

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ имени О. Е. КУТАФИНА (МГЮА)

А. В. Карташов

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УЧЕБНИК ДЛЯ СПО

Под научной редакцией
доктора юридических наук, профессора **Е. Ю. Грачевой**

5-е издание, переработанное и дополненное

Рекомендовано Учебно-методическим отделом среднего профессионального образования в качестве учебника для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования

Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru

Москва ■ Юрайт ■ 2017

УДК 34(075.32)
ББК 67.402я723
К27

Автор:

Карташов Александр Викторович — кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА).

Научный редактор:

Грачева Елена Юрьевна — доктор юридических наук, профессор, первый проректор Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА).

Карташов, А. В.

К27 Налоговое право : учебник для СПО / А. В. Карташов ; под науч. ред. Е. Ю. Грачевой. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2017. — 231 с. — Серия : Профессиональное образование.

ISBN 978-5-534-00478-6

Предлагаемое издание поможет студентам в изучении курса «Налоговое право России».

В учебном пособии рассмотрены основные понятия налогового права, его система, даны целостные представления о налоговых правоотношениях в России; подробно раскрыты все виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации с учетом законодательства, действующего по состоянию на 1 мая 2015 г.

Для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования, обучающихся по направлениям «Юриспруденция», «Правоохранительная деятельность» и др., а также для преподавателей.

УДК 34(075.32)
ББК 67.402я723

ISBN 978-5-534-00478-6

© Карташов А. В., 2013
© Карташов А. В., 2015, с изменениями
© ООО «Издательство Юрайт», 2017

Оглавление

Принятые сокращения.....	7
Предисловие	10

РАЗДЕЛ I ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Глава 1. Понятие налога и сбора. Правовые основы налоговой системы	15
1.1. Понятие налога и сбора. Их функции.....	15
1.2. Виды налогов	20
1.3. Налоги в системе обязательных платежей.....	21
1.4. Понятие налоговой системы и принципы ее построения	23
1.5. Система налогов и сборов	27
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>28</i>
Глава 2. Налоговые правоотношения. Элементы налогообложения	29
2.1. Понятие и виды налоговых правоотношений. Структура налогового правоотношения	29
2.2. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов.....	36
2.3. Элементы налогообложения	40
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>45</i>
Глава 3. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах	46
3.1. Понятие налогового контроля и его формы	46
3.2. Налоговый учет.....	51
3.3. Виды налогового контроля	57
3.4. Понятие и признаки ответственности за налоговое правонарушение и за нарушение налогового законодательства	58
3.5. Понятие и состав налогового правонарушения.....	59
3.6. Виды налоговых правонарушений и нарушений законодательства о налогах и сборах	61
3.7. Обстоятельства, влияющие на применение мер ответственности за налоговые правонарушения.....	63
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>65</i>

Глава 4. Налоговое право	66
4.1. Понятие налогового права. Предмет и метод налогового права. Система налогового права	66
4.2. Источники налогового права	70
4.3. Место налогового права в правовой системе России	73
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>76</i>

РАЗДЕЛ II ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

Глава 5. Налог на добавленную стоимость. Акцизы.....	79
5.1. Налог на добавленную стоимость.....	79
5.2. Акцизы	95
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>104</i>
Глава 6. Налог на доходы физических лиц. Налог на прибыль организаций	105
6.1. Налог на доходы физических лиц	105
6.2. Налог на прибыль организаций	114
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>121</i>
Глава 7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов. Водный налог. Государственная пошлина. Налог на добычу полезных ископаемых	122
7.1. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов ...	122
7.2. Водный налог	125
7.3. Государственная пошлина.....	130
7.4. Налог на добычу полезных ископаемых	134
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>141</i>
Глава 8. Специальные налоговые режимы	143
8.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей	143
8.2. Упрощенная система налогообложения	151
8.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.....	160
8.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.....	166
8.5. Патентная система налогообложения.....	172
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>175</i>
Глава 9. Транспортный налог. Налог на игорный бизнес. Налог на имущество организаций	176
9.1. Транспортный налог.....	176
9.2. Налог на игорный бизнес.....	179

9.3. Налог на имущество организаций.....	184
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>192</i>
Глава 10. Земельный налог. Налог на имущество физических лиц. Торговый сбор	193
10.1. Земельный налог	193
10.2. Налог на имущество физических лиц.....	200
10.3. Торговый сбор.....	203
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>205</i>
Приложение. Федеральные, региональные и местные налоги	206
Рекомендуемая литература.....	231

Принятые сокращения

1. Нормативные правовые акты

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30 декабря 2008 г. № 6-КЗ и № 7-ФКЗ, от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ, от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ)

ВК РФ — Водный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 3 июня 2006 г. № 74-ФЗ

ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая: Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая: Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ; часть третья: Федеральный закон от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ; часть четвертая: Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ.

