

О. С. Кириллова, Т. В. Муравлева

Конспект лекций по налогам и налогообложению



**Т. В. Муравлева
О. С. Кириллова**

**Конспект лекций по
налогам и налогообложению**

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=6191157

*О. С. Кириллова, Т. В. Муравлева. Конспект лекций по налогам и
налогообложению: Научная книга; Москва; 2009*

Аннотация

В книге изложены особенности системы налогового законодательства, регулирующего налоговые отношения в РФ, рассмотрены федеральные, региональные и местные налоги с юридических лиц, а также налогообложение физических лиц и специальные налоговые режимы. Данное пособие по дисциплине «Налоги и налогообложение» предназначено для студентов, обучающихся по специальностям: налогообложение, бухгалтерский учет, финансовый менеджмент.

Содержание

Лекция 1. Теоретические основы построения налогов	5
1. Экономическая сущность налогов	5
2. Принципы организации налогов	9
Принцип единства налоговой системы	13
Принцип подвижности (эластичности)	14
Принцип стабильности	15
Принцип множественности налогов	16
3. Функции налогов	21
4. Элементы налога	27
5. Классификация налогов	32
6. Система налогообложения	36
Лекция 2. Налоговое администрирование	47
1. Система законодательства, регулирующего налоговые отношения в Российской Федерации	47
Конец ознакомительного фрагмента.	51

**О. С. Кириллова,
Т. В. Муравлева
Конспект лекций
по налогам и
налогообложению**

Все права защищены. Никакая часть электронной версии этой 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 частного и публичного использования без письменного разрешения владельца авторских прав.

*** * ***

Лекция 1. Теоретические основы построения налогов

1. Экономическая сущность налогов

Налоги выступают источником формирования доходов бюджета государства, поэтому они неразрывно связаны с функционированием самого государства и соответственно напрямую зависят от уровня развития самого государства. По средствам налогов государство изымает и присваивает себе часть произведенного национального дохода и поэтому налоги и налоговая система напрямую зависят от уровня развития государственного механизма.

Налоги, налоговая система, налогообложение постоянно находятся в центре внимания всего общества в любом государстве, однако далеко не все, кто высказывает различные суждения о налогах, глубоко разбираются в их экономическом содержании, природе и социальном назначении.

Экономическая сущность налогов была впервые исследована в работах английского экономиста Д. Рикардо: «Налоги составляют ту долю продукта и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда уплачиваются в конечном счете из капитала или из дохода страны».

Определенный вклад в определение сущности налогов внесли ученые-экономисты России А. Тривус, Н. Тургенев, А. Соколов.

Так, по мнению Н. Тургенева: «налоги суть средства к достижению цели общества или государства, т. е. той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество, или при составлении государств»¹. А. Тривус считал, что налог представляет собой принудительное изъятие от плательщика некоторого количества материальных благ без соответствующего эквивалента. Конечно, в некотором отношении эквивалентом являются те услуги, которые оказывает плательщику государственная власть.

А. Соколов утверждал, что под налогом нужно разумеать принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия его расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики, без предоставления плательщикам его специального эквивалента.

Доктор экономических наук Д. Черник определяет сущность налогов как изъятие государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса.

НК РФ определено, что: налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций

¹ А.Н. Сергеев. Антология экономической классики. М.: Эконов-ключ, 1993. С. 86.

и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в их интересах государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Таким образом, налог: философская и историческая категория, отражающая все изменения реальной действительности, изменяясь в разные, применяемые в отдельные исторические периоды времени, формы и не теряющая своего сущностного содержания; экономическая категория, опосредующая процесс перераспределения стоимости преимущественно в денежной форме.

Экономическая природа налогов раскрывается в том, что налоги выступают косвенным регулятором развития экономики; являются инструментом структурного, антиинфляционного регулирования; это обязательный атрибут участников деловых отношений; это основной источник формирования государственных доходов; один из способов регулирования дефицита госбюджета; это одно из действенных средств достижения приемлемого социального равенства и справедливости в условиях рынка, распределения и перераспреде-

ления доходов различных социальных слоев населения; это один из инструментов воздействия на инвестиционную активность хозяйствующих субъектов².

Налоги – не только экономическая категория, но и финансовая: они выражают общие свойства, присущие всем финансовым отношениям, имеют свои отличительные признаки и черты, собственную форму движения, т. е. функции, которые выделяют их из всей совокупности финансовых отношений.

Совокупность предусмотренных законодательством налогов и обязательных платежей, взимаемых в государстве, а также принципов, форм и методов их установления, изменения, отмены, уплаты, взимания и контроля образует налоговую систему, которая призвана всемерно стимулировать развитие малого бизнеса, предпринимательства, отражать экономические интересы регионов и государства; она должна быть сопоставима с налоговыми системами стран с развитой рыночной экономикой.

Налоги необходимы для осуществления государством возложенных на него функций. Вводя налоги, увеличивая или уменьшая их, правительство имеет возможность препятствовать или содействовать определенным видам и формам экономической деятельности или производству, продаже, потреблению некоторых товаров.

² В.И. Федоров. Общая теория налогов. СПб.: Концерн. 2000. С. 34.

