

ПРЕДИСЛОВИЕ

Настоящее учебное пособие подготовлено по программе лекций по курсу «Налоговое право», читаемых на четвёртом курсе бакалавриата юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова.

Материал пособия адаптирован с учётом того, что часть тем изучается в рамках курса «Финансовое право», а также с учётом сжатого объёма занятий, и рассчитан на получение студентами базовых знаний об основных платежах граждан и организаций в государственные бюджеты и внебюджетные фонды.

В пособии также рассматриваются механизмы, обеспечивающие уплату налогов и сборов в соответствии с нормами законодательства: администрирование, контроль, ответственность и др.

Юристам общей практики, которые не сталкиваются с налоговой проблематикой ежедневно, предлагаемого объёма знаний вполне достаточно для того, чтобы при необходимости обнаружить проблему, дать ей первоначальную оценку и определить варианты дальнейших действий.

Однако для тех, кто намерен специализироваться в финансовом праве, готовиться к поступлению в магистратуру, готовящую специалистов в сфере налогового права, мы рекомендуем для углубления и расширения знаний воспользоваться двумя фундаментальными учебниками:

1. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. 796 с.

2. Налоговое право. Особенная часть: Учебник для вузов / С.Г. Пепеляев, П.А. Попов, А.А. Косов и др.; под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Просвещение, 2017. 736 с.

Настоящее пособие при вдумчивом внимательном прочтении позволяет понять логику построения института налогов и сборов, юридико-технические приемы и способы, основные концепции, принципы, механизмы. Авторы постарались сделать его максимально доходчивым, информативным, полезным.

Желаем вам успехов в изучении налогового права.

С уважением,

Сергей Пепеляев,
Артемий Ем

СПИСОК АВТОРОВ

Воинов В.В. — раздел VI, глава 22.

Гуркин А.С. — раздел VI, глава 23 (в соавт. с Н.С. Коваленко и С.Г. Пепеляевым).

Ем А.В. — предисловие (в соавт. с Пепеляевым С.Г.); раздел V, главы 18, 20 (в соавт. с С.Г. Пепеляевым); раздел VIII, глава 27 (в соавт. с Е.А. Лысенко, С.Г. Пепеляевым, С.В. Савсерисом, Н.А. Травкиной); раздел XII, главы 36, 37.

Зарипов В.М. — раздел VII, глава 25.

Коваленко Н.С. — раздел VI, глава 23 (в соавт. с А.С. Гуркиным и С.Г. Пепеляевым).

Косов А.А. — раздел IX, глава 28, § 5.5.

Лысенко Е.А. — раздел VIII, глава 27 (в соавт. с А.В. Емом, С.В. Савсерисом, С.Г. Пепеляевым, Н.А. Травкиной); раздел IX, глава 29, § 4 (в соавт. с Е.В. Овчаровой).

Никонова М.В. — раздел V, глава 19 (в соавт. с С.Г. Пепеляевым).

Овчарова Е.В. — раздел IX, глава 28, § 1–4; § 5.1–5.4; § 5.6, 5.7; глава 29, § 1–3.5; § 4 (в соавт. с Е.А. Лысенко); раздел X, глава 30 (в соавт. с С.Г. Пепеляевым); главы 31, 32; глава 33 (в соавт. с С.Г. Пепеляевым).

Пепеляев С.Г. — предисловие (в соавт. с А.В. Емом); раздел I, главы 1–2; раздел II, главы 3–4; глава 7 (в соавт. с П.А. Поповым и Н.Р. Хачатрян); раздел III, главы 8–13; раздел V, глава 17; глава 18 (в соавт. с А.В. Емом); глава 19 (в соавт. с М.В. Никоновой); глава 20 (в соавт. с А.В. Емом); раздел VI, глава 21; глава 23 (в соавт. с А.С. Гуркиным и Н.С. Коваленко); раздел VIII, глава 26; глава 27 (в соавт. с Н.А. Травкиной, А.В. Емом, Е.А. Лысенко, С.В. Савсерисом); раздел X, главы 30, 33 (в соавт. с Е.В. Овчаровой).

Полякова В.В. — раздел XI, главы 34, 35.

Попов П.А. — раздел II, главы 5, 6 (в соавт. с Н.Р. Хачатрян); глава 7 (в соавт. с С.Г. Пепеляевым и Н.Р. Хачатрян).

