



ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В. Г. Пансков

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА

УЧЕБНИК ДЛЯ АКАДЕМИЧЕСКОГО БАКАЛАВРИАТА

4-е издание, переработанное и дополненное

*Допущено Министерством образования
Российской Федерации в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по специальности 060500
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru



Москва ■ Юрайт ■ 2014

УДК 33
ББК 65.261.4я73
П16

Автор:

Панков Владимир Георгиевич — доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогообложения факультета налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, заслуженный экономист Российской Федерации, академик РАЕН, государственный советник налоговой службы первого ранга.

Рецензенты:

Березин М. Ю. — доктор экономических наук, заведующий кафедрой финансово-правовых дисциплин Московского социально-экономического института;

Павлова Л. П. — доктор экономических наук, профессор, директор Центра налоговой политики Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Панков, В. Г.

П16

Налоги и налогообложение. Теория и практика : учебник для академического бакалавриата / В. Г. Панков. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт ; ИД Юрайт, 2014. — 772 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс.

ISBN 978-5-9916-2680-4 (Издательство Юрайт)

ISBN 978-5-9692-1450-7 (ИД Юрайт)

Учебник вобрал в себя последние достижения экономической науки. В нем подробно рассматриваются общие вопросы теории налогов и налогообложения: экономическая сущность и функции налогов, их классификация и планирование, принципы налогообложения, налоговые риски, налоговые реформы и налоговая политика. Выделены вопросы налогового администрирования и организации налоговой службы. Изложены основные полномочия налоговых администраторов, права и обязанности налогоплательщиков, ответственность за нарушение законодательства.

В целях усвоения изложенного в учебнике материала в каждой главе учебника приводятся практические примеры исчисления и уплаты конкретных налогов по наиболее сложным вопросам темы. После каждой главы предложены вопросы для самоконтроля.

Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования третьего поколения.

Для студентов экономических, финансовых и юридических вузов, а также аспирантов, преподавателей, сотрудников налоговой и финансовой систем, работников предприятий различных форм собственности.

УДК 33
ББК 65.261.4я73

*Информационно-правовая поддержка
предоставлена компанией «Гарант»*



ISBN 978-5-9916-2680-4
(Издательство Юрайт)
ISBN 978-5-9692-1450-7
(ИД Юрайт)

© Панков В. Г., 2011
© Панков В. Г., 2013,
с изменениями
© ООО «ИД Юрайт», 2014

Оглавление

| | |
|--------------------------|----|
| Принятые сокращения..... | 13 |
| Введение..... | 15 |

Раздел I Теоретические основы налогообложения

| | |
|--|-----------|
| Глава 1. Экономическое содержание и функции налогов | 23 |
| 1.1. Эволюция теоретических представлений о сущности налога..... | 25 |
| 1.2. Основополагающие признаки налога | 28 |
| 1.3. Понятие «налог»..... | 30 |
| 1.4. Понятие «сбор»..... | 35 |
| 1.5. Элементы налога..... | 40 |
| 1.6. Функции налога | 46 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 52 |
| Глава 2. Основополагающие принципы налогообложения | 53 |
| 2.1. Эволюция взглядов на теорию принципов налогообложения..... | 54 |
| 2.2. Современные принципы налогообложения. Экономические принципы | 57 |
| 2.3. Организационные принципы налогообложения..... | 63 |
| 2.4. Юридические принципы налогообложения | 66 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 69 |
| Глава 3. Классификация налогов..... | 70 |
| 3.1. Классификация налогов по принадлежности к уровню власти | 72 |
| 3.2. Классификация налогов по методу взимания.... | 73 |
| 3.3. Классификация налогов по объекту обложения | 76 |
| 3.4. Классификация налогов по способу обложения..... | 77 |

| | |
|--|------------|
| 3.5. Классификация налогов по применяемым ставкам..... | 80 |
| 3.6. Классификация налогов по другим признакам | 81 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 82 |
| Глава 4. Сущность налоговой политики..... | 84 |
| 4.1. Налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования..... | 84 |
| 4.2. Формы налоговой политики..... | 86 |
| 4.3. Стратегия и тактика налоговой политики | 87 |
| 4.4. Субъекты, принципы формирования, механизм, цели и методы налоговой политики | 88 |
| 4.5. Инструменты налоговой политики | 91 |
| 4.6. Научные основы налоговой политики | 95 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 99 |
| Глава 5. Сущность налоговых реформ | 100 |
| 5.1. Понятие налоговой реформы | 100 |
| 5.2. Классификация налоговых реформ..... | 102 |
| 5.3. Этапы налоговых реформ | 105 |
| 5.4. Цели налоговых реформ | 106 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 116 |
| Глава 6. Гармонизация налоговых отношений | 117 |
| 6.1. Основные направления гармонизации налоговых отношений | 117 |
| 6.2. Инструменты гармонизации налоговых отношений..... | 132 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 135 |
| Глава 7. Налоговая нагрузка (налоговое бремя) | 136 |
| 7.1. Эволюция взглядов на налоговую нагрузку..... | 136 |
| 7.2. Роль и значение показателя налоговой нагрузки | 138 |
| 7.3. Уровни исчисления налоговой нагрузки | 140 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 152 |
| Глава 8. Планирование налогов (налоговое планирование) | 153 |
| 8.1. Сущность и основные цели налогового планирования..... | 153 |
| 8.2. Налоговое планирование на макроуровне | 155 |
| 8.3. Налоговое планирование на микроуровне | 161 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 169 |