2. Принципы организации налогов

Основные принципы построения налоговой системы были сформулированы еще в XVIII в. (1776 г.) шотландским экономистом А. Смитом в труде «Исследование о природе и причинах богатства народов». А. Смит выделил четыре основополагающих принципа налогообложения:

1) подданные государства должны участвовать в содержании правительства соответственно доходу, которым они пользуются под покровительством и защитой государства. Соблюдение этого принципа или, наоборот, пренебрежение им приводит к равенству или неравенству в налогообложении;

2) налог, который обязан уплачивать отдельный субъект налога, должен быть точно определен (срок уплаты, способ платежа, сумма платежа);

3) каждый налог должен взиматься в то время и тем способом, когда и как плательщику удобнее всего его платить;

4) каждый налог должен быть задуман и разработан т. о., чтобы он брал и удерживал из кармана народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства. Кроме того, схема уплаты налога должна быть доступна для восприятия налогоплательщика, а объект налога должен иметь защиту от двойного (тройного) обложения.

К этим правилам А. Смита можно присоединить еще и

пятое: государство не должно вводить налогов, противных предписаниям нравственного, морального кодекса.

До Адама Смита и Мирабо (1761 г.) и Юсти (1766 г.), и Верри (1771 г.) выдвигали те же требования к налогообложению. Заслуга же Адама Смита в яркой и точной формулировке и обосновании принципов. Нужна была сильная и продолжительная борьба, прежде чем эти требования были признаны аксиомами.

Второе положение Смита имеет для нас мало реального значения (кроме большей удобочитаемости податных законодательств), а третье и четвертое, касающиеся техники обложения и издержек взимания, будучи общепризнанными, на практике осуществляются.

Четвертое положение Смита сводится к сущности к одному сокращению издержек производства. Это означает принцип экономии, принцип достижения наибольшего результата с наименьшими усилиями.

Немецкий экономист А. Вагнер (конец XIX в.) считал, что налогообложение в обществе базируется на следующих принципах: финансово-технических, включающих принципы достаточности и подвижности, народнохозяйственных, представляющих собой надлежащий источник и выбор отдельных налогов с принятием во внимание влияния обложения отдельных видов его на плательщиков, справедливости, в которую входят всеобщность и равнонапряженность, податного управления, предусматривающего определенность,

удобство и дешевизну взимания³.

Вагнер выделил:

- 1) финансовые принципы: достаточность обложения; подвижность;
- 2) народнохозяйственные принципы: выбор источника обложения, т. е. должны ли быть источником обложения только доход отдельного лица или и капитал его; как действует налог на плательщика, кто его в действительности несет, т. е. исследование вопроса о переложении налогов;
- 3) принципы справедливости: общность обложения; равномерность;
- 4) принципы налогового управления: определенность обложения; удобство для плательщика при платеже налога; вопрос о возможно меньших издержках по взиманию налогов.

Достаточность и подвижность Вагнер ставит во главе всех принципов, в противность многим другим финансистам, ставившим на первые места принцип справедливости, равномерности обложения и др.

Профессор М. Такер выделяет следующие современные принципы налогообложения:

- 1) уровень налоговой ставки должен устанавливаться с учетом возможностей налогоплательщика, т. е. уровня доходов;
- 2) необходимо прилагать все усилия, чтобы налогообло-

³ А.Н. Сергеев. Антология экономической классики. М.: Эконом-ключ. 1993. С. 123.

жение доходов носило однократный характер;

3) обязательность уплаты налогов;

4) система и процедура выплаты налогов должны быть простыми, понятными и удобными для налогоплательщиков и экономичными для учреждений, собирающих налоги;

5) налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к меняющимся общественно-политическим потребностям;

6) налоговая система должна обеспечивать перераспределение создаваемого валового внутреннего продукта.

На наш взгляд одно из ведущих мест в системе принципов налогообложения занимает система организационных принципов, через которые на практике осуществляется построение и структурное взаимодействие, реальное функционирование национальной налоговой системы.

Кроме того, организационные принципы налоговой системы обуславливают основные направления ее развития и управления. Именно от их содержания берут свои истоки многие базовые положения российских финансов вообще и налогообложения в частности. Поэтому их недооценка или недостаточная проработка на теоретическом уровне неизбежно вызовут проблемы во всей системе в целом.

В настоящий момент основные организационные принципы российской налоговой системы закреплены в Конституции Российской Федерации и в ч. I НК РФ. Многие организационные принципы были сформулированы в постановле-

нии Конституционного Суда России «О проверке конституционности положений» от 21.03.97 г. абзаца второго п. 2 ст. 8 и ст. 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.91 г. К организационным принципам российской налоговой системы относятся: принцип единства налоговой системы, принцип подвижности, принцип стабильности, принцип множественности налогов, принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов.

Принцип единства налоговой системы

Единство финансовой политики, включая налоговую, и единство налоговой системы закреплены в ряде статей Конституции Российской Федерации и прежде всего в подп. «б» ст. 114, согласно которому Правительство Российской Федерации обеспечивает проведение единой финансовой, кредитной и денежной политики. Это положение развивает одну из основ конституционного строя России – принцип единства экономического пространства (ст. 8 Конституции), означающий в т. ч., что на территории России не допускается установление таможенных границ, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, работ, услуг и финансовых средств (ст. 74 Конституции).

Кроме того, принцип единства налоговой системы обеспечивается единой системой федеральных налоговых орга-

нов. Именно поэтому согласно Конституции Российской Федерации не допускается установление налогов, нарушающее единство экономического пространства страны, т. е. недопустимо как введение региональных налогов, которое может ограничивать свободное перемещение товаров, работ, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое может позволить формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других территорий.

