструкцию кольцевой автодороги.

Во-вторых, эти налоги могут вводиться для придания большей независимости конкретному государственному органу^[63].

В-третьих, целевой характер налога может оправдываться тем, что необходимость затрат вызвана получением определенных доходов. Так, добыча полезных ископаемых вызывает необходимость проведения природно-восстановительных работ, работ по разведке новых месторождений. Поэтому пользователи недр уплачивают целевой налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ).

Установление целевых налогов должно быть обусловлено конституционно значимыми целями.

Однако необходимо учитывать, что одним из конституционных принципов установления налогов и сборов служит принцип ограничения их специализации. По общему правилу налог не предназначен для определенного расхода. Это одно из обязательных условий стабильности государственного бюджета и гарантии выполнения государством своих социальных и иных функций. Основание этого принципа закреплено в Конституции РФ в виде требования всеобщности и единства бюджета (ст. 114).

В допетровскую эпоху за отдельными приказами закреплялись свои источники доходов. Практически это означало, что определенные расходы покрывались за счет целевых поступлений: армия содержалась за счет подушного налогообложения, кабацкие сборы шли на нужды флота, соленные сборы – на дворцовые расходы и т. д.

Установление целевых налогов должно быть обусловлено конституционно значимыми целями. Для введения целевого налога следует обосновать с конституционных позиций необходимость финансирования того или иного расхода именно за счет целевых поступлений.

Целевые налоги предназначаются непосредственно для покрытия определенных расходов. Поэтому установление целевого налога требует особого механизма обособления поступающих средств. Для этого учреждаются дополнительный бюджет и специальные счета учета сумм налога. Если для финансирования отдельного мероприятия установлен целевой налог, то проведение мероприятия всецело зависит от этого налога: нет конкретных поступлений – нет и конкретного расхода.

2.8. Регулярные и разовые налоги

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

Уплата **разовых налогов** связывается с событиями, не образующими системы. Поэтому нормативные акты об этих налогах не содержат положения о налоговом периоде. Пример разового налога – налог на сверхприбыль, иногда взимавшийся в разных государствах в связи с неожиданными изменениями конъюнктуры (сверхприбыль от приватизации, от изменений цен на нефть и др.).

Разовый налог не означает однократности. Главное, что обстоятельства, порождающие обязанность их уплаты, возникают не на постоянной основе. Например, уплата таможенной пошлины зависит от факта импорта или экспорта товара. Для конкретного плательщика экспортно-импортная операция может быть непостоянной, случайной, хотя число таких операций не ограничено. К разовым относится также налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

2.9. Налоги и специальные налоговые режимы

Водораздел между налогами и специальными налоговыми режимами – это способ налогообложения. Специальные налоговые режимы стоят особняком от прочих налогов и сборов и обеспечивают наиболее оптимальный вариант обложения деятельности, где сложно учитывать объект налогообложения и затраты на контроль серьезно превосходят собираемые суммы. Специальный налоговый режим используется также в случаях, когда налоговый механизм необходим для получения государством особого рода доходов в рамках взаимоотношений с инвестором. При этом инвестор требует гарантий от неопределенностей и изменений во внутреннем налоговом законодательстве государства (доходы по соглашениям о разделе продукции).

Термин «специальный налоговый режим» появился в Налоговом кодексе в самой первой редакции ст. 18 НК РФ. Но способ налогообложения, при котором все виды платежей и контроля над мелким бизнесом заменяются одним видом платы за место или одним заранее уплаченным общим налогом на заранее определенный или вмененный доход, известен в России и за рубежом очень давно^[64].

В российской налоговой системе до введения термина «специальный налоговый режим» существовали аналогичные способы взимания налогов. Например, Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»^[65] предусматривал замену уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период (упрощенная система налогообложения). Объектом обложения единым налогом организаций в упрощенной системе налогообложения устанавливался совокупный доход, полученный за отчетный период (квартал), или валовая выручка, полученная за отчетный период. Объект налогообложения выбирал орган государственной власти субъекта Российской Федерации. В 1998 г. был принят закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»^[66].

В современном законодательстве специальный налоговый режим представляет собой особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов

в течение определенного времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных федеральными законами.

В современном законодательстве специальный налоговый режим представляет собой особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных федеральными законами.

По действующему законодательству к специальным налоговым режимам относятся:

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

Существуют и другие основания деления налогов на виды. Некоторые из них рассмотрены в главе 4 «Элементы юридического состава налога».

Глава 3

Принципы налогообложения

3.1. Развитие принципов налогообложения

Одна из основ построения правовой системы современной России – признание в качестве ее базы общечеловеческих ценностей. Налоговое право как неотъемлемая часть системы не чуждо идеям социальной справедливости, демократическим принципам, выработанным тысячелетней историей финансов и сформулированным в эпоху буржуазных революций. Само появление и развитие налогового права связано с демократизацией общества, с идеей правового государства.

Русский исследователь-финансист П. П. Гензель замечал, что «в Древнем мире были прекрасно известны технические приемы обложения, разнообразные кадастры и утонченные способы взыскания, но тем не менее у народов древности податная система есть только признак рабства или следствие крайнего деспотизма»^[67]. Прямые налоги абсолютно не соответствовали античным представлениям о свободном государстве и свободных гражданах. Граждане участвовали в формировании казны лишь на частно-правовой основе под более или менее благовидным предлогом. Даже внесение предложения о взимании налога (налогом могло облагаться только имущество, и то лишь в исключительных случаях и в почетной форме) требовало предварительного одобрения, без чего рассматривалось как нечто запретное и даже преступное. Лишь покоренные народы обрекались на уплату прямых налогов.