Раздел II

Система налогов и сборов в Российской Федерации

| | |
|--|------------|
| Глава 9. Классификация налогов и сборов в российской налоговой системе..... | 173 |
| 9.1. Роль налогов в формировании доходов бюджетов РФ | 173 |
| 9.2. Понятие налоговой системы, ее важнейшие элементы | 175 |
| 9.3. Классификация российской системы налогов и сборов по принадлежности к уровню власти | 176 |
| 9.4. Прямые и косвенные налоги в системе налогов и сборов РФ..... | 178 |
| 9.5. Классификация российской системы налогов и сборов по субъекту уплаты | 179 |
| 9.6. Классификация налогов по принадлежности к звеньям бюджетной системы..... | 181 |
| 9.7. Классификация налогов по объекту обложения | 182 |
| 9.8. Группировка налогов по способу обложения... .. | 182 |
| 9.9. Классификация налогов в зависимости от применяемых ставок | 183 |
| 9.10. Классификация налогов в зависимости от назначения и по источнику обложения | 184 |
| <i>Контрольные вопросы.....</i> | <i>185</i> |
| Глава 10. Этапы развития системы налогов и сборов в Российской Федерации | 187 |
| 10.1. Налоги в период централизованного управления экономикой | 187 |
| 10.2. Преддверие организации налоговой системы России | 189 |
| 10.3. Начало становления российской налоговой системы | 190 |
| 10.4. Период неустойчивого развития | 194 |
| 10.5. Подготовка налоговой реформы | 197 |
| 10.6. Период реформирования..... | 198 |
| 10.7. Современный этап развития | 204 |
| <i>Контрольные вопросы.....</i> | <i>205</i> |
| Глава 11. Налоговая нагрузка российской экономики | 206 |
| 11.1. Особенности формирования показателя налоговой нагрузки | 206 |
| 11.2. Направления снижения налоговой нагрузки... .. | 212 |
| <i>Контрольные вопросы.....</i> | <i>215</i> |

| | |
|---|------------|
| Глава 12. Налоговые льготы в системе налогов и сборов РФ | 216 |
| 12.1. Экономическая сущность понятия «налоговая льгота» | 216 |
| 12.2. Классификация налоговых льгот в российской налоговой системе..... | 220 |
| 12.3. Совершенствование условий предоставления налоговых льгот | 227 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 228 |
| Глава 13. Налоговые риски в российской налоговой системе | 229 |
| 13.1. Понятие налоговых рисков..... | 229 |
| 13.2. Субъекты, несущие налоговые риски | 232 |
| 13.3. Источники возникновения налоговых рисков..... | 232 |
| 13.4. Факторы возникновения налоговых рисков | 233 |
| 13.5. Возможные потери и последствия налоговых рисков..... | 236 |
| 13.6. Возможные пути снижения налоговых рисков..... | 237 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 238 |
| | |
| Раздел III | |
| Налоговое администрирование в российской налоговой системе | |
| Глава 14. Налоговое администрирование: сущность, участники, функции | 241 |
| 14.1. Сущность налогового администрирования | 241 |
| 14.2. Органы, осуществляющие в Российской Федерации налоговое администрирование: их полномочия и функции..... | 243 |
| 14.3. Функции налоговых администраторов | 246 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 250 |
| Глава 15. Правовое обеспечение налоговых отношений в Российской Федерации | 251 |
| 15.1. Налоговый кодекс РФ — основной инструмент реализации налоговой политики... .. | 251 |
| 15.2. Понятие налогового законодательства | 252 |
| 15.3. Важнейшие нормы российского законодательства о налогах и сборах..... | 254 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 260 |