Принцип подвижности (эластичности)

Данный принцип был сформулирован еще в конце XIX в. немецким экономистом В. Вагнером, отмечавшим приоритет публичных интересов в налогообложении по сравнению с частными. Принцип подвижности гласит, что налог и некоторые налоговые механизмы могут быть оперативно изменены в сторону уменьшения или увеличения налогового бремени в соответствии с объективными нуждами и возможностями государства.

Этот принцип характерен не только для российской налоговой системы, переживающей свое становление, но и для устоявшихся и сформировавшихся налоговых систем (в 1992 г. в Германии в законодательство по подоходному на-

логу было сделано 125 поправок)⁴.

Кроме того, подвижность налогообложения проявляется в регулярном заполнении правовых пробелов в налоговом законодательстве страны. Часто подвижность выступает в качестве контрмер государства против активных действий части налогоплательщиков по уклонению от уплаты налогов. Поскольку не все налоги обладают подвижностью, налоговая система государства в обязательном порядке должна содержать в себе и такие налоги, которые при увеличении потребностей можно было бы увеличить. В то же время подвижность означает в первую очередь постепенное внутреннее развитие налоговой системы, но никак не ее качественное реформирование.

Реализация данного принципа в российской налоговой системе имеет серьезные недостатки. По мнению многих иностранных экспертов, частые и непредсказуемые изменения налогового законодательства являются одной из самых серьезных причин, по которым иностранные инвесторы отказываются работать в России.

Принцип стабильности

Согласно принципу стабильности налоговая система

⁴ *Ф.Х. Банхаев. Сравнительный анализ налоговых систем и его значение для совершенствования и реформирования налогового законодательства // Налоговый вестник. 2002. № 3. С. 94.*

должна действовать в течение ряда лет вплоть до налоговой реформы. Налоговая реформа по общему правилу недопустима. Введение налоговой реформы должно проводиться только в исключительных случаях в строго определенном порядке. Во многих зарубежных странах с давних пор сложилась нормотворческая практика, согласно которой любые изменения и дополнения, вносимые в налоговые законы, могут вступать в силу только с начала нового финансового года. Именно такое правило предполагалось установить в налоговой системе России в конце 1994 г. путем внесения соответствующих изменений и дополнений в Закон об основах налоговой системы.

Этот принцип обусловлен не только интересами налогоплательщика. Необходимо помнить, что смена налоговой системы объективно влечет к резкому сокращению налоговых поступлений в бюджет, а для восстановления равновесия необходим ряд лет.

Принцип множественности налогов

Данный принцип включает в себя несколько аспектов. Важнейшим является тот, согласно которому налоговая система государства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов обложения, комбинации различных налогов и объектов обложения. Комбинация различных налогов и облагаемых объектов должна об-

разовывать такую систему, которая бы отвечала требованию перераспределения налогов по плательщикам.

Другим по значимости аспектом этого принципа выступает недопустимость «бюджета одного налога», поскольку при неожиданном изменении экономической или политической ситуации доходная часть бюджета может просто не состояться.

Множественность налогов позволяет создать предпосылки для проведения гибкой налоговой политики государством, в большей мере уловить платежеспособность налогоплательщиков, выровнять и сделать общее налоговое бремя психологически менее заметным, отразить разнообразие форм доходов с учетом всех сторон экономической деятельности граждан и фирм, воздействовать на потребление и накопление.

Кроме того, из принципа множественности следует эффект взаимодополняемости налогов, согласно которому искусственная оптимизация по одному налогу неизменно влечет за собой рост платежей по другому.

В последнее время в странах Западной Европы, США и России широко обсуждается вопрос о замене множества налогов т. н. «единым налогом» (flat tax – плоский налог). Идея единого налога не нова, но пока она не нашла признания и поддержки ни в одном государстве мира.

Действительно, следует согласиться с предположениями об отмене надуманных и неэффективных налогов, об объ-

единении в один налог платежей со сходным объектом (например, введение единого социального налога взамен четырех самостоятельных отчислений предприятий во внебюджетные фонды). Кроме того, представляется необоснованным, когда государство стремится на каждую бюджетную проблему ввести какой-нибудь фискальный сбор.

Однако практически всегда необходимо учитывать, что любая налоговая система только тогда по-настоящему результативна, когда она предусматривает множественность налогов, т. к. установление единого налога имеет массу финансовых, политических и этических недостатков.

Единое экономическое пространство России предопределяет политику российского государства на унификацию налоговых изъятий. Этой цели служит *Принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов*, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления. Данное положение является проявлением государственно-правовой идеи фискального федерализма как основного способа распределения налоговых полномочий между федеральными и региональными властями, а также органами местного самоуправления. Стержень идеи – распределение налоговых доходов между различными уровнями бюджета на научной оптимальной основе.

В соответствии с Законом Российской Федерации «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему Рос-

сии» от 16.07.92 г. № 3317-ФЗ (с изм. и доп. от 11.11.2003 г.) п. 2 ст.18 Закона № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 11.11.2003 г.) был дополнен положением, согласно которому органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, которые не предусмотрены законодательством Российской Федерации, равно как и превышать ставки установленных налогов и налоговых платежей.