Черный обелиск ассирийского царя Салманасара III

IX в. до н. э. Подданные ведут слона и трех обезьян в подарок царю. На нижней панели изображены носильщики дани.



Если покоритель взимал налог, то взамен дани, взамен того, чтобы не отнять всего имущества покоренных. Завоеватель руководствовался при этом соображениями выгоды, выбирал: получить дань (налог) или отрубить головы. Финансовое насилие практиковалось и по отношению к коренному населению, но рассматривалось всегда как тиранический акт. Излагая финансовую историю Древнего Рима, П. П. Гензель писал: «Нет ничего удивительного, что тот император, который впервые возвел императорскую власть до крайних пределов, что этот император и сделался самым крайним финансовым насильником. Это был Диоклециант»^[68]. Одним из самых страшных проявлений деспотизма этого монарха, по оценкам современников, было распространение на всю Италию, на свободных граждан поземельного обложения, применявшегося ранее лишь в провинциях. П. П. Гензель делает вывод: «В Древнем мире не было финансового права, так как тогда не знали податного порядка в современном смысле. Тогда знали финансовое насилие, практиковавшееся по отношению к покоренным народам»^[69]. Финансовые органы того времени можно было поставить в один ряд с военным ведомством: военное ведомство грабило другие страны, финансовое – собственный народ.

Яркую иллюстрацию негативного отношения к налогу как к орудию насилия дает нам Евангелие: «Иисус... сказал: как тебе кажется, Симон: цари земные с кого берут пошрины или

подати – с сынов ли своих или с посторонних? Петр говорит Ему: с посторонних. Иисус сказал ему: итак, сыны свободны».

5

ОЛАФ МАГНУС

Взыскание налогов мечом 1555 г. «История северных народов»

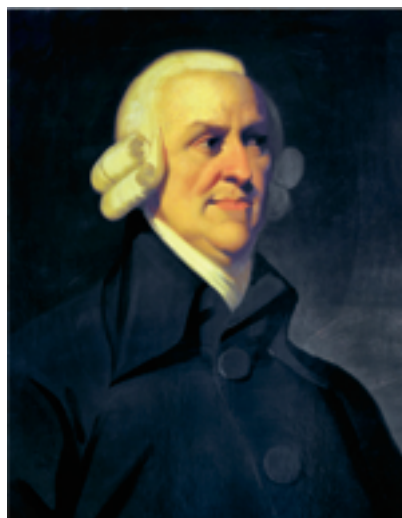


De tyrannica feueritate, & exactiōe præfectorum.

Платеж налоговый по форме может быть выражением финансового гнета, насилием в отношении подвластных, институтом, не имеющим ни малейшего отношения к правовой государственности.

Какие же перемены должны были произойти, чтобы классик экономической науки Адам Смит мог с полным основанием сказать, что налоги для тех, кто их выплачивает, признак не рабства, а свободы?^[70] По А. Смигу личная независимость лица возможна только на основе права собственности. Реализации этого права соответствует такая налоговая система, которая основана на законном порядке платежей и не подрывает хозяйственной самостоятельности налогоплательщиков.

6 Адам Смит (1723–1790), шотландский экономист и философ, видный представитель классической буржуазной политической экономики, автор знаменитого произведения «Исследование о природе и причинах богатства народов».



В. ТИЦИАН

Христос и динарий Кесаря 1516 г.



Динарий кесаря

По евангельскому сюжету фарисеи, желая уловить Иисуса в словах, подослали к нему своих учеников, вопрошающих, кому следует платить подать – римскому императору, которому подвластна Иудея, или ему, Христу, назвавшему себя царем Иудейским. Отказ платить налоги Риму считался тягчайшим преступлением.

Иисус отвечал: «Лицемеры, вы меня пытаетесь уловить в словах? Покажите мне монету, которой вы платите налог». Они принесли Ему динарий. Иисус спросил их: «Чье здесь изображение и чье здесь имя?» – «Кесаря», – ответили они. Тогда Иисус сказал: «Так и отдавайте кесарево кесарю, а Божее – Богу».

Четыре принципа А. Смита

А. Смит сформулировал и обосновал четыре принципа, ставших впоследствии знаменитыми, которые должны быть реализованы в налоговой системе демократического государства: справедливость, определенность, удобство, эффективность.

Первый принцип – справедливость – сформулирован Адамом Смитом так: «Подданные государства должны делать взносы с целью поддержания деятельности правительства, которые как можно точнее пропорциональны экономическим возможностям налогоплательщиков, т. е. пропорциональны доходам, которые они получают благодаря государственному устройству общества».

А. Смит считал, что принципу справедливости соответствует пропорциональное налогообложение, когда лица с разными доходами вносят в бюджет одинаковую долю своих доходов. Пропорциональность соответствовала существовавшим во времена А. Смита социально-экономическим условиям.

Принципы налогообложения по А. Смит:

- справедливость;
- определенность;
- удобство;
- эффективность.

Позже принцип справедливости значительно трансформировался под влиянием изменившихся экономических, политических и социальных обстоятельств. Он приобрел два аспекта: «справедливость по горизонтали» и «справедливость по вертикали».