| | |
|--|------------|
| Глава 16. Права и обязанности налоговых органов..... | 261 |
| 16.1. Налоговые органы — центральное звено налогового контроля в Российской Федерации | 261 |
| 16.2. Налоговый контроль — основное право налоговых органов..... | 262 |
| 16.3. Осуществление действий, обеспечивающих полное и своевременное внесение налогов в бюджетную систему | 264 |
| 16.4. Изменение сроков уплаты налога или сбора ... | 272 |
| 16.5. Контроль за правильностью применения цен... | 273 |
| 16.6. Другие права налоговых органов | 288 |
| 16.7. Основные обязанности налоговых органов | 289 |
| <i>Контрольные вопросы.....</i> | <i>295</i> |
| Глава 17. Обязанности и права налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов | 296 |
| 17.1. Главная обязанность налогоплательщика и плательщика сборов..... | 296 |
| 17.2. Постановка на учет в налоговом органе | 300 |
| 17.3. Ведение учета доходов и расходов, представление налоговой декларации | 300 |
| 17.4. Другие обязанности налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов | 304 |
| 17.5. Особые обязанности налоговых агентов | 305 |
| 17.6. Права налогоплательщиков и плательщиков сборов | 305 |
| 17.7. Особые права и обязанности консолидированной группы налогоплательщиков | 316 |
| <i>Контрольные вопросы.....</i> | <i>319</i> |
| Глава 18. Организация налогового контроля | 320 |
| 18.1. Постановка на налоговый учет..... | 321 |
| 18.2. Налоговые проверки, их виды..... | 322 |
| <i>Контрольные вопросы.....</i> | <i>337</i> |
| Глава 19. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение | 339 |
| 19.1. Понятие налогового правонарушения | 339 |
| 19.2. Принципы привлечения к ответственности | 340 |
| 19.3. Обстоятельства, исключающие или смягчающие вину..... | 341 |
| 19.4. Виды налоговых правонарушений и санкции ... | 343 |
| <i>Контрольные вопросы.....</i> | <i>351</i> |

| | |
|---|------------|
| Глава 20. Проблемы завершения налоговой реформы в Российской Федерации | 352 |
| 20.1. Основные причины длительности реформенных преобразований | 352 |
| 20.2. Проблема реализации НК РФ как закона прямого действия | 355 |
| 20.3. Проблемы исчисления и уплаты отдельных налогов | 357 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 378 |
| Глава 21. Распределение налогов и налоговых доходов между бюджетами различных уровней в Российской Федерации | 379 |
| 21.1. Мировая практика распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами | 379 |
| 21.2. Эволюция межбюджетного распределения налогов и налоговых доходов в Российской Федерации | 381 |
| 21.3. Методы распределения налогов и налоговых доходов между бюджетами, применяемые в Российской Федерации | 384 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 388 |
| | |
| Раздел IV | |
| Федеральные налоги и сборы РФ | |
| Глава 22. Налог на добавленную стоимость (НДС) | 391 |
| 22.1. Становление НДС и его значение | 391 |
| 22.2. Плательщики НДС | 394 |
| 22.3. Облагаемый оборот и объект налогообложения | 398 |
| 22.4. Налоговые льготы и преференции | 401 |
| 22.5. Налоговая база | 411 |
| 22.6. Налоговые ставки | 418 |
| 22.7. Порядок исчисления сумм НДС | 423 |
| 22.8. Определение суммы налога, подлежащей взносу в бюджет | 428 |
| 22.9. Сроки уплаты НДС в бюджет | 430 |
| 22.10. Порядок возмещения, зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога | 431 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 435 |
| Глава 23. Налог на прибыль организаций | 437 |
| 23.1. Эволюция налога на прибыль и его значение | 438 |
| 23.2. Налогоплательщики | 440 |
| 23.3. Объект налогообложения | 443 |