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях — Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ

НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ

ТК РФ — Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ

ТК ТС — Таможенный кодекс таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества (высшего органа таможенного союза) на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

Закон о бухучете — Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Закон о недрах — Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах»

Закон о проведении XXII Олимпийских зимних игр — Федеральный закон от 1 декабря 2007 г. № 310 «Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских

зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

Закон об основах налоговой системы — Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». *Утратил силу с 1 января 2005 г.*

Закон о Сколково — Федеральный закон от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре “Сколково”»

Закон о соглашениях о разделе продукции — Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»

Закон о таможенном регулировании — Федеральный закон от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»

2. Органы власти

ВЭК России — Федеральная служба России по валютному и экспортному контролю (до мая 2000 г.)

Госналогслужба России — Государственная налоговая служба Российской Федерации (до 1999 г.)

Госстандарт России — Государственный комитет Российской Федерации по стандартизации, метрологии и сертификации (до марта 2004 г.)

ГТК России — Государственный таможенный комитет Российской Федерации (до марта 2004 г.)

МВД России — Министерство внутренних дел Российской Федерации

МВЭС России — Министерство внешних экономических связей и торговли Российской Федерации (до мая 1998 г.)

Минсельхозпрод России — Министерство сельского хозяйства и продовольствия Российской Федерации (до 1999 г.)

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

МНС России — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (до марта 2004 г.)

Росреестр — Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии

ФНС России — Федеральная налоговая служба

ФТС России — Федеральная таможенная служба

3. Прочие сокращения

абз. — абзац (-ы)

гл. — глава (-ы)

ЕНВД — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

ЕСХН — единый сельскохозяйственный налог

НДПИ — налог на добычу полезных ископаемых

НДС — налог на добавленную стоимость

НДФЛ — налог на доходы физических лиц

п. — пункт (-ы)

подп. — подпункт (-ы)

разд. — раздел (-ы)

ред. — редакция

РФ — Российская Федерация

СРП — соглашение о разделе продукции

СССР — Союз Советских Социалистических Республик

ст. — статья (-и)

УСН — упрощенная система налогообложения

ЦБ РФ — Центральный банк Российской Федерации

ч. — часть (-и)

FIFA (фр. *Federation Internationale de Football Association*) — Международная федерация футбола

Предисловие

Вопросы правового регулирования налогообложения в настоящее время относятся к числу наиболее актуальных в экономической и социальной жизни России. Спецификой российского налогового права является его сложность, изменчивость и коллизийность, что предопределяет многочисленные правовые проблемы в практике применения норм налогового права.

Система налогового права включает общую и особенную части.

Общая часть налогового права объединяет правовые нормы, определяющие систему и правовое положение участников налоговых правоотношений, правовые основы и порядок осуществления налогового контроля, привлечения ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, разрешения налоговых споров.

Особенная часть налогового права России представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе налогообложения обязанных лиц.

Главная цель предлагаемого учебника состоит в том, чтобы дать студентам образовательных учреждений среднего профессионального образования, обучающихся по юридическим направлениям, целостное представление о налоговых правоотношениях в России.

В результате изучения дисциплины студент должен:

знать

- основные положения налогового права, сущность и содержание основных понятий, категорий, институтов в области налогового права, теоретические основы функционирования органов исполнительной власти в сфере регулирования налоговых отношений в Российской Федерации;
- общие положения нормативных правовых актов, регламентирующих общественные отношения с участием органов, регулирующих налоговые правоотношения;
- элементы правового статуса субъектов налоговых правоотношений, формы и методы защиты налоговых интересов физических и юридических лиц;
- особенности выявления нарушений в сфере налогового права и привлечения к ответственности за нарушение и законодательства о налогах и сборах;

уметь

• правильно ориентироваться в действующем российском законодательстве, правильно толковать и применять на практике налоговые нормы;

- анализировать налоговые правоотношения;
- оценивать проводимую государственную налоговую политику;
- анализировать правоприменительную практику, отечественный и зарубежный опыт в налоговой сфере;

владеть

• юридической терминологией, используемой в налоговой сфере;

- навыками работы с законодательными и другими нормативными правовыми актами в области налогового права;
- методикой квалификации и разграничения различных видов нарушений законодательства о налогах и сборах;
- навыками сбора, анализа и оценки информации, имеющей значение для реализации правовых норм в налоговой сфере;
- навыками подготовки юридических документов.