Исходя из более широкого принципа равенства одинаковые факты должны получать единую оценку. Поэтому лица, находящиеся в равном положении и получившие одинаковый налогооблагаемый доход, должны уплачивать налог по единым ставкам. В этом суть «справедливости по горизонтали».

Те же, кто располагает разными материальными возможностями, должны отчуждать в виде налогов разные доли своих доходов. Поэтому к более высоким доходам с позиции чистой теории должны применяться повышенные ставки налога. Это обусловлено определенными социальными воззрениями и направлено на перераспределение доходов. Так понимается «справедливость по вертикали».

Принцип определенности, который также можно назвать и принципом законности, означает, что налог, который лицо обязано платить, должен быть определен точно, а не произвольно. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и для плательщика, и для другого лица.

«Государь, взимающий со своих подданных несправедливые налоги, рискует остаться либо без налогов, либо без подданных».
(Дени Дидро, 1713–1784, французский писатель, философ-просветитель)

Этот принцип выполняет подчиненную роль по отношению к принципу хозяйственной самостоятельности (личной независимости) субъекта. А. Смит оценивал его не с точки зрения гарантии бюджетных поступлений, а с позиции обеспечения независимости, самостоятельности плательщика. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое налогом, отдается в большей или

меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку. «Точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности»^[71].

Третий принцип – удобство – требует, чтобы каждый налог взимался в такое время и таким способом, какие наиболее соответствуют соображениям удобства для налогоплательщика.

«Произвольные налоги служат источником притеснений и злоупотреблений; они предствляют необъятный простор для несправедливостей, мести, зависти, жадности и других страстей».
(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ)

Удобные и необременительные способы уплаты налога должны обеспечить как можно меньшее влияние налогообложения на экономическое поведение лица и устранить разрушающее воздействие на рынок. В современной науке этот принцип получил название принципа нейтральности налогообложения.

Принцип эффективности налоговой системы означает, что правила взимания налога должны быть таковы, чтобы налог извлекал из кармана налогоплательщика как можно меньше сверх того, что поступает в казну. Иначе говоря, это требование применения дешевых методов администрирования в налоговой системе. Если сбор налогов требует использования труда большого числа чиновников, так что значительная часть собранных налогов расходуется на их оплату, то налоговая система будет неэффективной.

Римский император Тит Флавий Веспасиан

Изображение на монете



Деньги не пахнут

Римский император Тит Флавий Веспасиан (годы правления 69–79 гг. н. э.) ввел налог на общественные туалеты – «латрины». Народ стал называть этот побор «мочевым налогом». Когда сын императора Тит упрекнул отца, что тот ввел позорный налог, Веспасиан поднес к его носу деньги и спросил, пахнут ли они? Ответ был отрицательный. Тогда император заметил: «А ведь они от мочи».

На основе этого эпизода, описанного римским историком Светонием (ок. 70–140 гг. н. э.) в произведении «Жизнь двенадцати Цезарей», благодаря писателю-сатирику Ювеналу (ок. 60–127 гг. н. э.) и другим римским авторам позднее появилась крылатая фраза: «Pecunia non olet».

Р. ДОЙЛ

Отмена налога на окна 1850 г.

В журнале Punch Семья встречает солнечный свет, раскрывая заколоченные окна после отмены оконного налога.



А. Смит отметил и другие признаки неэффективной системы налогообложения.

Принцип эффективности нарушается, если правила налогообложения допускают возможность официальным лицам чинить препятствия предпринимательской деятельности, дающей работу и средства существования множеству людей.

Неэффективна налоговая система, которая предусматривает наложение таких санкций за налоговые правонарушения, которые разоряют налогоплательщика и тем самым уничтожают основу будущих доходов.

Принципу эффективности не соответствуют некоторые методы налогового контроля, унижающие достоинство налогоплательщика, нарушающие его гражданские права. Мораль-

ный ущерб от таких мероприятий соизмерим с суммой, которую налогоплательщик согласился бы заплатить, лишь бы оградить себя от неприятных процедур. Например, исследуя первую историческую форму домового налога – подымную подать, А. Смит замечает: «Для того чтобы удостовериться, сколько очагов в доме, сборщику налогов надо было осматривать комнаты в нем. Это неприятное посещение сделало налог невыносимым. Поэтому вскоре после революции он был отменен как “клеймо рабства”»^[72].

Правила, выработанные А. Смитом, ввели налоговую практику в определенное русло, ограничивающее произвол правительства, направленное на создание взаимных прав и обязанностей граждан и государства. Принципы налогообложения – это направления поиска компромиссов между противоположными интересами налогоплательщиков (сохранить сбережения) и государства (сформировать бюджет).

Ф. ГРЭТЦ

Вмешательство налогов в частную жизнь 1892 г.

В журнале *Lustige Blätter* Карикатурное изображение правительства в виде летящего чертенка, вторгающегося в частную жизнь людей для оценки их финансового состояния.



Еще один важный вывод делает А. Смит – принцип хозяйственной самостоятельности плательщика налога наилучшим образом реализуется в государствах с демократическим образом правления. Именно в таких странах создается возможность при взимании налогов избегать тщательного расследования обстоятельств частных лиц. Термин «взимание» по отношению к налоговой практике этих государств не совсем точен, ибо, как утверждает А. Смит, в небольшой республике, где население относится с полным доверием к своим чиновникам, где оно убеждено в необходимости налога для существования государства и уверено, что он будет добросовестно употреблен на эту цель, налоги платятся без принуждения, добровольно и добросовестно.