| | |
|--|------------|
| 23.4. Определение доходов в целях налогообложения..... | 444 |
| 23.5. Определение расходов в целях налогообложения..... | 447 |
| 23.6. Налоговая база..... | 468 |
| 23.7. Налоговые льготы..... | 477 |
| 23.8. Ставки налога..... | 478 |
| 23.9. Порядок исчисления и сроки уплаты налога ... | 481 |
| 23.10. Порядок исчисления и уплаты налога иностранной организацией | 487 |
| 23.11. Налоговый учет..... | 491 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 494 |
| Глава 24. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)..... | 495 |
| 24.1. История развития подоходного налога | 495 |
| 24.2. Принципы обложения НДФЛ в российской налоговой системе | 497 |
| 24.3. Роль НДФЛ в финансовом обеспечении потребностей государства | 499 |
| 24.4. Плательщики НДФЛ | 500 |
| 24.5. Объект обложения | 501 |
| 24.6. Налоговая база | 503 |
| 24.7. Доходы налогоплательщика, не подлежащие обложению НДФЛ | 508 |
| 24.8. Налоговые вычеты | 519 |
| 24.9. Налоговые ставки | 532 |
| 24.10. Порядок исчисления и удержания налога | 534 |
| 24.11. Порядок исчисления и перечисления в бюджет налога индивидуальными предпринимателями и другими лицами..... | 535 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 540 |
| Глава 25. Акцизы | 542 |
| 25.1. Место акцизов в системе налогов и сборов | 542 |
| 25.2. Понятие подакцизных товаров..... | 544 |
| 25.3. Плательщики акцизов..... | 545 |
| 25.4. Объект налогообложения | 546 |
| 25.5. Налоговая база | 549 |
| 25.6. Налоговые ставки | 550 |
| 25.7. Исчисление сумм акциза | 553 |
| 25.8. Налоговые вычеты | 557 |
| 25.9. Исчисление суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет | 561 |
| 25.10. Порядок и сроки уплаты акциза в бюджет | 562 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 566 |

| | |
|--|------------|
| Глава 26. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) | 567 |
| 26.1. Эволюция налогообложения недропользования в российской налоговой системе | 567 |
| 26.2. Плательщики налога | 570 |
| 26.3. Объект обложения | 570 |
| 26.4. Налоговая база | 572 |
| 26.5. Налоговые ставки | 575 |
| 26.6. Порядок исчисления и уплаты налога | 578 |
| 26.7. Особый порядок исчисления НДПИ по нефти... .. | 579 |
| 26.8. Особенности исчисления НДПИ по углю | 587 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 588 |
| Глава 27. Водный налог | 589 |
| 27.1. Необходимость введения водного налога | 589 |
| 27.2. Налогоплательщики и объект налогообложения | 590 |
| 27.3. Налоговая база | 592 |
| 27.4. Налоговые ставки | 592 |
| 27.5. Порядок исчисления и уплаты налога | 594 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 595 |
| Глава 28. Государственная пошлина | 596 |
| 28.1. Плательщики государственной пошлины | 597 |
| 28.2. Объекты обложения пошлиной | 598 |
| 28.3. Ставки государственной пошлины | 598 |
| 28.4. Налоговые льготы | 601 |
| 28.5. Порядок уплаты пошлины в бюджет. Изменение срока уплаты | 603 |
| 28.6. Порядок возврата или зачета уплаченной пошлины | 604 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 606 |
| Глава 29. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами | 607 |
| 29.1. Плательщики сбора и объекты обложения | 608 |
| 29.2. Ставки сбора | 609 |
| 29.3. Порядок исчисления и уплаты сборов в бюджет | 613 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 615 |
| Глава 30. Таможенная пошлина | 616 |
| 30.1. Экономическое содержание таможенной пошлины | 616 |
| 30.2. Виды таможенной пошлины | 620 |

| | |
|--|-----|
| 30.3.Плательщики таможенной пошлины, объект обложения, налоговая база | 624 |
| 30.4.Ставки таможенной пошлины..... | 628 |
| 30.5.Тарифные льготы и тарифные преференции ... | 630 |
| 30.6.Порядок исчисления и уплаты таможенной пошлины..... | 632 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 638 |

Раздел V

Региональные налоги

| | |
|--|------------|
| Глава 31. Налог на имущество организаций..... | 643 |
| 31.1. Налогоплательщики..... | 644 |
| 31.2. Объект налогообложения | 645 |
| 31.3.Налоговая база, налоговый период..... | 646 |
| 31.4.Налоговая ставка | 649 |
| 31.5.Налоговые льготы | 650 |
| 31.6.Порядок исчисления и уплаты налога..... | 652 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 655 |
| Глава 32. Налог на игорный бизнес..... | 656 |
| 32.1.Необходимость введения налога и принцип его построения | 656 |
| 32.2.Плательщики налога, объект обложения и налоговая база | 657 |
| 32.3.Ставки налога..... | 659 |
| 32.4.Порядок исчисления и уплаты налога..... | 659 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 661 |
| Глава 33. Транспортный налог..... | 662 |
| 33.1.Плательщики налога..... | 662 |
| 33.2.Объект налогообложения и налоговая база ... | 663 |
| 33.3.Налоговые ставки | 665 |
| 33.4.Порядок исчисления и уплаты налога..... | 668 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 670 |

