**Лекция 3. Налог, как правовая категория, его характерные черты**

**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.

НК РФ устанавливает (ст. 3): ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. В этой связи особое значение приобретают признаки налогов, к которым относятся:

– императивно-обязательный характер;

– индивидуальная безвозмездность;

– денежная форма;

– публичный и нецелевой характер налогов.

Рассмотрим указанные признаки подробнее.

**Императивно-обязательный характер.** Уплата налога является конституционно-правовой обязанностью, а не благотворительным взносом. Налогоплательщик не вправе отказаться от исполнения налоговой обязанности. Этим налоговые платежи отличаются от такого вида бюджетных доходов, как безвозмездные перечисления, предусмотренные ст.41 БК РФ.

**Индивидуально безвозмездный характер.** Уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить в пользу данного, персонально определенного налогоплательщика конкретные действия.

Данный признак отличает налоги от сборов, носящих частично возмездный характер. Уплата сбора предполагает встречные действия государства в интересах налогоплательщика. Это может быть выдача лицензии, предоставление права торговли или парковки автотранспорта, обеспечение правосудием, совершение регистрационных или иных юридически значимых действий. Частное лицо связывает с уплатой сбора достижение определенных благ. Уплатив сбор, налогоплательщик вправе требовать от государства совершения соответствующих действий, в том числе и через суд.

**Денежный характер.** Исторически потребности государств и других участников правоотношений в докапиталистическую эпоху удовлетворялись в форме натурального обмена.

НК РФ определяет налог как исключительно денежный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Средство платежа – валюта РФ. В качестве исключения согласно п.3 ст.45 НК РФ иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

**Публично-нецелевой характер.** Налоговые платежи – безусловный атрибут государства, без которого оно не может существовать. Именно налоги и сборы составляют подавляющую часть доходных источников государства и муниципальных образований (иногда до 90 %). Их функциональное назначение состоит в финансовом обеспечении реализуемой государством внутренней и внешней политики, то есть в обеспечении нормальной жизнедеятельности общества. Как указал КС РФ, уплата налоговых платежей имеет целью обеспечивать расходы публичной власти.

В зарубежной литературе к функциям налогов относят:

1) финансирование расходов государства;

2) перераспределение доходов государства в пользу беднейших граждан;

3) внеэкономическое регулирование производства в целях повышения его эффективности.

**Функции и основные элементы налогообложения**

**Налогообложение** – сбор, взимаемый центральным правительством или местными органами власти с физических лиц и корпоративных организаций для финансирования расходов государства, а также в качестве средства проведения фискальной политики. Платежи за особые услуги, оказанные плательщику или для плательщика, не рассматриваются как налогообложение.

**Функции налогообложения:**

– фискальная (формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства),

– распределительная,

– регулирующая,

– контрольная,

– стимулирующая (внешнеэкономическая).

**Элементы налогообложения** – определяемые законодательными актами государства или нормативными правовыми актами принципы, правила, категории, термины, применяемые для установления, введения, взимания налога.

Система элементов правового регулирования налога состоит из обязательных и факультативных элементов. Обязательные элементы включают две группы – основные и дополнительные.

**1. Основные элементы** определяют основополагающие, сущностные характеристики налога, которые формируют представление о налоговом механизме.

К основным элементам правового механизма налога и сбора относятся:

– объект налогообложения;

– налоговая база;

– налоговый период;

– налоговая ставка;

– порядок исчисления налога;

– порядок и сроки уплаты налога.

– субъект (налогоплательщик или плательщик сбора),

**Налогоплательщиками и плательщиками сборов** признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

**Объектами налогообложения** могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (в целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации).

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

**Налоговая база** представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации.

Остальные налогоплательщики – физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

**Под налоговым периодом** понимается 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, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

**Налоговая ставка** представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

**Порядок исчисления налога.** Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, данное уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

**Сроки уплаты налогов и сборов** устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору.

**Порядок уплаты налогов и сборов.**Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

**Дополнительные элементы** детализируют специфику конкретного платежа, создают завершенную и полную систему налогового механизма. К дополнительным элементам правового механизма налога относятся налоговые льготы, методы, способы уплаты налога, бюджет или фонд, куда поступают налоговые платежи, особенности налогового режима, особенности налоговой отчетности.

**Видовое многообразие налогов способствует их классификации по различным основаниям:**

**1) в зависимости от плательщика:**

– налоги с организаций – обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков-организаций (налог на прибыль, налог на игорный бизнес и др.).

– налоги с физических лиц – обязательные платежи, взимаемые с граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства в определенных законом случаях (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

– общие налоги для физических лиц и организаций – обязательные платежи, уплачиваемые всеми категориями налогоплательщиков независимо от их организационно-правового статуса, и определяется наличием какого-либо объекта в собственности лица (земельный налог, водный налог);

**2) в зависимости от формы обложения:**

а) прямые (подоходно-имущественные) – налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником:

– личные – налоги, уплачиваемые налогоплательщиком за счет и в зависимости от полученного дохода (прибыли) и учитывающие финансовую состоятельность плательщика (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль (доход) организаций);

– реальные – налоги, уплачиваемые с имущества, в основе которых лежит не реальный, а предполагаемый средний доход, получение которого только ожидается (налог на доходы по операциям с ценными бумагами, земельный налог);

б) косвенные (на потребление) – налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ потребления (акцизы, налог на добавленную стоимость).