Итак, согласно А. Смиту, субъектом уплаты налога выступает лично независимый гражданин, обладающий определенной собственностью и получающий доход в результате самостоятельной хозяйственной деятельности.

Итак, согласно А. Смиту, субъектом уплаты налога выступает лично независимый гражданин, обладающий определенной собственностью и получающий доход в результате самостоятельной хозяйственной деятельности. Обязанность налогоплательщика уплатить налог в определенный срок и в установленном размере сопровождается его правом знать сумму налога и дату платежа, которые стабильно закрепляются законом. Кроме того, налогоплательщик имеет право на такой процесс взимания налогов, который не нарушал бы его основных политических прав и не стеснял его хозяйственной деятельности.

Гарантия соблюдения прав налогоплательщика

Что и как может гарантировать налогоплательщику соблюдение его прав? Ответ на этот вопрос постарались дать авторы французской декларации прав человека и гражданина 1789 г. Ряд принципов и положений декларации по заключенному в них социальному смыслу надформационен и выходит за пределы породившей его эпохи. Это суждение относится прежде всего к «маленькому кодексу политической жизни» (ст. 12–15 декларации), четыре из пяти статей которого содержат положения, необходимые для анализа правовой природы налога, прав налогоплательщика. Статья 12 декларирует общественный характер государственной власти, призванной обеспечить права человека и гражданина, действующей в «интересах всех, а не для личной пользы тех, кому она вверена». Статья 13 указывает на необходимость «общих взносов» на содержание такой власти, которые распределяются равномерно между всеми гражданами сообразно их возможностям. Содержание ст. 14 приведем полностью: «Все граждане имеют право подтверждать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходом и определять его долевым размером, основание, порядок и сроки взимания». Статья 15 устанавливает право гражданина требовать отчет у любого должностного лица по вверенной ему части управления.

«В деле налогов следует принимать в соображение не то, что народ может дать, а то, что он может давать всегда».
(Шарль Луи Монтескье, 1689–1755, французский просветитель, правовед, философ. Из книги «О духе законов» (1748))

Небольшой объем четырех статей вмещает все или почти все основополагающие принципы финансовой практики современной эпохи.

1. Государственная власть, говорится в декларации, создана в интересах всех. Термин «интерес» появился в результате осознания того факта, что не существует каких-либо задач государства, отличных от задач общества.

2. Никакие привилегии, преимущественные права не должны существовать без точного их определения в законе. Отсюда требования:

- всеобщности налога;
- податного равенства.

Принцип податного равенства, или иначе – требование равномерности обложения, предполагает прежде всего ликвидацию параллельных систем исчисления налога, утверждение одной универсальной: обложение на основе имущественного положения, а не каких-либо других признаков. Этот принцип имеет отношение не только к выбору объектов обложения, но и к установлению налоговых льгот. Льготы, основанные не на имущественном, а на социальном положении, должны быть объектом самого пристального внимания законодателей и общества.

11

Бостонское чаепитие 1789 г.

Раскрашенная гравюра Купера



No taxation without representation

«No taxation without representation» – нет налогов без представительства – под этим лозунгом шла борьба американских колоний за независимость от метрополии (1775–1783).

В 1773 г. английское правительство предоставило Ост-Индийской компании право беспошлинного ввоза чая в североамериканские колонии. Это поставило компанию вне конкуренции и нанесло серьезный удар по местным торговцам.

В декабре 1773 г. в Бостон вошли три судна с чаем. Он был объявлен к продаже по сниженной цене, но в нее входил небольшой налог в пользу Англии. Если бы американцы стали покупать этот чай, то тем самым признали бы право Англии облагать их налогом.

Ночью несколько колонистов, переодевшись в индейцев, пробрались на корабли и выбросили в море большую партию чая. Этот случай, обостривший конфликт колоний с метрополией и стимулировавший активные действия сторон, получил название «Бостонское чаепитие».

3. Два первых принципа непосредственно связаны с третьим – *принципом всеобщности участия в законодательстве*. Гражданам или их представителям принадлежат важнейшие законодательные полномочия в налоговой сфере: определять вид налога, объект обложения, ставку, устанавливать порядок его исчисления и взимания. Декларируется, кроме того, единство процессов сбора и расходования средств. Те же граждане и те же их представители не только вводят налоги, но и определяют направление их расходования, проводят контроль. Возможность гражданина всеохватно влиять на финансовую деятельность государства – важнейший вид деятельности и основа всякой другой деятельности государства – предопределил тот факт, что термин «налогоплательщик» употребляется для обозначения государственной правоспособности гражданина, используется как синоним слова «гражданин».

«Слишком большие налоги на предметы первой необходимости превращают подданных в нарушителей законов, и государство совершенно лишается тех средств, на которые рассчитывала его жадность».

(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ)

4. Так как право устанавливать налог закрепляется непосредственно за народом или его представителями и нет власти выше власти народа, то, следовательно, налог устанавливается актом высшей юридической силы, т. е. законом.

5. Декларация предусматривает разделение права облагать налогом и права взимать налог.

6. Декларация признает необходимость общественного контроля в сфере финансов.

Налоговое право тесно связано с идеей правового государства. Понятие и содержание налогового права не мыслятся в отрыве от двух основных идей: идеи неприкосновенности личности и идеи неприкосновенности частной собственности. Статьи декларации, провозгласившие эти принципы, отмечают важнейшие гарантии их реализации.