Раздел VI

Местные налоги

| | |
|--|------------|
| Глава 34. Налог на имущество физических лиц | 673 |
| 34.1.Плательщики налога, объект обложения, налоговая база | 673 |
| 34.2.Налоговые ставки | 674 |
| 34.3.Льготы по налогу..... | 674 |
| 34.4.Порядок исчисления и уплаты налога..... | 676 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 679 |

| | |
|---|------------|
| Глава 35. Земельный налог | 680 |
| 35.1. Необходимость введения налога, его роль и значение | 680 |
| 35.2. Плательщики налога, объект обложения..... | 682 |
| 35.3. Налоговая база, налоговый период..... | 683 |
| 35.4. Налоговые ставки | 685 |
| 35.5. Налоговые льготы | 686 |
| 35.6. Порядок исчисления и уплаты налога..... | 688 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 692 |

Раздел VII

Специальные налоговые режимы

| | |
|---|------------|
| Глава 36. Система налогообложения малого предпринимательства | 695 |
| 36.1. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) | 701 |
| 36.2. Упрощенная система налогообложения (УСН) ... | 713 |
| 36.3. Патентная система налогообложения..... | 727 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 736 |
| Глава 37. Единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН) ... | 738 |
| 37.1. Эволюция ЕСХН и его общая характеристика... .. | 738 |
| 37.2. Плательщики ЕСХН | 741 |
| 37.3. Порядок и условия перехода на уплату ЕСХН ... | 743 |
| 37.4. Объект обложения | 745 |
| 37.5. Налоговая база. Налоговая ставка | 748 |
| 37.6. Порядок исчисления и уплаты в бюджет..... | 749 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 750 |
| Глава 38. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП) | 752 |
| 38.1. Необходимость введения специального режима налогообложения при СРП. Понятия, используемые при заключении СРП..... | 752 |
| 38.2. Налогоплательщики..... | 754 |
| 38.3. Налоги, уплачиваемые при выполнении СРП ... | 755 |
| 38.4. Особенности исчисления отдельных налогов при СРП | 758 |
| 38.5. Особенности налогового контроля при СРП..... | 767 |
| 38.6. Гарантии инвесторов при реализации СРП | 769 |
| <i>Контрольные вопросы</i> | 770 |
| Литература | 771 |

Принятые сокращения

Нормативные правовые акты

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 № 6-ФКЗ и от 30.12.2008 № 7-ФКЗ)

БК РФ — Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ

ЗК РФ — Земельный кодекс Российской Федерации от 25.10.2001 № 136-ФЗ

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

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

ТК ТС — Таможенный кодекс таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17)

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

Органы власти

Госкомстат России — Государственный комитет Российской Федерации по статистике

Госналогслужба РФ — Государственная налоговая служба Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Росстат — Федеральная служба государственной статистики

ФНС России — Федеральная налоговая служба

ФТС России — Федеральная таможенная служба

Банк России — Центральный банк Российской Федерации

Прочие сокращения

- ВВП** — валовой внутренний продукт
гл. — глава (-ы)
- ЕНВД** — единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности
- ЕС** — Европейский союз
- ЕСХН** — единый сельскохозяйственный налог
- ЕЭС** — Европейское экономическое сотрудничество
- ИНН** — идентификационный номер налогоплательщика
- ЛИФО** — метод оценки по стоимости последних по времени приобретений
- НДПИ** — налог на добычу полезных ископаемых
- НДС** — налог на добавленную стоимость
- НДФЛ** — налог на доходы физических лиц
- РСФСР** — Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика
- РФ** — Российская Федерация
- СНГ** — Содружество Независимых Государств
- СРП** — соглашения о разделе продукции
- СССР** — Союз Советских Социалистических Республик
- ст. — статья (-и)
- ЕТТ ТС** — Единый таможенный тариф таможенного союза
- ТН ВЭД ТС** — товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности Таможенного союза
- УСН** — упрощенная система налогообложения
- ФИФО** — метод оценки по стоимости первых по времени приобретений

Введение

В последние годы опубликовано немало учебников, учебных и учебно-методических пособий, монографий и другой научной литературы по проблемам налогов и налогообложения. Необходимость написания и издания еще одного учебника вызвана потребностью более углубленного рассмотрения и изучения не только практических, но и сугубо теоретических проблем налогообложения. Наметившееся отставание теоретических разработок от практической деятельности, особенно в условиях проводимой в нашей стране налоговой реформы, приводит к недостаточной проработке вносимых изменений в действующее налоговое законодательство. Вследствие этого в сложившейся налоговой системе России имеют место противоречия и нерешенные до конца вопросы, требующие постоянного внесения изменений и дополнений. Все это вызывает очевидные трудности в практической деятельности налогоплательщиков и контролирурующих органов. Данное положение вызывает настоятельную необходимость более углубленного исследования как теоретических проблем налогообложения, так и анализа сформированной налоговой системы.