Итогом изучения курса является также приобретение навыков работы с процессуальными и первичными документами.

РАЗДЕЛ I

ОБЩАЯ ЧАСТЬ



Глава 1

ПОНЯТИЕ НАЛОГА И СБОРА.

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

1.1. Понятие налога и сбора. Их функции

Налог является одним из интереснейших явлений, возникновение которого обусловлено необходимостью государства выполнять свои задачи и функции.

Налог — итог эволюции государства и его отличительная черта от ранних первобытных общин. Как известно, появление налогообложения непосредственно связано с разложением родоплеменных общин, с изменением способов хозяйствования и переходом общества от потребления к производству, от присваивающей экономики к производящей.

К. Маркс справедливо отмечал, что «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства»¹.

Роль налога в системе современных общественных отношений весьма значима, что подчеркивается многими учеными. Это объясняется тем, что он является одним из ключевых источников формирования государственного бюджета. Как отмечает К. С. Бельский, «исторический опыт человечества свидетельствует, что развитие государства, его превращение в цивилизованное, а затем в правовое и социальное сделались возможными вследствие наличия у государства собственных материальных средств, в том числе денежных, добывавшихся различными способами, из которых наиболее древним и важным было налогообложение»².

Вместе с тем стоит отметить, что налог не сразу стал активно использоваться для удовлетворения общественных потребностей, и формирование механизма налогообложения проходило определенные исторические этапы, и он неоднократно изменялся.

¹ Маркс К., Энгельс Ф. Соч. Т. 7. С. 83.

² Бельский К. С. Государство и налоги // Государство и право. 2007. № 11. С. 56.

В юридической литературе традиционно выделяют несколько периодов развития налогообложения, как правило, от трех до пяти¹.

Под налогом в древности понимался любой обязательный платеж, взимаемый государством. Поскольку отсутствовала единая универсальная мера в товарных отношениях и деньги существовали в зачаточном состоянии, то практиковался сбор налогов в натуральной форме.

Первые относительно устойчивые системы налогообложения возникли в восточных и азиатских государствах, которые стремились централизовать процесс управления населением и территориями, для чего требовались большие финансовые ресурсы (Вавилон, Китай).

Более сложные налоговые системы начали формироваться в связи с изменением целей и задач государства. При этом развитие налогов было напрямую связано с изменением подходов к праву и источникам его закрепления, усилению роли законов и индивидуальных нормативных актов. Налог стал приобретать черты платежа, порядок взимания которого становился понятнее и определеннее. В то же время большую роль в формировании налоговых систем сыграло такое обстоятельство, как установление относительно четких границ государств.

С развитием системы органов власти у государства появилась возможность контролировать процесс налогообложения, стал наблюдаться процесс взаимного воздействия государства на налоговый механизм и наоборот.

Довольно значимую роль в развитии налоговых систем разных стран сыграло возникновение экономической науки, в рамках которой начали появляться разные подходы к налогу (особенно начиная с XV в.).

Развитие налогообложения также связано с возникновением ряда научных теорий. Среди них следует выделить *теорию выгоды*, согласно которой налог представляет собой то, что граждане передают государству взамен на предоставляемую им защиту и покровительство. Как отмечал, например, М. М. Алексеенко, «с одной стороны, налог — один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой (т.е. цены) собственно и началась экономическая наука. С другой — установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства»².

Как полагал Ф. Нитти, «налог есть та часть богатства, которую граждане принудительно отдают государству и местным общественно-правовым органам на цели удовлетворения коллективных потребностей»³.

В дальнейшем были разработаны принципы налогообложения, значительную роль в обосновании которых сыграли работы А. Смита. В «Исследовании о природе и причинах богатства народов» он дал определение налоговым платежам и сделал вывод о том, что налоги

¹ См., например: *Пушкарёва В.* История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М., 1996. С. 17.