Савсерис С.В. — раздел VIII, глава 27 (в соавт. с С.Г. Пепеляевым, Н.А. Травкиной, А.В. Емом, Е.А. Лысенко).

Сосновский С.А. — раздел IV, главы 14–16.

Травкина Н.А. — раздел VI, глава 24; глава 27 (в соавт. с С.Г. Пепеляевым, А.В. Емом, Е.А. Лысенко).

Хачатрян Н.Р. — раздел II, главы 5, 6 (в соавт. с П.А. Поповым); глава 7 (в соавт. с С.Г. Пепеляевым и П.А. Поповым).

Раздел I

ЭЛЕМЕНТЫ ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА НАЛОГА

Глава 1. Понятие и правовое значение элементов юридического состава налога

1.1. Совокупность элементов налога

Статья 57 Конституции РФ гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Исходя из её смысла установить налог — значит установить и определить в законе все существенные элементы его юридического состава (налогоплательщик, объект и предмет налога, налоговый период и т.п.).

В ст. 13–15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — также НК РФ) содержится перечень федеральных, региональных и местных налогов. Однако нельзя сказать, что эти статьи *устанавливают* налоги. Непосредственно на основании указанных статей ни один налог не может взиматься, поскольку в них не определены существенные условия исчисления и уплаты налогов.

Разъясняя содержание ст. 57 Конституции РФ, Конституционный Суд Российской Федерации (далее — также КС РФ) подчеркнул, что «налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства»¹.

Только совокупность элементов *юридического состава налога* устанавливает обязанность плательщика по уплате налога. Это положение закреплено и в п. 1 ст. 17 части первой НК РФ: «Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка;

¹ См.: Постановление КС 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 июня 1997 г.» // Собрание законодательства (далее — СЗ) РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога». В п. 6 ст. 3 НК РФ также указано, что «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения». Если законодатель не установил и (или) не определил хотя бы один из перечисленных элементов юридического состава, налог не может считаться установленным. Соответственно не возникает и обязанность его уплаты.

Таким образом, техника налогового законодательства — это одно из основных начал налогового права.

1.1.1. Структура элементов налога

Элементы юридического состава налога, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определёнными, называются *существенными* (либо *сущностными, обязательными*) *элементами*. К ним относятся:

- налогоплательщик (субъект налога);
- объект налога;
- предмет налога;
- масштаб налога;
- метод учёта налоговой базы;
- налоговый период;
- единица налогообложения;
- тариф ставок (налоговая ставка (норма налогового обложения) и метод налогообложения);
- порядок исчисления налога;
- отчётный период;
- сроки уплаты налога;
- способ и порядок уплаты налога.

Кроме названных элементов существуют и *факультативные элементы*, отсутствие которых не влияет на степень определённости налогового обязательства, однако существенно снижает гарантии его надлежащего исполнения. К ним относятся:

- налоговые льготы (п. 2 ст. 17 НК РФ);
- порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога;
- ответственность за налоговые правонарушения.

Установить элемент юридического состава налога — значит принять (утвердить, узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения налогового обязательства или способа его исполнения.

Определить элемент юридического состава налога — значит описать фактическую сторону элемента, выделить его из прочих сходных явлений (предметов, обстоятельств) на основе каких-либо признаков или данных.

Так, если в качестве объекта транспортного налога рассматривается собственность плательщика на транспортные средства, то закон должен определить, что именно охватывается понятием «транспортное средство», следует ли облагать налогом велосипеды, самокаты, медицинские носилки и т.п.

Глава 2. Организация элементов юридического состава налогов

2.1. Субъект налогообложения

Субъект налогообложения — это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог собственными средствами.

Понятию «субъект налогообложения» близко другое понятие — «носитель налога». Наличие этого понятия обусловлено экономической возможностью переложения тяжести налога с субъекта налогообложения, т.е. лица, уплачивающего налог в бюджет, на другое лицо.

Носитель налога — это лицо, на которое в конечном счете ложится бремя налогообложения, т.е. по завершении процессов переложения налога.

Например, субъектами акциза (косвенный налог в виде надбавки к цене товара) являются юридические лица, производящие и реализующие подакцизный товар. Эти лица обязаны исчислить сумму акциза и перечислить её в бюджет. Акциз включается в цену подакцизного товара, но не выделяется в ней. Покупатель этого товара оплачивает и акциз, включённый в цену товара. Если покупатель не перепродает товар, а потребляет его, т.е. становится конечным потребителем, то он не может возместить себе уплаченную сумму акциза. Этот конечный потребитель и есть носитель акциза.