Налоги всегда были и продолжают оставаться важнейшим инструментом осуществления экономической политики государства. Вместе с тем государство только в том случае может реально использовать налоги через присущие им функции, прежде всего фискальную и стимулирующую, если в обществе создана атмосфера уважения к налогу, основанная на понимании как экономической необходимости существования налоговой системы, так и установленных государством правил взимания конкретных налогов.

В связи с этим знание налогового законодательства, порядка и условий его функционирования является неперенным условием восприятия налоговой культуры как обществом в целом, так и каждым его членом. Следовательно, знание налогового законодательства, налоговая грамотность являются необходи-

мым условием обеспечения успешного продвижения экономических реформ.

Налогообложение — это учебная дисциплина, которая входит в базовую часть профессионального цикла федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования (ФГОС ВПО) третьего поколения для бакалавров. Учебный курс «Налоги и налогообложение» в соответствии с указанным стандартом является обязательной дисциплиной для студентов высших учебных заведений по ряду экономических, социальных и юридических специальностей. Успешное освоение данного курса должно явиться важнейшим основополагающим теоретическим и методическим фундаментом формирования у студентов научного управленческого мышления, обеспечить инструментарий формирования профессиональных компетенций бакалавра.

Цель настоящего учебника — оказание помощи в освоении и систематизации знаний в области налогообложения. Принципиальной особенностью предлагаемого учебника является углубленный подход как к теоретическим, так и к практическим вопросам налогообложения.

Задача автора состоит, прежде всего, в том, чтобы в первую очередь дать читателю четкие представления в области теории налогов. В учебнике раскрываются экономическая сущность и функции налогов, приводится их классификация. Делается попытка по-новому взглянуть на общепризнанные определения таких понятий, как «налог», «сбор», а также на содержание российской налоговой системы. Предметом исследования являются также проблемы налоговой политики и налоговой реформы. Особое внимание уделяется теоретическим аспектам планирования налогов, гармонизации налоговых отношений, налоговой нагрузки. Фундаментально исследованы актуальные проблемы организации налоговой системы в Российской Федерации. При этом значительное внимание уделено исследованию этапов развития российской налоговой системы, анализу распределения налоговой нагрузки в российской экономике, роли и значения налоговых льгот. Подробно излагаются малоисследованные вопросы налоговых рисков в российской налоговой системе.

Особое место занимает исследование действующей в России практики налогового администрирования, делается попытка обосновать данное понятие. Углубленно рассматриваются вопросы правового обеспечения налоговых отношений, организации налоговой службы, права и обязанности как налогоплательщиков, так и государства, система налогового контроля и ответственности за нарушения налогового законодательства. Много внимания уделяется про-

блемам завершения налоговой реформы в Российской Федерации, а также распределения налогов и налоговых доходов внутри бюджетной системы РФ. Подробно исследуются порядок исчисления и уплаты в бюджетную систему конкретных налогов и сборов, действующих в российской налоговой системе. Содержание учебника базируется на нормативных документах; законодательные и нормативные документы приводятся по состоянию на 1 октября 2012 г.

При изучении дисциплины «Налоги и налогообложение» бакалавр должен:

знать

- экономическое содержание и функции налогов, их элементы и основополагающие принципы налогообложения;
- сущность, основные методы, формы и инструменты налоговой политики государства;
- содержание и формы проявления таких важнейших понятий, как налоговая реформа, налоговая нагрузка, налоговое планирование;
- современную российскую систему налогов и сборов, этапы ее развития и основные проблемы ее совершенствования;
- сущность налогового администрирования, его участников. их права и обязанности и меры ответственности за нарушение;
- порядок исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов;

уметь

- разбираться в понятийном аппарате в области налогов и налогообложения;
- критически осмысливать и выявлять проблемные вопросы теории и практики налогообложения;
- анализировать налоговую нагрузку на микро- и макроуровне;
- определять по конкретным видам федеральных, региональных и местных налогов объект налогообложения, налоговые ставки, порядок и сроки их уплаты в бюджет;
- рассчитывать налоговую базу и подлежащие уплате в бюджет суммы соответствующих налогов;
- использовать налоговые льготы и другие налоговые инструменты для минимизации налогообложения;
- ориентироваться в положениях законодательства в сфере налогообложения;

владеть

- понятийным аппаратом и терминологией в области теории и практики налогов и налогообложения;

- научными теориями налогов и налогообложения;
- навыками научных подходов к анализу имеющихся проблем российской налоговой системы и практики налогообложения;
- теоретическими и практическими знаниями в области взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов;
- методикой расчетов основных элементов налогов и сборов;
- основными технологиями исчисления конкретных видов налогов, порядка и сроков их уплаты.