² *Пушкарёва В. М.* Указ. соч. С. 58; *Алексеенко М. М.* Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 25.

³ *Нитти Ф.* Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 240.

для плательщика являются показателем свободы и мерой его взаимоотношений с государством¹.

В настоящее время в связи с развитием рыночной экономики усилился как научный, так и практический интерес к налогам.

Научная дискуссия

В российской правовой науке существует несколько научных подходов к определению налога.

Так, одни ученые полагают, что налог — это процедура², другие же рассматривают его как материальный результат налоговых отношений. В частности, как отмечает О. Н. Горбунова, «налоги — это форма принудительного изъятия государством в свою собственность части имущества (в денежной форме — с развитием денежного обращения), принадлежащего населению»³.

Согласно определению Е. Ю. Грачевой «налог — 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) муниципального образования»⁴.

Н. И. Химичева, говоря о налогах как о финансово-правовой категории, определяет их как обязательные и по юридической форме индивидуально безвозмездные платежи организаций и физических лиц, установленные в пределах своей компетенции представительными органами государственной власти и местного самоуправления для зачисления в бюджетную систему (или, в указанных законодательством случаях — во внебюджетные государственные и муниципальные целевые фонды) с определением их размеров и сроков уплаты⁵.

Налог есть единственная 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 власти⁶.

По мнению Д. В. Винницкого, «налог — установленная законом сформированным представительным органом форма ограничения конституционного права собственности или иного законодательного владе-

¹ *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. Т. 2. М., 1935. С. 341–343.

² *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 249–250 ; *Кузнецикова В. Е.* Современная концепция налогового процесса // Государство и право. 2005. № 1. С. 34.

³ *Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой.* М., 1996. С. 178.

⁴ *Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Налоговое право: вопросы и ответы. М., 1998. С. 3.

⁵ *Финансовое право : учебник / под ред. Н. И. Химичевой.* 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрист, 2001. С. 264.

⁶ *Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко.* М. : ТК Велби, 2003. С. 159.

ния путем отчуждения части материальных благ, принадлежащих частным лицам, в пользу фиска, в денежной форме, в безвозвратном, безвозмездном и обязательном порядке, обусловленная необходимостью решения общественных задач, основанная на принципах всеобщности, равенства, справедливости»¹.

Проводя взаимосвязь между государством и налогом, В. И. Гуреев указывает на то обстоятельство, что его (налог) «можно рассматривать как основное финансовое обеспечение конституционной деятельности государства»².

Следует отметить, что попытка дать определение налога на законодательном уровне впервые была предпринята в Законе об основах налоговой системы. В соответствии со ст. 2 данного Закона под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами.

В настоящее время легальное понятие налога и сбора закреплено в ст. 8 НК РФ: **налог** — 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.

Если проанализировать понятие налога, то можно выделить следующие его характерные признаки:

- обязательный характер взимания;
- индивидуальную определенность плательщика;
- безвозмездность;
- публичность;
- выражение в денежной форме.

Понятие налогов также содержится в п. 18 ст. 4 ТК ТС. К налогам, взимаемым при перемещении товаров через таможенную границу таможенного союза, законодатель причисляет НДС и акцизы (акцизы).

Сбор — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами,

¹ Виницкий Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002. С. 43.

² Гуреев В. И. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины // Государство и право. 2005. № 4. С. 51.

органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 8 НК РФ).

Разница между налогом и сбором заключается в том, что:

- 1) в отличие от налога сбор представляет собой взнос;
- 2) налог является безвозмездной формой изъятия имущества в виде денежных средств, а взнос предполагает совершение юридически значимого действия взамен его уплаты.

Наряду с этими можно выделить и различия по другим основаниям (разные плательщики, срок и порядок уплаты, санкции).

Некоторые ученые полагают, что сбор — это денежная плата, взимаемая с плательщика государственными органами за предоставление права участия или использования материальных и нематериальных объектов¹.

Налог призван выполнять определенные **функции**, под которыми понимаются основные направления действия налога, определяемые государством и возможностями экономики².

Принято выделять несколько функций, свойственных налогу: 1) **фискальную**, 2) **регулирующую** и 3) **контрольную**.

Научная дискуссия

По мнению же Г. В. Петровой, следует выделять такие функции налога, как: конституционная, координирующая, фискальная, стимулирующая, контрольная, межотраслевая, правовая, внешнеэкономическая³.