Декларация установила, что основная гарантия соблюдения прав налогоплательщика – налоговые полномочия народного представительства. При этом необходимо отметить, что акцент делался на право представительного органа соглашаться или не соглашаться на взимание налогов.



Вероятно, Николай Тургенев (1789–1871), русский экономист, участник движения декабристов, вдохновил А. С. Пушкина на знаменитую «экономическую» строфу из «Евгения Онегина»:

Бранил Гомера, Феокрита;
Зато читал Адама Смита
И был глубокий эконо́м,
То есть умел судить о том,
Как государство богатеет
И чем живет, и почему
Не нужно золота ему,
Когда простой продукт имеет.

Бюджетное право (право парламента утверждать государственный бюджет) рассматривается в декларации не как средство проведения финансовой политики посредством бюджетной дисциплины, а как способ обеспечения политических свобод граждан. Гарантией реализации прав налогоплательщика служило реальное разделение прав облагать налогом и взимать налог. Соблюдение прав налогоплательщиков обеспечивалось наличием эффективной защиты как в отношении исполнительных органов, собиравших налоги, так и в отношении представительных органов, облагавших налогом.

Для гарантии соблюдения прав граждан в декларации предусмотрено функционирование механизма действенного контроля в сфере финансов. Открытость, гласность деятельности представительных органов в сфере финансов были признаны необходимым условием функционирования общественного контроля. Праву контроля за деятельностью органов управления соответствовала обязанность должностных лиц отчитываться по вверенной части управления и обязательность для них решений, принятых по этим отчетам.

Российские принципы налогообложения

На российскую почву учение о принципах налогообложения было привнесено благодаря Н. И. Тургеневу, автору вышедшей в 1818 г. монографии «Опыт теории налогов»^[73]. Н. И. Тур-

генев обобщил распространенные в то время взгляды на роль налогов и принципы их взимания, способствовал их популяризации в России.

Необходимо отметить, что разработка правил налогообложения, направленных на сочетание интересов хозяйства и торговли, с одной стороны, и казны, с другой, велась в России задолго до появления труда Н. И. Тургенева. Стоит назвать «Книгу о скудности и богатстве» – выдающееся произведение петровской эпохи, подготовленное в 1724 г. купцом Иваном Тихоновичем Посошковым (1652–1726), его называют первым русским экономистом. В главе «О царском интересе» он отмечал, что «худой тот сбор, когда кто царю казну собирает, а людей разоряет, ибо если кто прямо государю своему тщится служить, то более собрания надлежит ему людей от разорения соблюдать, то оное собрание и скоро, и прочно будет».

В настоящее время вопрос о принципах налогообложения по-прежнему актуален. В различных странах ученые и специалисты государственных органов обращаются к исследованию этой проблемы, ключевой в процессе совершенствования налогового законодательства.

**«Требовать ныне уничтожения налогов значило бы требовать
уничтожения самого общества».**

(Н. И. Тургенев, 1789–1871, русский экономист)

Развитие *принципа справедливости* идет в направлении наиболее точного определения понятий «доход», «накопления», «платежеспособность», изучения и разрешения таких проблем налогообложения, как проблема эффективных налоговых ставок, переложения налогов, влияния инфляционных процессов на налогообложение, избежания налогов и уклонения от налогообложения и др.

Так, использование различных налоговых лазеек приводит к необходимости повышения ставок налогов, чтобы компенсировать недополучение доходов бюджетом. В результате добросовестные налогоплательщики вынуждены нести дополнительные обязательства. Реализация принципа справедливости в таком случае – это внесение изменений в налоговое законодательство, предотвращающих использование так называемых налоговых схем с целью уклонения от уплаты налогов.

В условиях инфляции номинальные доходы налогоплательщиков возрастают, хотя покупательская способность остается прежней или даже уменьшается. Тем не менее при прогрессивной системе налогообложения такие доходы облагаются подоходным налогом по более высоким ставкам, налогоплательщик вынужден уплачивать «инфляционный налог». Принцип справедливости требует, чтобы законодатель налоговой индексацией или другими методами (например, переход к плоской шкале налогообложения) учитывал «эрозию доходов».

Акцизы – фискальные надбавки к цене товаров – уплачивают в бюджет производители подакцизных товаров. Однако тяжесть налогообложения может перекладываться на потребителей этих товаров, которые оплачивают акцизы в составе цены товара. Это пример экономического переложения налогов. Принцип справедливости был бы нарушен, если бы акцизами облагались товары первой необходимости, одинаково востребованные как состоятельными, так и малообеспеченными гражданами. Налог несправедлив, поскольку уплата одинаковой суммы налога означает изъятие большей доли из дохода бедняка и меньшей доли из дохода богача.

Принцип справедливости никогда не утратит своей актуальности и не будет полностью исследован, поскольку он имеет чрезвычайно подвижное содержание, изменяющееся вслед за условиями жизни общества. «Трудно найти другое такое понятие, к которому законодатели столь часто прибегали на словах и которое так часто оказывалось ущемленным на практике, как справедливость. Пожалуй, справедливость можно назвать “синей птицей” юриспруденции: она так же желанна и так же неуловима. Справедливость давно уже признана основным принципом законодательства, но вряд ли сейчас можно найти страну, где могут, не кривя душой, признать, что у них этот принцип нигде не остается затушеванным. В полной мере это отно-

сится и к налоговому праву. Не только в России, но даже в странах благополучной Европы граждане очень редко бывают довольны своей налоговой системой, причем в качестве основного ее недостатка чаще всего указывается именно ее несправедливость»^[74].