Законодательные акты устанавливают субъект налога, а не носителя налога.

Не существует универсального налогоплательщика. Применительно к каждому налогу или сбору устанавливается конкретный круг лиц, привлекаемых к уплате этого налога.

Не следует отождествлять с налогоплательщиками лиц, на которых в соответствии с законом возложена обязанность рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет налог с доходов, выплачиваемых этими лицами налогоплательщикам (имеются в виду, например, предприятия, выплачивающие заработную плату работникам). Таких лиц называют *налоговыми агентами*.

2.2. Объект и предмет налогообложения. Масштаб налога и налоговая база

2.2.1. Объект и предмет налогообложения

Объект налогообложения — это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог (совершение оборота по реализации товара (работ, услуг); ввоз товара на территорию России; владение имуществом; совершение сделки купли-продажи ценных бумаг; вступление в наследство; получение дохода и т.д.). Так, С.Д. Цыпкин в своё время отмечал: «В законе о каждом налоге обязательно говорится о том, при наличии каких обстоятельств возникает обязанность уплаты. Таким основанием взимания налога (фактическим обстоятельством) может служить получение определенного дохода, прибыли, владение строением и т.п., т.е. наличие объекта налогообложения»¹.

Налоговый кодекс РФ определяет понятие «объект налогообложения» следующим образом: «Объект налогообложения — реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога» (п. 1 ст. 38 НК РФ).

Обязанности участников правовых отношений возникают в силу определённых законодательством юридических фактов (событий, действий, состояний). Иными словами, *объектом налогообложения служит фактическое основание экономического характера, с которым законодательство связывает возникновение обязанности уплаты налога.*

Термин «предмет налогового обложения» охватывает фактические признаки (не юридические), которые обосновывают взимание соответствующего налога. Например, объектом налога на землю признаётся право собственности на земельный участок, а не непосредственно земельный участок (он — предмет налогообложения). Земельный участок как предмет материального мира не порождает никаких налоговых последствий. Эти последствия порождает определённое состояние субъекта по отношению к предмету налогообложения, в данном случае — собственность.

¹ Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М.: Юрид. лит., 1973. С. 60.

Необходимость чётко разделить понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» вызвана тем, что существует потребность вычленить среди прочих сходных предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия. Например, обложению налогом на имущество физических лиц подлежат здания, строения, помещения и сооружения, находящиеся в собственности физических лиц¹. Закон не определяет точно, что именно может быть отождествлено со строением, помещением или сооружением. Это порождает неоднозначные толкования и в конечном счёте ведёт к ущемлению прав налогоплательщиков.

Различие объекта и предмета налогообложения наиболее рельефно просматривается в налогах на имущество. Однако и при налогообложении доходов эти понятия различаются. Доход может быть получен в различных формах (денежные средства в национальной и иностранной валюте, имущество, безвозмездные услуги и пр.). Неучёт этих форм приводит к использованию различных лазеек для уклонения от налогообложения.

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. Это одна из гарантий недопущения многократного налогообложения, когда один и тот же объект облагается несколькими налогами одновременно.

2.2.2. Налоговая база и масштаб налога

Налоговая база количественно выражает предмет налогообложения.

Большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах налогообложения. Для измерения предмета налогообложения первоначально необходимо избрать какую-либо физическую характеристику, какой-либо параметр измерения из множества возможных, т.е. определить *масштаб* налога. При этом налоговую базу нельзя рассматривать как часть предмета налогообложения. Говоря образно, налоговая база — это проекция предмета налогообложения под определённым углом. Например, предмет налога, взимаемого с владельцев автотранспортных средств, — транспортные средства. Но в разных странах выбраны разные параметры их налогообложения: во Франции и Италии — мощность двигателя, в Бельгии и Нидерландах — вес автомобиля, в ФРГ — объём рабочих цилиндров².