Большинство ученых считают одной из основных функций налогов и сборов **фискальную**⁴. В то же время Р. В. Царгуш считает, что «налоги выполняют две основные функции — фискальную и регулиющую»⁵. Также учеными отмечается, что налоги в настоящее время являются самым крупным способом формирования бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ⁶.

¹ Гуреев В. И. Налоговое право. М., 1995. С. 29.

² Худяков А. И., Бродский Г. М. Теория налогообложения. Алматы, 2002. С. 81.

³ Петрова Г. В. Налоговое право. М., 1997. С. 14.

⁴ Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. С. 265 ; Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. С. 157.

⁵ Царгуш Р. В. Некоторые аспекты современного законодательства по налогу на прибыль организаций (достоинства и недостатки) // Государство и право. 2004. № 5. С. 56.

⁶ См., например: Финансовое право : учебник / под ред. С. В. Запольского. М. : Росс. акад. правосуд. ; Эксмо, 2006. С. 222.

Посредством налога государство активно осуществляет регулирование по различным направлениям своей деятельности, что позволяет выделить также подфункции налога: *стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную*.

Контрольная функция налога реализуется в процессе осуществления налоговыми (отчасти — таможенными) органами соответствующих мероприятий (учет налогоплательщиков, истребование документов и т.д.).

1.2. Виды налогов

В науке финансового права налоги классифицируются по различным основаниям, например по способу их взимания, периодичности уплаты и т.д.

С учетом **цели взимания** выделяют *целевые* и *общие* налоги.

Денежные средства, поступающие в бюджеты РФ в результате уплаты *общих налогов*, не связаны с каким-либо конкретным направлением (целью) их расходования (НДС, налог на прибыль организаций, НДФЛ).

Целевые налоги предполагают расходование собранных в результате их взимания денежных средств на определенные цели (например, ранее взимавшийся единый социальный налог).

По способу взимания различают *прямые* и *косвенные* налоги.

Прямые налоги в зависимости от действительности дохода можно разделить на две группы — *личные* и *реальные*.

Как отмечается в науке, «личные налоги уплачиваются с действительно полученного налогоплательщиком дохода (прибыли) и учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика. Реальными налогами облагается предполагаемый средний доход, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения, например недвижимой собственности»¹.

Косвенные налоги взимаются в процессе использования материальных благ, поэтому называются *налогами на потребление*. При этом некоторые ученые отмечают, что разграничение налогов на прямые и косвенные известно довольно давно².

Среди косвенных налогов различают *индивидуально-косвенные* (применяются для обложения отдельных товаров) и *универсально-косвенные*.

¹ Царгуш Р. В. Указ. соч. С. 96.

² Артемов Н. М., Ашмарина Е. М. Правовые основы налогообложения в Российской Федерации. М., 2003. С. 12–18.

По способу обременения налогоплательщика выделяют *раскладочные* и *количественные* налоги.

Раскладочные налоги — некий объем государственных расходов, разделенный в равных долях между плательщиками.

При взимании *количественных налогов* принимается во внимание налоговая способность плательщиков.

В зависимости от того, **какой ключевой элемент налогообложения имеет определяющее значение** (субъект или объект), различают *персональные* и *пообъектные* налоги¹.

По принадлежности к бюджету определенного уровня различают *закрепленные* и *регулирующие* налоги.

Закрепленные налоги полностью поступают в бюджет определенного уровня (налог на имущество организаций).

Денежные поступления от *регулирующих налогов* распределяются между бюджетами различных уровней с учетом закрепленных нормативов. Так, например, НДС является источником доходов как федерального бюджета, так и бюджетов субъектов РФ.

В зависимости от того, **какой объект подлежит обложению**, выделяют *налоги, взимаемые с дохода* (НДФЛ), и *налоги, посредством которых облагается имущество* (например, на имущество физических лиц или организаций).

По субъекту налога различают *налоги, уплачиваемые физическими лицами*, *налоги с организаций* и *налоги со смешанным субъектным составом*.

В зависимости от субъекта, осуществляющего исчисление налогов, выделяют *окладные* и *неокладные* налоги.

С учетом порядка введения выделяют *государственные* и *местные* налоги.

В зависимости от периодичности уплаты различают *регулярные* и *разовые* налоги.

1.3. Налоги в системе обязательных платежей

Наряду с налогами и сборами традиционно различают и иные виды обязательных платежей. Среди них можно выделить таможенные платежи, таможенные пошлины, таможенные сборы.