Принцип определенности современные исследователи тесно связывают с проблемой стабильности налогового законодательства. Налогоплательщик должен точно знать не только условия взимания того или иного налога, но и быть уверенным, что эти условия останутся неизменными в течение определенного периода. Глобальная неопределенность воспитывает недоверие к государству и представляет собой серьезное препятствие развитию производства и повышению благосостояния граждан.

Необходимо учитывать, что стабильность налогового законодательства важна не сама по себе, а как средство достижения общей экономической стабильности. Это периодически требует внесения поправок в налоговое законодательство для устранения обнаружившихся неточностей, пробелов, применения новых мер регулирующего воздействия, перераспределения тяжести налогообложения и т. п.

«Безопасность и собственность могут существовать лишь в таком государстве, где налоговая шкала не меняется каждый год».
(*Наполеон I Бонапарт, 1769–1821, французский император*)

Поэтому налоговая система должна быть гибкой, способной использовать меры налоговой политики в целях стабилизации и экономического роста. Непростая задача ученых, политиков, правоприменителей состоит в том, чтобы вырабатывать и совершенствовать такие методы проведения налоговой реформы, которые бы не в ущерб возможностям налогоплательщиков предвидеть свое экономическое будущее позволяли эффективно влиять на налоговую систему в целях реализации экономической политики.

Современные исследователи выделяют ряд новых аспектов **принципа эффективности**. Признано, что сопутствующие уплате налогов затраты плательщиков не должны быть велики. Однако такие затраты могут даже превышать административные расходы, связанные со сбором налогов, контролем за их уплатой. Так, предприятия для выполнения возложенных на них законом функций по удержанию подоходного налога из заработной платы рабочих и служащих вынуждены нести расходы по содержанию соответствующих работников бухгалтерии. Нечеткое, непонятное налоговое законодательство вынуждает налогоплательщиков нести расходы на оплату консультантов, а при возникновении споров с налоговыми органами – на оплату адвокатов. Изменения налогового законодательства, помимо указанных затрат, вынуждают плательщиков нести расходы по адаптации их учетных систем к изменившимся условиям.

В результате возникают новые специальности, складываются целые отрасли экономики для обслуживания налогоплательщиков: аудиторы, консультанты, налоговые адвокаты и др.

«Усложненный сбор является бесполезным притеснением; он только увеличивает тяжесть налога, не давая никаких преимуществ правительству; он лишь позволяет обогащаться за счет народа людям, которые ненавистны народу, поскольку последний видит в них причину своих бедствий».

(*Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ*. Из книги «Естественная политика, или Беседы об истинных принципах управления. Беседа седьмая «О политике вообще» (1773))

Такие расходы, увеличивающие налоговый гнет, редко когда подсчитываются в масштабах национальной экономики. По данным английских исследователей, они составляют приблизительно от 2,5 до 4,4 % собираемых сумм налогов^[75].

В ходе совершенствования налогового законодательства баланс расходов должен смещаться от расходов налогоплательщика к административным расходам. Естественно, их совокупный размер не должен увеличиваться.

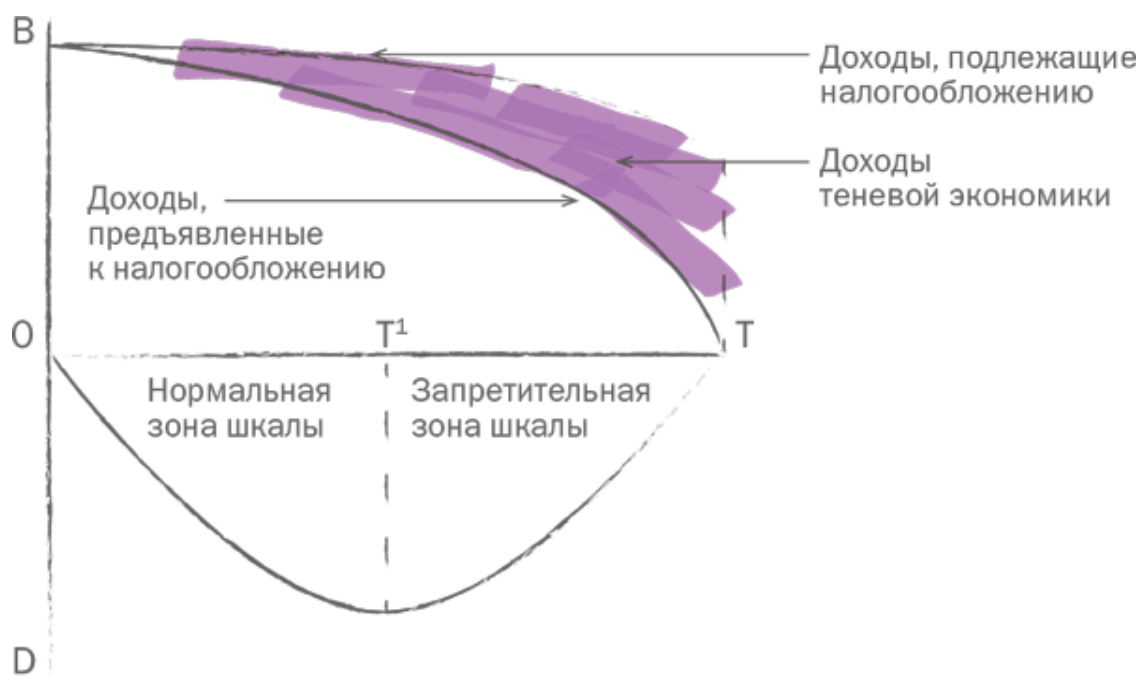
Дальнейшее развитие получил и **принцип нейтральности налогообложения**. Признано, что налогообложение из-за высоких размеров может приводить к «эффекту замещения», когда налогоплательщики исключительно из-за налоговых факторов реструктурируют свою деятельность с целью снижения расходов на уплату налогов. Это выражается, например, в том, что работники стараются сократить объем своего рабочего времени, так как из-за налогообложения нет стимулов увеличивать заработки; посильную домашнюю работу человек старается сделать сам, а не с помощью привлеченных мастеров, поскольку с зарабатываемых для их оплаты средств надо уплачивать налог, так что экономичнее потратить время не на зарабатывание средств, а на самостоятельное выполнение работы; предприниматели отказываются от перехода к более выгодному бизнесу, если остающаяся при этом после налогообложения сумма не сможет покрыть издержек, понесенных в связи с изменением рода деятельности.