**3) по территориальному уровню:**

а) к федеральным налогам и сборам относятся:

– налог на добавленную стоимость;

– акцизы;

– налог на доходы физических лиц;

– единый социальный налог;

– налог на прибыль организаций;

– налог на добычу полезных ископаемых;

– налог на наследование и дарение;

– водный налог;

– сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов;

– государственная пошлина.

б) к региональных налогов и сборов:

– налог на имущество организаций;

– налог на игорный бизнес;

– транспортный налог.

в) к местным налогам относятся:

– земельный налог;

– налог на имущество физических лиц.

**4) в зависимости от канала поступления:**

– государственные налоги – полностью зачисляемые в государственные бюджеты;

– местные налоги – полностью зачисляемые в муниципальные бюджеты;

– пропорциональные налоги – распределяемые между бюджетами различных уровней по определенным квотам;

– внебюджетные налоги – поступающие в определенные внебюджетные фонды;

**5) в зависимости от характера использования:**

– налоги общего значения – используемые на общие цели, без конкретных мероприятий или затрат, на которые они расходуются;

– целевые налоги – зачисляемые в целевые внебюджетные фонды или выделяемые в бюджете отдельной строкой и предназначенные для финансирования конкретно определенных мероприятий;

**6) в зависимости от периодичности взимания:**

– разовые налоги – уплачиваемые один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий;

– регулярные налоги – взимаемые систематически, через определенные промежутки времени и в течение всего периода владения или деятельности плательщика.

Классификация налогов в РФ в зависимости от уровня установления

|  |  |
| --- | --- |
| Уровень установления | Налоги |
| Федеральные | * Налог на добавленную стоимость;
* Акцизы;
* Налог на доходы физических лиц;
* Налог на прибыль организаций;
* Налог на добычу полезных ископаемых;
* Водный налог;
* Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
* Государственная пошлина.
 |
| Региональные | * Налог на имущество организаций;
* Транспортный налог;
* Налог на игорный бизнес.
 |
| Местные | * Земельный налог;
* Налог на имущество физических лиц.
 |

В зависимости от метода взимания налоги подразделяются следующим образом:

* прямые;
* косвенные.

**Прямые налоги** устанавливаются непосредственно на доход или имущество налогоплательщика, владение и пользование которым служит основанием для налогообложения. К прямым налогам относятся:

* налог на доходы физических лиц;
* налог на прибыль организаций;
* налоги на имущество как юридических, так и физических лиц.

**Косвенные налоги** нередко называются налогами на потребление, непосредственно включаются в цену товара (работы, услуги) в виде надбавки и уплачиваются потребителями.

К косвенным налогам относятся:

* налог на добавленную стоимость;
* акцизы;
* таможенные пошлины и др.

# Действие налогового законодательства в пространстве, времени и по кругу лиц

**В ведении Российской Федерации находятся федеральные налоги и сборы (п. «з» ст. 71 Конституции РФ).**

Способ установления налога, включая процедуру принятия (опубликования), является конституционным принципом.

Акты законодательства о налогах 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.

Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Таким образом, по общему правилу акты вступают в силу при одновременном соблюдении двух условий:

– истечении одного месяца со дня их официального опубликования;

– наступлении 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Также в ст. 5 НК РФ допускается возможность придания вступившим в указанном порядке в законную силу актам **обратной силы**, т. е. распространения действия содержащихся в них норм на правоотношения, возникшие до введения этих актов в действие.

**Во-первых**, имеют обратную силу независимо от специального указания на это (п.3 ст. 5 НК РФ) акты законодательства о налогах и сборах:

– устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства;

– устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей.

**Во-вторых**, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это (п.4 ст.5 НК РФ) акты законодательства о налогах и сборах:

– отменяющие налоги и (или) сборы;

– снижающие размеры ставок налогов (сборов);

– устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей;

– иным образом улучшающие их положение.

При этом согласно п.2 ст.5 НК РФ обратной силы не имеют акты налогового законодательства:

– устанавливающие новые налоги и (или) сборы;

– повышающие налоговые ставки, размеры сборов;

– устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах;

– устанавливающие новые обязанности;

– иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, а также иных участников налоговых правоотношений.

Таким образом, по общему правилу акты законодательства о налогах и сборах вступают в законную силу, т. е. влекут юридические последствия для участников налоговых правоотношений, по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и при наступлении 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

При этом действие содержащихся в них правовых норм в строго определенных Кодексом случаях может распространяться на правоотношения, возникшие до этого момента.

Данные положения распространяются также на нормативные правовые акты, регулирующие порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.