Необходимо отметить, что рассматриваемый принцип не был последовательным и однозначным в процессе развития налоговой системы страны. Так, с 01.01.94 г. после Указа Президента России от 22.12.93 г. № 2268 региональным и местным органам власти были предоставлены самостоятельные права по установлению и введению налогов. Даже после отмены этого положения (Указ Президента России от 18.08.96 г. № 1214) органы власти на местах продолжали практику «налогового творчества». Принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов нашел свое окончательное воплощение только после того, как этот вопрос стал предметом рассмотрения Конституционного Суда России, который в постановлении от 21.03.97 г. указал, что данный принцип фактически закреплён во взаимосвязанных п. 2 ст. 18, п. 1 и п. 2 ст. 20 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

В заключение хотелось бы отметить, что на протяжении

более четырех с половиной лет вышеуказанные организационные принципы отечественной налоговой системы подвергались тем или иным испытаниям, но тем не менее доказали свою жизнеспособность и необходимость.

3. Функции налогов

Функции налога – это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения доходов. Налоги и их функции отражают реальные базисные отношения, т. е. объективные закономерности движения налоговых отношений.

Следует отметить, что в отечественной и зарубежной литературе нет единого подхода к трактовке «функций» налога как экономической категории. В учебном пособии «Налоги» под редакцией Д.Г. Черника отмечается, что налоги выполняют главную распределительную функцию, контрольную функцию и стимулирующую подфункцию⁵. Другие авторы (М.В. Романовский, О.В. Врублевская) признают две налоговые функции: фискальную и регулируемую⁶.

Нам кажется интересной точка зрения, выделяющая две основных и четыре дополнительные (подфункции) функции налогов: фискальная функция налогов; экономическая (регулирующая) функция налогов. В рамках экономической (регулирующей) функции налогов рассматриваем четыре подфункции: перераспределительная; стимулирующая;

⁵ Д. Г. Черник. Налоги: Учебное пособие. М.: Финансы и кредит, 1999. С. 28.

⁶ М.А. Романовский. Налоги и налогообложение. СПб.: Армада. 2002. С. 22.

учетная; контрольная.

В действительности, исходя из глубинной экономической сущности самого понятия налога ему присуща прежде всего функция формирования бюджетного фонда государства, т. е. *фискальная*.

Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов – формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для осуществления собственных функций. Формирование доходов государственного бюджета на основе стабильного централизованного взимания налогов превращает само государство в крупнейший экономический субъект.

Именно эта основная функция налогов характерна для всех государств, в бюджетах которых доля налоговых поступлений колеблется от 80 до 95 % (в России в 2002 г. – 81,21 %).

Практически до начала 1930-х гг. фискальная функция являлась единственной, присущей налогам. Однако налоги, как и другие общественные явления, определенным образом эволюционируют, их глубинное экономическое содержание по мере развития государственного устройства, главными ориентирами которого уже становится обеспечение экономического роста и социального спокойствия, изменяется.

Исходя из теории Дж. Кейнса «О встроенных регуляторах» (бюджете и налогах) последние превращаются в уни-

версальные финансовые инструменты экономического регулирования. Частные случаи, когда введение налогов диктуется не фискальными интересами государства, а достижением определенных целей в стимулировании экономического роста, снятии социальной напряженности, улучшении качества жизни населения страны, приобретают черты системного характера.

Так, например, в США, а также в странах ЕС обсуждается и уже частично внедряется идея введения т. н. «зеленых» налогов, призванных не только в определенной степени пополнять государственные бюджеты, но и «работать» на охрану природы. Применение этих налогов направлено не на расширение налоговой базы, а как раз на ее сокращение.

Таким образом на определенном этапе своего развития экономическое содержание налогов проявляется и в *функции регулирования* (на смену фискальной функции постепенно приходит регулирующая).

Последняя, естественно, тесно связана с первой и наиболее полно реализуется в налоговой системе в целом, создавая некоторые преимущества отдельным приоритетным отраслям и зонам, стимулируя отдельные виды деятельности и достижение определенных, не фискальных, а социальных целей.

Регулирующая функция проявляется при проведении целенаправленной налоговой политики, построении самой налоговой системы, включающей в себя как определенные

льготные режимы налогообложения, так и возможности снижения обычных ставок налогов. При этом вследствие реализации регулирующей функции налога достаточно ощутимы фискальные потери.

Экономическая функция означает, что налоги как объективный участник перераспределительных отношений оказывают существенное влияние на воспроизводство, стимулируя или сдерживая его темпы, усиливая или ослабляя накопление капитала, расширяя или уменьшая платежеспособный спрос населения. Данная функция неотделима от фискальной и находится с ней в тесной взаимосвязи. Расширение налогового метода в мобилизации для государства национального дохода вызывает постоянное соприкосновение налогов с участниками процесса производства, что позволяет ему влиять на экономику страны.

Обусловленная внутренними потребностями развития производства экономическая функция, так же как и фискальная, выражает сущностную сторону налога, является объективным свойством формы бытия. Данная функция имеет ряд подфункций:

- 1) перераспределительная подфункция проявляет себя прежде всего в перераспределении доходов между бюджетами различных уровней;
- 2) стимулирующая подфункция преследует цель смягчения цикличности развития производства и обеспечения равномерного и поступательного движения общества вперед.