Помимо «эффекта замещения» высокое налогообложение заставляет компании искать формы оплаты труда, не связанные с выплатой денег и трудноуловимые для налогообложения. Используются формы предоставления работникам различных благ и привилегий, которые трудно оценить в денежном выражении, например, предоставление служебного автомобиля, беспроцентных ссуд и т. п. Так, в США около трети вознаграждений руководящему составу и рядовым сотрудникам компаний предоставляется именно в этих формах^[76].

Зависимость доходов бюджета от прогрессивности налогообложения

Неадекватный налоговый гнет побуждает налогоплательщиков активно искать различные способы избежания налогов, как законные, так и не вполне.

Подрыв стимулов к труду в результате высокого налогового гнета оборачивается, таким образом, недополучением доходов бюджетом. Зависимость поступлений в бюджет от величины налоговых ставок была в схематичном виде представлена экономистом из Южно-Калифорнийского университета (г. Лос-Анджелес) А. Лэффером. Составленный им широко известный график зависимости доходов бюджета от прогрессивности налогообложения получил название «кривая Лэффера».



Зависимость доходов бюджета от прогрессивности налогообложения: В – налоговая база; заинтересованность в легальном заработке; D – доходы бюджета; Т – прогрессивность налогообложения (ставка налога %).

Концепция, отраженная на графике, подразумевает, что до определенного предела (Т¹) повышение ставки налога увеличивает, хотя и замедляющимися темпами, сумму доходов бюджета. Побудительные мотивы участников экономического процесса при этом серьезно не затрагиваются, поэтому заинтересованность в легальном заработке, общий объем производства (верхняя кривая) сокращаются медленнее, чем возрастает норма налогообложения.

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.

Комментарии

1.

См.: Закон СССР от 7 мая 1960 г. «Об отмене налогов с заработной платы рабочих и служащих» // Ведомости ВС СССР. 1960. № 18. Ст. 135.

2.

Принят Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

3.

См.: Вермуш Г. Аферы с фальшивыми деньгами. Из истории подделки денежных знаков / Пер. с нем. – М.: Международные отношения, 1990.

4.

См.: Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Петроград: Наука и школа, 1919. – С. 59.

5.

См.: Амеллер М. Парламенты. Сравнительное исследование структуры и деятельности представительных учреждений 55 стран мира. – М., 1967. – С. 368.

6.

См.: Вопросы советского бюджетного права: Сб. статей / Под ред. Т.И. Боголепова. – М., 1940. – С. 18.

7.

См., например: Конституция Итальянской Республики, ч. 2 ст. 75 // Конституции буржуазных стран. – М., 1982. – С. 138.

8.

Федеральный конституционный закон от 10 октября 1995 г. № 2-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» предусматривал, что на всероссийский референдум не могут выноситься вопросы о налогах и бюджете (п. 3, 4 ч. 2 ст. 3). См.: СЗ РФ. 1995. № 42. Ст. 3921; Федеральный конституционный закон от 28 июня 2004 г. № 5-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» установил, что на референдум не могут выноситься вопросы, отнесенные Конституцией РФ, федеральными конституционными законами к исключительной компетенции федеральных органов государственной власти (подп. 10 п. 5 ст. 6). Эта формулировка фактически содержит запрет.

9.

Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – С. 251–252.

10.

См.: Годме П.М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978. – С. 377; Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 35–36.

11.

Государственное право Германии. В 2 т. – М.: ИГП РАН, 1994. – Т. 2. – С. 127.

12.

См.: Годме П.М. Указ. соч. – М.: Прогресс, 1978. – С. 366.

13.

Принят Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824 (с изм. и доп.).

14.

Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 111 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в ред. от 19 июля 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

15.

Государственное право Германии: В 2 т. – М.: ИГП РАН, 1994. – Т. 2. – С. 149.

16.

См.: Государственное право Германии. Указ. соч. – С. 150.

17.

См.: Годме П.М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978. – С. 392.

18.

См.: Федеральный закон от 31 декабря 1995 г. № 226-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О государственной пошлине» // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 19 (с изм. и доп.).

19.

См.: Патентный закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3517-I // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 42. Ст. 2319.

20.

Государственное право Германии. Указ. соч. – С. 124–125.

21.

Государственное право Германии. Указ. соч. – С. 151.

22.

См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 31.

23.

