

И.А. Макарова – доцент кафедры
финансового права юридического
факультета НИУ ВШЭ – Санкт-Петербург

Налог как экономическая и правовая категория: понятие, признаки, функции, виды, элементы

Легальное определение налога содержится в п. 1 ст. 8 НК РФ. *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.*

Признаки налога легко выделяются из законодательного определения:

1. *Обязательность.* Уплата налогов – конституционная обязанность каждого (ст. 57 Конституции РФ).

2. *Индивидуальная безвозмездность.* Иными словами – индивидуальная неэквивалентность: у налогоплательщика не появляется встречного права требовать от государства предоставления чего-либо или оказания каких-либо услуг.

3. *Денежный характер.* Сама формулировка «платеж» подразумевает денежную форму уплаты налога.

4. *Безвозвратность.* Налогообложение не означает какую-либо форму кредитования государства. Только в прямо установленных случаях возможен возврат уплаченной суммы налога (напр., в случае переплаты налога).

5. *Публичный характер.* Налоги взимаются с целью обеспечения функционирования публичных органов власти.

6. Изъятие на основе законодательно закрепленной формы и порядка поступления.

В литературе часто встречаются и иные признаки налога, в частности:

- адресное поступление в бюджеты или фонды, за которыми они закреплены;

- возможность принудительного способа изъятия;

- контроль единой системы налоговых органов.¹

Налогообложение является необходимым условием и следствием реализации права собственности, т.е. ее обременением. Таким образом, уплата налога не есть плата за приобретение (владение, пользование, осуществление) объекта налогообложения. Налоговое правоотношение носит односторонний характер, поскольку у налогоплательщика нет заинтересованности в его возникновении. Субъективное право использовать объект налогообложения как экономико-правовую ценность, выполняя при этом корреспондирующие частноправовые обязанности (уплата цены, арендной платы, процентов по кредиту), составляет содержание гражданско-правового отношения;

¹ Налоговое право России: Учебник / Под ред. Ю.А. Крохиной. М., 2004. С. 49-50.

обязанность уплачивать налоги, обусловленная наличием объекта налогообложения и не предполагающая встречного удовлетворения, возникает и реализуется в рамках налогового правоотношения, сопровождающего правоотношения частноправового характера.²

Функции налога можно разделить на две большие группы: на основные и дополнительные функции. К первой группе относится так называемая «специальная» функция налога – фискальная. Она раскрывается в п. 1 ст. 8 НК РФ, где говорится о том, что налоги взимаются в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Так же к основным функциям налога традиционно относят контрольную и регулируемую функции. К дополнительным функциям можно отнести распределительную, стимулирующую и накопительную функции.

Налоги могут быть классифицированы по различным основаниям. Каждая из классификаций имеет свою цель и характеризует налоги с определенной стороны. Так, налоги могут быть классифицированы:

1. По уровням бюджетной системы. В соответствии с этой классификацией налоги подразделяются на федеральные, региональные и местные. Эта классификация указывает на субъект правового регулирования.

2. По субъектам обременения. Налоги подразделяются на прямые (налог на прибыль, НДФЛ, налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц) и косвенные (НДС и акцизы).

Для прямых налогов характерно то, что они обременяют самого налогоплательщика и не могут быть переложены на иных лиц, в то время как бремя уплаты косвенных налогов несут реальные потребители услуг или продавцы.

3. По субъекту уплаты: налоги, уплачиваемые физическими лицами (НДФЛ); налоги, уплачиваемые юридическими лицами (налог на прибыль организаций) и налоги, уплачиваемые двумя названными субъектами (транспортный налог).

4. По объекту. Выделяют налоги на имущество и налоги на доход.

5. По систематичности взимания. Исходя из этой классификации налоги подразделяются на систематические и разовые.