Эта подфункция проявляется через налоговую политику государства, через размеры и ставки налогов, систему льгот и санкций, налоговых кредитов и скидок, а также другие формы стимулирования;

3) учетная подфункция. Объективная обусловленность этой подфункции вытекает из того, что налоги – это часть национального дохода. Отсюда следует, что государство крайне заинтересовано в строгом учете созданного национального дохода и облагаемой его части. Тем самым если не прямо, то косвенно налоги обязательно выполняют учетную функцию. Налоговые органы осуществляют первичный учет поступления налоговых и других платежей, заполняют на его основе статистические формы налоговой отчетности и проводят по данным этой отчетности экономико-статистический анализ хода мобилизации средств в бюджет;

4) контрольная подфункция тесно связана с учетной подфункцией и дополняет ее. Эта подфункция состоит в том, что появляется возможность количественного отражения налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контрольной подфункции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, появляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику. Осуществление контрольной подфункции, ее полнота и глубина в известной мере зависят от налоговой дисциплины. Суть

ее в том, чтобы налогоплательщики (юридические и физические лица) своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги.

Функции налогов взаимосвязаны. Рост налоговых поступлений в бюджет, т. е. реализация фискальной функции, создает материальную возможность для осуществления экономической роли государства, т. е. экономической функции. В то же время достигнутое в результате экономического регулирования ускорение развития и роста дохода производства позволяет государству получить больше средств.

Вместе с тем не следует перегружать налоговую систему надуманными, не свойственными ей функциями. В противном случае налоги перестанут соответствовать своему основному назначению. Сформированная с учетом необходимых требований налоговой политики система налогов может стать активным инструментом регулирования экономики.

4. Элементы налога

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения (ст. 17 НК РФ). Следовательно, обязательным, основным элементом является сам участник налоговых правонарушений – плательщик налогов.

Субъект налогообложения (налогоплательщик) – лицо, на которое возложена юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Налог может быть уплачен непосредственно налогоплательщиком или удержан у источника выплаты дохода. Поэтому следует отличать налогоплательщика от носителя налога. Носитель налога возникает и существует в связи с возможностью переложить на него тяжесть налогового бремени с субъекта налогообложения.

Носитель налога – это лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге.

В налоговых правоотношениях следует также отличать налогоплательщика от налогового агента и сборщика налогов. *Налоговые агенты* – лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков

и перечислению в соответствующий бюджет налогов. *Сборщик налогов* и сборов – уполномоченные органы (государственные, местного самоуправления) и должностные лица, осуществляющие прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов и сборов и перечисление в их бюджет.

Предмет налогообложения – это реальные вещи (земля, автомобили, другое имущество) и нематериальные блага (государственная символика, экономические показатели и т. п.), с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств.

Объект налогообложения – юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. К ним относятся: совершение оборота по реализации товара, владение имуществом, совершение сделки купли-продажи, вступление в наследство, получение дохода и др.

Объект и предмет налогообложения – понятия не тождественные. Предмет налогового обложения имеет признаки фактического (не юридического) характера. Предметом является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий; объектом же налога является право собственности на землю.

Источник налога – это резерв, используемый для уплаты налога. Существует два источника – доход и капитал налогоплательщика.

Масштаб налога – установленная законом характери-

ка (параметр) измерения предмета налога.

Налоговая база – количественное выражение объекта налогообложения. Поэтому база налога выступает основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), т. к. именно к ней применяется ставка налога.

Налоговый период – срок, в течение которого формируется налоговая база и окончательно определяется размер налогового обязательства.

Ставка налога – это размер налога на единицу налогообложения. В зависимости от способа определения суммы налога (по методу установления) выделяют: равные ставки, когда на каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога; твердые ставки налога, когда на каждую единицу налогообложения определен зафиксированный размер налога (например, 50 коп. за 1 кв м площади); процентные ставки.

В зависимости от степени изменяемости ставок налога различают: общие, повышенные, пониженные.

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность уплачивать их в меньшем размере. В зависимости от того, на изменение какого из элементов структуры налога направлены налоговые льготы, они подразделяются на три вида: изъятия,

скидки, налоговые кредиты.

Изъятия – это налоговые льготы, направленные на выведение из-под налогообложения отдельных объектов налогообложения. Могут предоставляться как на постоянной основе, так и на ограниченный срок, как всем налогоплательщикам, так и какой-то отдельной категории.

Скидки – это льготы, направленные на сокращение налоговой базы. Подразделяются на *лимитированные* скидки (размер ограничен) и *не лимитированные* (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика). Скидки могут быть общими (для всех плательщиков) и специальными (для отдельных категорий налогоплательщиков).

Налоговые кредиты – это льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада. Большинство видов этого кредита являются и безвозвратными, и бесплатными.

Существуют следующие формы предоставления налоговых кредитов: снижение ставки налога, вычет из налогового оклада (валового налога), отсрочка или рассрочка уплаченного налога, возврат ранее уплаченного налога (части налога), зачет ранее уплаченного налога, целевой (инвестиционный) налоговый кредит. Сокращение налогового оклада (валового налога) может быть частичным или полным, на определенное время и бессрочно. Полное освобождение от уплаты налога на определенный период называется *налоговыми*

каникулами.

Отсрочка от уплаты налога – это перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; *рассрочка уплаты налога* – распределение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей (ст. 64 НК РФ).

Инвестиционный налоговый кредит – такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Сроки уплаты налога – это дата или период, в течение которого налогоплательщик обязан фактически внести налог в бюджет (срочные и периодически-календарные).