См.: Калинина Л. Об уплате пени за несвоевременное перечисление страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации // Экономика и жизнь. 1995. № 28. – С. 15.

24.

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года “О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости

населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год” в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

25.

См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июля 1998 г. № 22-П «По делу о конституционности постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 “О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования”» и Постановление от 14 октября 1996 года № 1211 «Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы», а также особое мнение судьи Конституционного Суда РФ Российской Федерации А.Л. Кононова // СЗ РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

26.

См.: Радько Т.Н. Функции. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 253–254.

27.

См.: Пансков В.Г. Еще раз о назревших изменениях в российской налоговой политике // Российский экономический журнал. 1994. № 3. С. 18.

28.

См.: Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Попов О.Н. Функции налогообложения // Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – С. 60.

29.

См.: Налоги / Под ред. Д. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 51.

30.

См.: Петрова Г.В. Формирование институтов налогового законодательства: концептуальный аспект // Журнал российского права. 1997. № 7. С. 43.

31.

См. Юткина Т.Я. Налоги и налогообложение: учебник. – М.: Инфра-М, 1998.

32.

См.: Реутов В.П. Аспекты функционально-структурного подхода к праву. Материалы всероссийской конференции «Государство и право на рубеже веков: проблемы теории и истории». – М.: Изд-во ИГиП РАН, 2001. – С. 133.

33.

См.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – С. 110.

34.

См.: Налоги / Под ред. Д. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 42.

35.

См.: Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2000. – С. 23.

36.

См.: Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. – М.: Инфра-М, 1998. – С. 91.

37.

См.: Куксин И.Н. Налоговая политика России (теоретический и историко-правовой анализ): Дис. ... д-ра юрид. наук. – СПб., 1998.

38.

См.: Иловайский С.И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления. – Одесса, 1896.

39.

Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юрист, 2003. – С. 312.

40.

См.: Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: Учебник для вузов. – М.: ГУ ВШЭ, 2000. – 367 с.; Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 215 с.

41.

См.: Башимов Т.С. Налоги в системе государственного регулирования предпринимательства: Дис. ... канд. экон. наук. – М., 1999.

42.

См.: Барабаш О.Е. Экономико-математические методы в управлении инвестированием с помощью стимулирующей функции налогообложения: Дис. ... канд. экон. наук. – М., 1997; Киперман Г.Я., Белялов А.З. Налогообложение предприятий и граждан в Российской Федерации. – М.: МВЦ «Автолан», 1992.

43.

См.: Демчук Н.Н. Налоги: функции, структура, пути совершенствования // Налоговый вестник. 1998. № 4. С. 7–9.

44.

См.: Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги: теория и практика. – СПб.: Специальная литература, 1996. – 432 с.

45.

См.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – С. 111.

46.

См.: Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1994. – С. 48–49.

47.

См.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – С. 60–61.

48.

См.: Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 369.

49.

См.: Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 372.

50.

См.: Бабаев В.К. Теория современного советского права. – Н. Новгород: Изд-во Нижегород. ВШ МВД РСФСР, 1991. – С. 33.

51.

См.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – С. 71.

52.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001. – С. 177.

53.

Терра Б. Введение в налог на добавленную стоимость в ЕС. – Р.: OECD, 1995. – С. 5.

54.

См.: Пример судебного толкования, основанного на классификации налога: Решение Суда ЕС от 7 ноября 2013 г. См.: Налоговед, 2014. № 2. С. 13–29.

55.

Masgrave R., Masgrave P. Public finance in theory and practice. McGraw-Hill Book Company, 1984. – P. 223.

56.

См.: Финансовая энциклопедия / Под ред. И.А. Блинова и А.И. Буковецкого. – М.: Гос. изд-во, 1924. – С. 541–542, 572–575.

57.

См.: Терра Б. Указ. соч. С. 9.

58.

2 См. Терра Б. Указ. соч. С. 11.

59.

См.: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3820.

60.

См.: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3820.

61.

Кембаев Ж.М. Международная экономическая интеграция: разновидности и некоторые основные закономерности // Журнал российского права. – М.: Норма, 2008. – № 10. – С. 109–117.

62.

Бюллетень международных договоров, 2011 г., № 4.

63.

См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 2.

64.

Ильин А.Ю. Специальные налоговые режимы: правовой механизм применения, развития и совершенствования // Финансовое право. 2011. № 3. С. 20.

65.

СЗ РФ. 1 января 1996 г. № 1. Ст. 15.

66.

«Российская газета» от 6 августа 1998 г., № 31. Ст. 11.

67.

Гензель П.П. Очерки по истории финансов. Вып. 1. – М., 1913. – С. 48.

68.

Гензель П.П. Указ. соч. С. 41.

69.

Там же. С. 27.

70.

Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1962. – С. 611.

71.

Смит А. Указ. соч. С. 588.

72.

Смит А. Указ. соч. С. 603.

73.

О Н.И. Тургеневе и его книге см.: У истоков финансового права. – М.: Статут, 1998.

74.

Сотов А.И. Что есть справедливость? (Реализация принципа справедливости в Налоговом кодексе и действующем налоговом законодательстве) // Ваш налоговый адвокат. 1998. Вып. 4. С. 16.

75.

См.: Kirkbride J., Olowofoyeku A. Revenue Law. Principles and Practice. Tudor, 1998. – P. 8.

76.

См.: Русакова И.Г. Подоходный налог у нас и за рубежом // Менеджер. 1992. № 9–10. С. 10.