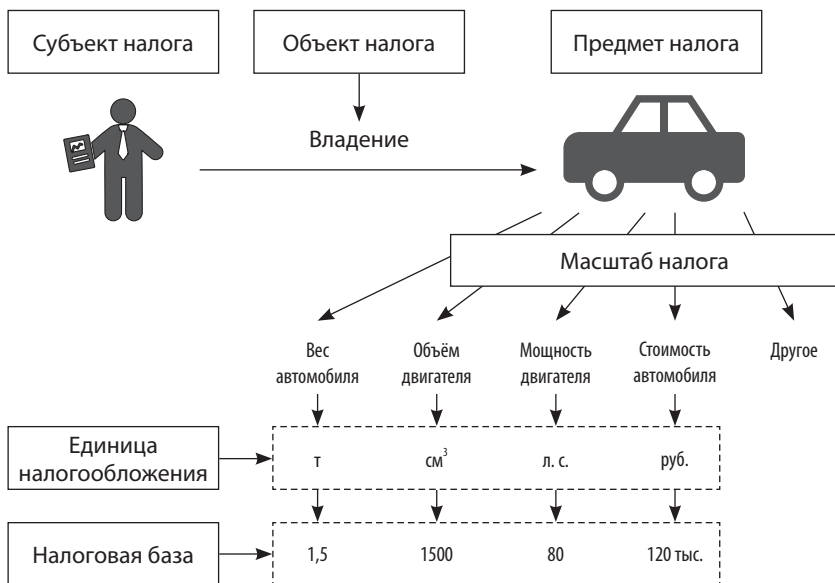
¹ См. ст. 400, 401 НК РФ.

² См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. С. 46.

Налоговая база необходима именно для исчисления налога. Но она непосредственно не порождает обязанность уплатить налог, т.е. она не является объектом налогообложения (см. схему 1).

Схема 1

Понятия: объект, предмет и масштаб налога, налоговая база



Одно и то же имущество может быть предметом нескольких налогов, и в каждом случае масштаб налога или порядок исчисления налоговой базы могут быть разными. Так, реализуемый автопроизводителем легковой автомобиль облагается акцизом и НДС. Принадлежащий организации автомобиль облагается налогом, взимаемым с владельцев автотранспортных средств (1), и налогом на имущество (2). Если этот автомобиль куплен за рубежом, то при таможенном оформлении он служит объектом обложения таможенной пошлиной (3), акцизом (4), а также налогом на добавленную стоимость (5). Из пяти указанных налогов три исчисляются на основе параметров двигателя: мощности (акцизы, налог на владельцев автотранспортных средств) или объёма (таможенная пошлина). Остальные два имеют в качестве основы стоимость автомобиля, однако при этом базы налогообложения исчисляются по-разному.

Налоговый кодекс РФ определяет налоговую базу как стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. В соответствии с этим Кодексом налоговые базы федеральных, региональных и местных налогов и порядок их определения устанавливаются на федеральном уровне (ст. 53 НК РФ).

Нетрудно заметить, что понятие «налоговая база» означает одновременно и масштаб налога, и количественную оценку предмета налогообложения. Очевидно, что законодатель не может установить налоговую базу в этом значении. Поскольку у каждого налогоплательщика показатели деятельности индивидуальны, то и налоговые базы различны.

В законе могут быть определены лишь основания оценки предмета налогообложения и порядок определения налоговой базы, но не сама налоговая база.

Одна из основных проблем, возникающих при разработке любого налога, — чёткое определение порядка формирования налоговой базы. От этого зависит, насколько точно будет определён размер налоговых обязательств налогоплательщика. Эта проблема имеет множество аспектов, среди которых следует выделить прежде всего территориальный (пределы налоговой юрисдикции государства) и временной (распределение налоговой базы между различными налоговыми периодами).

2.2.3. Пределы налоговой юрисдикции государства

Элементы юридического состава налога — субъект и объект налогообложения — находятся в тесной взаимосвязи. По этому признаку налоги можно разделить на две группы: 1) налоги, построенные по принципу резидентства (резидентские налоги), и 2) налоги, построенные по принципу территориальности (территориальные налоги). Суть их различия заключается в том, что в резидентских налогах субъект определяет объект налога, а в территориальных — наоборот (см. схему 2).

В соответствии с принципом резидентства государство распространяет свою налоговую юрисдикцию на все доходы лиц, имеющих постоянное местопребывание в данном государстве, в том числе на доходы, полученные из источников, находящихся за его пределами.

С точки зрения национальных интересов принцип резидентства выгоден для развитых стран, граждане которых получают значительные доходы от деятельности и размещения капиталов вне своей страны. Но странам, в экономике которых значительное место занимают