В литературе можно встретить множество иных классификаций, в основу которых положены различные признаки, напр., проводят деление налогов по признаку доминирующего элемента юридического состава налога; по признаку переложимости налога; по признаку платежеспособности; по порядку определения окладной суммы; по источнику доходов бюджета; по порядку установления и введения; по бюджетному назначению; по признаку периодичности; по юрисдикции государства и др.³

Согласно п. 6 ст. 3 и ст. 17 НК РФ, при установлении налога должны быть определены все элементы налогообложения, лишь тогда налог считается установленным. Ст. 17 НК РФ предусматривает, что налог считается уста-

² Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006.

³ См.: Финансовое право: учебник / А.Р. Батяева, К.С. Бельский, Т.А. Вершило и др.; отв. ред. С.В. Запольский. 2-е изд., испр. и доп. М.: КОНТРАКТ, Волтерс Клувер, 2011.

новленным лишь в том случае, когда определены такие элементы налогообложения, как объект, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Детально элементы налогообложения регулируются статьями 38, 53 – 58.

Необходимость раскрытия в законе правовой модели налога вызвана требованием обеспечить полноценные условия для правильного исчисления и своевременной уплаты налога в бюджет. При этом лицом, на которое возлагается обязанность по исчислению и уплате налога, является налогоплательщик. Следовательно, налогоплательщики, а также элементы, налога, перечисленные в ст. 17 НК РФ, выступают в качестве существенных элементов, без которых налог не может признаваться законно установленным и подлежащим взиманию, поскольку отсутствие хотя бы одного из них не позволяет рассматривать правовую модель налога законченной. Именно такую позицию высказал Конституционный суд в 2005 г.⁴ Таким образом, КС РФ прямо указал на то, что налогоплательщик не является элементом налога, но признается одним из существенных элементов налогообложения.

Названные в ст. 17 НК РФ элементы называются «юридический состав налога».⁵

Все элементы юридического состава налога можно разделить на три группы:

- обязательные (они названы в п. 1 ст. 17 НК РФ);
- факультативные (п. 2 ст. 17 НК РФ – налоговая льгота);
- дополнительные (элементы, которые необходимы для регулирования конкретного налога, но для всех налогов не обязательны, напр., предмет налога, налоговые вычеты и др.).

Рассмотрим обязательные элементы налога.

1) 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). У каждого налога должен быть самостоятельный объект налогообложения.

От объекта налогообложения необходимо отличать предмет, под которым в теории налогового права понимается фактическое основание взимания налога. Например, при уплате транспортного налога предметом будет являться транспортное средство (далее – ТС), а объектом – право собственности на это транспортное средство.

2) Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ). Так, при уплате транспортного налога на ТС налоговой базой будет являться мощность двигателя ТС в лошадиных силах (пп. 1 п. 1 ст. 359 НК РФ).

⁴ Определение Конституционного Суда РФ от 23.06.2005 N 274-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Грант-2000" на нарушение конституционных прав и свобод пункт "в" статьи 5 Закона РФ "О налоге на имущество предприятий".

⁵ Ногина О.А. К вопросу об элементном составе налога // "Финансовое право", № 7, 2005.

3) Налоговый период – календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (п. 1 ст. 55 НК РФ).

Налоговый период может подразделяться на несколько отчетных периодов – кварталов или месяцев (которые устанавливаются исключительно НК РФ), по завершению которых подлежат уплате авансовые платежи. Нет отчетных периодов у налогов с минимальным налоговым периодом, а так же у госпошлины и сборов.

4) Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ). Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ, а налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных НК РФ.

5) Порядок исчисления налога. Ст. 52 НК РФ не содержит определения порядка исчисления налога, а говорится лишь о том, что налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

6) Порядок и сроки уплаты налога. Этот вопрос регламентирован ст.ст. 57-58 НК РФ. Сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу, определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено (п.1, п. 3 ст. 57 НК РФ). Уплата налога может производиться как разовой уплатой всей суммы налога, так и в ином порядке, установленном налоговым законодательством; производится в наличной или безналичной форме. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу (п. 5. ст. 58).