Изучение дисциплины «Налоги и налогообложение» основывается на сумме знаний, полученных студентами в ходе освоения экономической теории, финансов и бюджета, статистики, бухгалтерского учета, финансового менеджмента.

Первый раздел посвящен теоретическим основам налогообложения. Рассматриваются сущностные, основополагающие составляющие понятия «налог» и его функций. Критически оценена дефиниция налога, данная в НК РФ. Особое место в разделе уделено функциям налогов и их классификации. Всесторонне проанализировано экономическое содержание и показатели налоговой нагрузки на экономику в целом и на конкретного налогоплательщика. Раскрывается сущность налогового планирования на макро- и микроуровне. Принципиально новый подход предложен в изложении теоретических вопросов налоговой реформы и проблем гармонизации налоговых отношений. Раскрыта суть таких понятий, как «текущее (оперативное, краткосрочное) и перспективное финансовое и налоговое планирование», «народнохозяйственное прогнозирование», объясняется процесс развития и совершенствования налоговой системы. Дано полное объяснение каждого из налоговых инструментов, показаны их взаимодействие и влияние на налоговую систему. Достаточно подробно рассмотрены вопросы налоговой политики государства, демонстрируется ее зависимость от состояния экономики, приоритетных целей государства.

Второй раздел учебника посвящен организации системы налогов и сборов в нашей стране. Подробно рассматриваются этапы развития российской налоговой системы. Здесь же анализируются проблемы налогового бремени российских налогоплательщиков, в том числе в сравнении с налоговым бременем в ряде индустриально развитых европейских и других государств. Подробно анализируются роль и значение налоговых льгот и налоговых рисков в системе налогообложения.

В *третьем разделе* рассмотрен комплекс вопросов организации налогового администрирования в Российской Федерации. Прежде всего, обосновывается авторское понятие налогового адми-

нистрирования, исследуются его функции и участники. Подробно описываются: организация налоговой службы и налогового контроля в Российской Федерации, а также вопросы взаимоотношений налогоплательщиков и государства, права, обязанности и ответственность налогоплательщиков за налоговые правонарушения, полномочия и обязанности налоговых органов, установленные налоговым законодательством. Много внимания в данном разделе уделяется проблемам завершения налоговой реформы в России, рассмотрены и возможные пути их решения.

В *четвертом, пятом и шестом разделах* детально охарактеризованы основные виды федеральных, региональных и местных налогов, а также порядок их установления, взимания и применения. Рассматриваются также исторические аспекты, обусловившие введение конкретных видов налогов, их роль в формировании доходной части бюджетов всех уровней. Отдельная глава посвящена таможенной пошлине, несмотря на то, что она формально выведена из российской налоговой системы. В гл. 31 обосновывается необходимость включения данного платежа в налоговую систему России исходя из того, что таможенная пошлина обладает всеми признаками налога.

Седьмой раздел посвящен специальным налоговым режимам. Здесь исследованы не только экономическое содержание и цели введения каждого из пяти предусмотренных НК РФ специальных налоговых режимов, но и детально рассмотрена эволюция данного вида налогообложения и дан критический анализ их функционирования. При этом автор уделил особое внимание проблемам налогообложения организаций, действующих в сфере малого бизнеса.

В целях прочного усвоения изложенного в учебнике материала в каждой главе учебника приводятся практические примеры исчисления и уплаты конкретных налогов по наиболее сложным вопросам темы.

Автор не стремился создать универсальный инструктивный документ, который заменил бы собой все нормативные акты по налогообложению. Такая задача не ставилась и не могла ставиться. Опираясь на законодательные и нормативные акты по налогообложению, изложенный в учебнике материал ни к коей мере не дублирует их, а представляет в доступной для читателя форме. Учебник дает достаточно полное представление о порядке исчисления и уплаты конкретных налогов, установленных законом, льготах и условиях их применения и других важных вопросах, связанных с налогообложением.

Материалы данного издания могут быть использованы при изучении дисциплин «Теория и история налогообложения», «Налоговое администрирование в Российской Федерации», «Организация и методика налоговых проверок», «Федеральные налоги и сборы», «Региональные налоги», «Специальные налоговые режимы», «Налоговый менеджмент» и др. в высших экономических учебных заведениях РФ и стран СНГ.