5. Классификация налогов

Существует несколько классификаций налогов. Попробуем рассмотреть некоторые из них.

1. По способу взимания различают:

1) прямые налоги. Взимаются непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика. Окончательным плательщиком прямых налогов выступает владелец имущества (дохода). Эти налоги подразделяются на: реальные прямые налоги, которые уплачивают с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода налогоплательщика и личные прямые налоги, которые уплачивают с реально полученного дохода с учетом фактической платежеспособности налогоплательщика;

2) косвенные налоги. Включаются в цену товаров и услуг. Окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара. В зависимости от объектов взимания косвенные налоги подразделяются на: косвенные индивидуальные, которыми облагаются строго определенные группы товаров; косвенные универсальные, которыми облагаются большинство товаров и услуг; фискальные монополии, которыми облагаются все товары, производство и реализация которых сосредоточены в государственных структурах; таможенные пошлины, которыми облагаются товары и услуги при совершении экспортно-импортных операций.

2. В зависимости от органа, который устанавливает и имеет право изменять и конкретизировать налоги, последние подразделяются на:

1) федеральные (общегосударственные) налоги, элементы которых определяются законодательством страны и являются едиными на всей ее территории. Их устанавливает и вводит в действие высший представительный орган, но зачисляться эти налоги могут в бюджеты различных уровней;

2) региональные налоги, отличительной чертой которых является то, что элементы налога устанавливаются в соответствии с законодательством страны законодательными органами ее субъектов;

3) местные налоги, которые вводятся в соответствии с законодательством страны местными органами власти. Они вступают в действие только решением, принятым на местном уровне, и поступают только в местные бюджеты.

3. По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, различают: закрепленные налоги, которые непосредственно и целиком поступают в тот или иной бюджет или внебюджетный фонд и регулирующие налоги – разноуровневые, т. е. налоговые платежи поступают одновременно в различные бюджеты в пропорции, принятой согласно бюджетному законодательству.

4. В зависимости от субъекта-налогоплательщика выделяют следующие виды: налоги, взимаемые с физических лиц, налоги, взимаемые с предприятий и организаций, смежные

налоги, которые уплачивают и физические лица, и юридические лица.

5. По порядку ведения налоговые платежи делятся на: обязательные налоги – взимаются на всей территории страны независимо от бюджета, в который они поступают, факультативные налоги – предусмотрены основами налоговой системы, но их введение и взимание в компетенции органов местного самоуправления.

6. По срокам уплаты налоговые платежи делятся на: срочные налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами, периодически – календарные налоги, которые в свою очередь подразделяются на декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые, годовые.

7. По характеру отражения в бухгалтерском учете различают налоги: включаемые в себестоимость (земельный налог, ЕСН); уменьшающие финансовый результат до уплаты налога на прибыль (налог на имущество, налог на рекламу); уплачиваемые за счет налогооблагаемой прибыли (налог на прибыль); уплачиваемые за счет чистой прибыли (сбор за право торговли); включаемые в цену продукции (акцизы, НДС, таможенные пошлины, налог с продаж); удерживаемые из доходов работника (налог на доходы физических лиц).

8. В зависимости от направлений использования налоговой различат:

1) общие налоги – это обезличенные налоги, которые поступают в бюджет и используются государством для финан-

сирования различных государственных мероприятий;

2) целевые налоги – это налоги, которые взимаются для финансирования конкретных мероприятий (земельный налог, единый социальный налог, транспортный налог).

6. Система налогообложения

Современная налоговая система Российской Федерации существует с января 1992 г., когда вступили в действие законы о налогах, принятые в конце 1991 г.

Основным законом, который определил ее устройство и функционирование, стал Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.91 г. № 2118-1 (с изм. и доп. 11.11.2003 г.). Он законодательно закрепил определение налога и налоговой системы, основные элементы налога, некоторые принципы налогообложения, порядок установления, отмены и уплаты налогов и других платежей, порядок распределения средств от налогов между бюджетами разного уровня, права, обязанности и ответственность за нарушения налогового законодательства как налогоплательщиков, так и налоговых органов.

Этим же законом были установлены виды налогов, взимаемых на территории РФ, и компетенция органов государственной власти и местного самоуправления в решении вопросов о налогах.

С момента принятия этого закона и по настоящее время на территории Российской Федерации налоги подразделяются на федеральные, региональные, местные.

В целом данный закон был направлен на реализацию основных принципов построения налоговой системы, к чис-

ду которых относились: принцип единства в вопросах налогообложения, включая предоставление права на получение налоговых льгот, защиту законных интересов всех налогоплательщиков и т. п.; четкое разграничение прав по установлению и взиманию налоговых платежей между различными уровнями власти и самоуправления; приоритет законодательных норм над иными законодательно-нормативными актами, не относящимися к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающими вопросы налогообложения; однократность налогообложения, означающая, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за установленный законом период налогообложения; определение прав и обязанностей как налогоплательщиков, так и налоговых органов.