Понятие таможенных платежей объединяет такие виды платежей, как налог и таможенная пошлина. Обязанность по их уплате возникает с учетом перемещения товаров через таможенную границу РФ.

¹ Финансовое право : учебник / отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. С. 163.

Характеристика такого рода платежей содержится в ст. 70 ТК ТС. К ним относятся: ввозная таможенная пошлина; вывозная таможенная пошлина; НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза; акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию таможенного союза; таможенные сборы.

В соответствии с подп. 25 п. 1 ст. 4 ТК ТС **таможенная пошлина** — обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Ранее в соответствии со ст. 5 Закона РФ 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» под таможенной пошлиной понимался обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию РФ или вывозе товаров с этой территории, а также в иных случаях, установленных таможенным законодательством РФ, в целях таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности в экономических интересах России.

Научная дискуссия

В науке финансового права в настоящее время существуют две точки зрения по поводу правовой природы таможенной пошлины.

Ряд ученых полагают, что таможенная пошлина обладает всеми формальными признаками налога и по своей природе должна считаться таковым (Н. М. Артемов, М. В. Карасева)¹.

Другие же полагают, что таможенная пошлина является всего лишь разновидностью сбора².

От таможенной пошлины следует отличать таможенные сборы.

Таможенные сборы — обязательные платежи, взимаемые таможенными органами за совершение ими действий, связанных с выпуском товаров, таможенным сопровождением товаров, а также за совершение иных действий, установленных ТК ТС и (или) законодательством государств — членов таможенного союза (ст. 72 ТК ТС).

В соответствии со ст. 123 Закона о таможенном регулировании к таможенным сборам относятся таможенные сборы за соверше-

¹ Налоговое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, О. В. Болтиновой. М. : Проспект, 2012. С. 300—301.

² Химичева Н. И. Налоговое право. М. : Бек, 1997. С. 189.

ние действий, связанных с выпуском товаров (таможенные сборы за таможенные операции), таможенные сборы за таможенное сопровождение, таможенные сборы за хранение.

Научная дискуссия

По мнению С. Г. Пепеляева, пошлины и сборы, установленные российским законодательством, не имеют финансового значения, присущего налогу. При этом он отмечает, что в российском законодательстве существует три вида пошлин — государственная, регистрационная и таможенная¹.

По мнению А. В. Пащенко, особенностью обязанности по уплате таможенных пошлин является то, что в отличие от обязанности по уплате налога она не является обязанностью, неразрывно связанной с личностью налогоплательщика, и может быть передана иному лицу — таможенному представителю².

Рассматривая вопрос о соотношении налога, сбора и пошлины, следует признать обоснованность утверждения Н. П. Кучерявенко, который отмечает, что указанные платежи обладают рядом схожих признаков³.

Вместе с тем нельзя не согласиться с Е. А. Имыкшеновой, которая считает, что «сборы, в отличие от налогов, в первую очередь решают не фискальные задачи, а преследуют иные цели... Назначение сбора заключается в узкоцелевом воздействии на поведение граждан при получении либо реализации ими своих прав»⁴.

1.4. Понятие налоговой системы и принципы ее построения

Отношения, складывающиеся в процессе установления взимания и уплаты налогов и сборов, довольно тесно взаимосвязаны между собой.

Научная дискуссия

Как отмечает А. А. Мамедов, в «отношении их (централизованных фондов. — *Прим. авт.*) государство выступает как властвующий субъект и может обеспечить свои доходы через принудительную систему налогов, пошлин, различных сборов, эмиссии денег и т.д.»⁵.

¹ Финансовое право : учебник / отв ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. С. 162.

² См.: *Пащенко А. В.* Правоотношения по установлению и уплате таможенных пошлин в Таможенном союзе в рамках ЕврАзЭС: к вопросу о статусе участников / под ред. А. Н. Козырина. М. : Институт публично-правовых исследований, 2013.

³ *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права : в 2 т. Т. 1 : Общая часть / под ред. Д. М. Щекина. М. : Статут, 2009. С. 515.

⁴ *Имыкшенова Е. А.* Налоговый платеж как источник доходов бюджета // Государство и право. 2009. № 5. С. 67.

⁵ *Мамедов А. А.* Государство и страхование // Государство и право. 2004. № 10. С. 76.