Согласно ст. 72 Конституции Российской Федерации установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации. В процессе развития налоговых отношений в течение 90-х гг. эти принципы претерпевали некоторые изменения и дополнения. В настоящее время налоговая система России функционирует на основе общих принципов, закрепленных НК РФ, в частности:

- 1) принцип единства налоговой системы Российской Федерации – запрещается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое пространство Российской Федерации;

2) законодательное установление налогов – налоговые обязательства по уплате налогов и сборов вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 НК РФ. Причем законы и акты представительных органов местного самоуправления, вносящие изменения в Налоговый кодекс в части установления новых налогов и (или) сборов, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но опять-таки не ранее одного месяца со дня их официального опубликования. Следует помнить, что акты законодательства о налогах и сборах, ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, обратной силы не имеют;

3) обеспечение всеобщности и равенства в налогообложении – каждое лицо уплачивает законно установленные налоги и сборы, не допуская индивидуального подхода к определению тех или иных налоговых элементов независимо от формы собственности, гражданства или места происхождения капитала;

4) принцип известности и прозрачности налогового законодательства – акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы т. о., чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен уплачивать;

5) принцип экономической обоснованности налогов – ос-

нования для введения каждого налога должны быть научно обоснованы;

6) принцип эффективности налогообложения – издержки по организации налога не должны превышать ожидаемые поступления от них;

7) принцип всеобщности налогового контроля – налоговая система должна быть организована т. о., чтобы не допускать злоупотреблений и налоговых правонарушений.

В литературе выделяют и другие принципы формирования и функционирования налоговой системы Российской Федерации, которые, в свою очередь, служат дополнением к основным принципам, названным здесь выше.

Налоговая система сегодня – это совокупность налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по их уплате, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушения налогового законодательства.

Перед современной налоговой системой России стоят следующие важнейшие задачи:

1) формирование единой налоговой правовой базы, позволяющей сформировать механизм взаимодействия всех элементов налоговой системы в рамках единого экономического (в т. ч. налогового) пространства;

2) развитие налогового федерализма, позволяющего обеспечить бюджеты всех уровней собственными налоговыми

источниками доходов, укрепляющими самостоятельность этих бюджетов;

3) создание рациональной налоговой системы, обеспечивающей достижение баланса общегосударственных и частных интересов и способствующей развитию предпринимательства, активизации инвестиционной деятельности, увеличению благосостояния населения;

4) снижение общего налогового бремени и (или) перераспределение налоговой нагрузки по категориям налогоплательщиков;

5) совершенствование системы ответственности плательщиков за нарушение налогового законодательства.

Налоговая система Российской Федерации, также как и бюджетная система, является трехзвенной.

В соответствии с уровнями налоговой системы произведена классификация налогов и сборов на федеральные, региональные и местные.

Перечень налогов, отнесенных к каждой из этих категорий, определен ст. 13–15 НК РФ. Однако, стоит иметь в виду, что согласно ст. 32.1 Федерального закона «О введении в действие части второй НК РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» от 05.08.2000 г. № 118-ФЗ до тех пор, пока действует Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.91 г. № 2118-1 в ч. I ст. 19–21, положения ст. 13–15 НК РФ не применяются.

Это означает, что в переходный период, до окончания разработки и принятия НК РФ в полном объеме состав налогов и сборов, взимаемых на территории России, регламентируется ст. 19–21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а ст. 13–15 НК РФ не работают. Перечни налогов, представленные в этих двух законодательных актах, существенно различаются, причем в НК РФ общее число налогов значительно сокращено.

Отличия федеральных, региональных и местных налогов имеют большое значение для определения налоговых полномочий органов власти и местного самоуправления в процессе определения налоговых элементов по каждому налоговому платежу.

Федеральные налоги и сборы устанавливаются федеральным налоговым законодательством (НК РФ) и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Региональные налоги и сборы, устанавливаемые и вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом и законами субъектов Российской Федерации, обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов Российской Федерации.

При установлении регионального налога законодательными органами субъектов Российской Федерации определяются следующие элементы налогообложения:

- 1) налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ;
- 2) налоговые льготы в части сумм, поступающих в соот-

ветствующий региональный бюджет;

3) порядок уплаты налога (а также формы отчетности по данному региональному налогу).

Прочие элементы налогообложения устанавливаются НК РФ.

Местные налоги и сборы, устанавливаемые и вводимые в действие в соответствии с Налоговым кодексом и нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления, обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

Налоговые полномочия местных органов в отношении установления местных налогов и сборов распространяются на те же элементы, что и у региональных налогов.

Согласно законодательству, органы власти и местного самоуправления не имеют права изменить перечень налогов и (или) ввести новый налог (сбор), не предусмотренный этим перечнем.

Иными словами, список налогов и сборов, взимаемых на территории России, является закрытым.

Следует отметить, что ряд специалистов считает, что для обеспечения гибкости налоговой системы и максимального учета особенностей отдельных территорий необходимо предоставить право органам власти и местного самоуправления вводить дополнительные налоги сверх установленного перечня.

Такой опыт уже существовал в практике нашего законо-

дательства.

Так, в 1994–1996 гг. в соответствии с Указом Президента Российской Федерации «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 г.» от 22.12.93 г. № 2268 (с изм. и доп. от 18.08.96 г.) законодательные (представительные) органы власти субъектов Федерации и органы местного самоуправления имели право вводить на своей территории любые налоги сверх установленного перечня.

Такое, на первый взгляд, демократическое право привело к необоснованному введению большого количества необоснованных налогов на местах. Поэтому в целях сохранения единства экономического пространства страны налоговый перечень был «закрыт».

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

Государственный таможенный комитет Российской Феде-

рации при издании указанных актов руководствуется также таможенным законодательством Российской Федерации.

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Министерство финансов Российской Федерации, Государственный таможенный комитет Российской Федерации, органы государственных внебюджетных фондов издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, перечисленные выше органы издают акты нормативного характера только для своих подразделений, но они не имеют обязательной силы для налогоплательщиков и плательщиков сборов. В то же время налогоплательщики могут использовать необязательные для них документы в своей деятельности.

Особенность Налоговой системы Российской Федерации во многом определяется ее структурой. В отличие от стран с развитой рыночной экономикой в Российской Федерации преобладают налоги с юридических лиц над налогами с физических лиц. Большинство налогов в Российской Федерации являются общими, но присутствуют и целевые налоги, которые зачисляются в специальные внебюджетные фонды, имеющие строго целевое назначение (например, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы, налог на строительство объектов производствен-

ного назначения в курортной зоне).

Отличительная черта российской налоговой системы – ее нестабильность: неоднократно менялись состав налогов, величина ставок, состав льгот, порядок исчисления налоговой базы, порядок и сроки уплаты налогов в бюджет.

Современная налоговая система в процессе проводимой налоговой реформы постоянно совершенствуется. При этом обязательно учитываются особенности ее воздействия на экономику. Как правило, оно происходит не прямо, а опосредованно, проявляется с некоторым опозданием, т. к. осуществляется посредством участия государства в распределении и перераспределении ВВП.

Налоги имеют возможность выступать важнейшим инструментом сглаживания неравномерности экономического развития, стимулирования инвестиций. С помощью инструментов налогового регулирования государство может создавать необходимые условия для ускорения накопления капитала в наиболее важных отраслях, а так – малорентабельных, но социально необходимых сферах производства.

Снижение уровня ставок по отдельным налогам должно явиться стимулом к развитию предпринимательской активности, росту производительности труда и увеличению объемов производства продукции, потребительского спроса вследствие увеличения доходов граждан и субъектов хозяйствования. Все это будет способствовать увеличению государственных доходов.

Таким образом, современная налоговая система России находится в стадии реформирования, основные направления которого во многом определяются изменениями российского законодательства во многих сферах деятельности.

Лекция 2. Налоговое администрирование

1. Система законодательства, регулирующего налоговые отношения в Российской Федерации

Предметом правового регулирования налогового законодательства являются властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено

ст. 2 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ выделяет следующие группы отношений, регулируемых налоговым законодательством: по установлению налогов, по введению налогов, по взиманию налогов, по осуществлению налогового контроля, по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые отношения – это, в первую очередь, властные отношения, складывающиеся между гражданами и организациями как налогоплательщиками, с одной стороны, и государством, в лице уполномоченных им органов, – с другой.

Кроме того, эти отношения носят имущественный характер, поскольку налоги, пени, штрафы всегда взимаются в виде денежных средств, а каждый налог имеет свое экономическое основание – имущество, доход, стоимость товаров и т. п. Однако в отличие от имущественных отношений, регулируемых гражданским законодательством, характеризуем равноправием их участников, налоговыми отношениям всегда свойственно равенство сторон и наличие соподчинения их участников, основанное на правовых предписаниях государства.

Следуя принципу, провозглашенному в ст. 15 Конституции Российской Федерации, НК РФ в ст. 1 устанавливает, что законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса и принятых в соответ-

ствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Таким образом, федеральное налоговое законодательство включает в себя: Налоговый кодекс (в двух частях), федеральные законы, Указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации, приказы министерств и ведомств, письма, инструкции, положения, распоряжения и другие документы Министерства по налогам и сборам Российской Федерации и его структурных подразделений в регионах.

Существование такого многочисленного пакета документов и нормативно-правовых актов, регулирующих налогообложение, привело к необходимости в целях унификации этого процесса разработать единый документ (закон), который бы представлял собой комплексный законодательный акт, регламентирующий налоговый процесс в целом.

Таким документом стал НК РФ, I часть которого была принята в 1998 г. (Федеральный закон от 31.07.98 г. № 146-ФЗ) и вступила в силу 01.01.99 г. Часть II НК РФ, или специальная часть, состоит из глав, каждая из которых посвящена конкретному налогу.

Таким образом, НК РФ – это документ прямого действия, регламентирующий основные правила налогообложения в России. В нем были законодательно закреплены и получили дальнейшее развитие конституционные права и гарантии, а также обязанности граждан и предприятий, такие как: обязанность каждого платить законно установленные нало-

ги, невозможность лишения кого-либо имущества иначе как по решению суда, невозможность придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или принятия законов, ухудшающих положение налогоплательщиков, недопустимость налоговой дискриминации на территории России в виде введения каких-либо препятствий для свободного перемещения товаров, работ, услуг, денежных средств, а также недопустимости их различного применения исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных особенностей, исполнение обязанности по уплате налога с момента подачи в установленный для уплаты налога срок в банк платежного поручения при наличии достаточных средств на счете.

Частью I НК РФ установлен порядок действия законов о налогах и сборах во времени (об этом мы уже ранее говорили). В НК РФ также установлены основные начала законодательства о налогах и сборах, представлен перечень налогов, изложены права и обязанности участников налоговых отношений. В НК РФ определяются понятия «налог», «сбор», обязательные элементы налогов и многие другие. В целом, в НК РФ даны определения свыше 60 понятий, многие из которых являются смежными с другими отраслями права.

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.