В учебнике использовались работы таких известных ученых экономистов и налоговедов, как К. Маркс, А. Смит, Дж. М. Кейнс, В. П. Дьяченко, Л. И. Гончаренко, И. В. Горский, А. З. Дадашев, В. А. Кашин, В. Г. Князев, Л. Н. Лыкова, И. А. Майбуров, Л. П. Павлова, М. Р. Пинская, И. Г. Русакова, Д. Г. Черник, С. Д. Шаталов и др.

Настоящий учебник предназначен для бакалавров всех направлений, изучающих теорию и практику налогов и налогообложения.

РАЗДЕЛ

**Теоретические
ОСНОВЫ
налогообложения**

I

ГЛАВА 1

Экономическое содержание и функции налогов

После изучения первой главы студент будет:

знать

- экономическое содержание налогов и сборов;
- эволюцию представлений о сущности налогов;
- основополагающие функции налогов;
- отличительные признаки налогов и сборов;
- элементы налогов;

уметь

- отличать налоги и сборы от других обязательных платежей;
- критически осмысливать теоретические воззрения на сущность налогов и действующий понятийный аппарат;

владеть

- понятийным аппаратом и терминологией в области теории налогов;
 - научными теориями налогов и налогообложения;
 - навыками научных подходов к анализу действующего понятийного аппарата.
-

Налоги являются одним из древнейших финансовых институтов. Их возникновение обусловлено разделением общества на социальные группы и появлением государства. Вводившиеся на первых порах в исключительных случаях как нерегулярный взнос, налоги по мере формирования и развития государственности постепенно превратились в стройную систему платежей в государственную казну. Появление налогов обусловило необходимость выработки теоретических основ налогообложения, определения сущности данного понятия, отличающей его от других платежей и взносов.

Первые теоретические выкладки о налогах относятся еще к середине XIII в., когда один из величайших ученых Средневековья Фома Аквинский сделал первые попытки обосновать отличительные признаки налога и установить определенные принципы его взимания. Несмотря на длительный процесс становления и развития экономической мысли в области налогообложения, наука не выработала до настоящего времени единого толкования понятия налога, независимого от политического и экономического строя общества, природы и задач государства. Мало того, некоторые современные российские исследователи вообще не считают целесообразным давать в налоговом законодательстве четкую формулировку определения дефиниции «налог». Об этом, в частности, пишет И. В. Горский в монографии «Налоговая политика России: проблемы и перспективы»¹. При этом российские исследователи нередко ссылаются на опыт других стран, в законодательстве которых отсутствуют четкие и подробные формулировки понятия «налог». С подобными обоснованиями можно было бы согласиться, если бы не одно немаловажное обстоятельство. Налоговые системы западных стран складывались столетиями, и к настоящему времени в каждой стране сформирована стройная постоянная система налоговых отношений. В нашей же стране налоговая система находится в стадии формирования. Методом проб и ошибок к настоящему времени создана пока лишь основа налоговой системы России, и до завершения ее формирования должен пройти еще значительный период. До настоящего времени, несмотря на то, что с момента начала формирования российской налоговой системы прошло чуть более 20 лет, не решены многие принципиальные теоретические и практические вопросы налогообложения.

Речь в данном случае идет даже не о многочисленных проблемах исчисления и уплаты конкретных видов налогов. Их действительно накопилось настолько много, что поправки в принятые главы НК РФ вводятся ежегодно в огромных количествах, отдельные главы Кодекса, не успев как следует «поработать», тут же переписываются практически заново. Но в данном случае речь идет о другом — о «наполнении» российской налоговой системы. К настоящему времени нет полной ясности в том, что же должно входить в российскую налоговую систему. В частности, много вопросов возникает в связи с исключением из налоговой системы таможенной пошлины. Мало того, в российской экономической науке и

¹ Налоговая политика России: проблемы и перспективы / под ред. И. В. Горского. М. : Финансы и статистика, 2003. С. 7—9.

практике не сложилось четкого понимания того, зачем в налоговую систему введено такое понятие, как «сбор». К тому же неясно, почему одни из многих существующих в России сборов, платежей и взносов включены в налоговую систему, а другие — нет. Причина, думается, одна — отсутствие в российском налоговом законодательстве четкого и недвусмысленного понятийного аппарата. И пока не будет дано четких определений налога и сбора, законодательно отделенных от всех прочих видов неналоговых платежей и взносов, российское налоговое законодательство должно строго формализовать эту сложную экономическую категорию.

1.1. Эволюция теоретических представлений о сущности налога

Необходимость налогов предопределяется непосредственно функциями государства. Как отмечал Ж. Прудон, в сущности, вопрос о налоге есть вопрос о государстве. Теория и практика налогообложения развивались вместе с теорией государства и практикой его функционирования. Одновременно налоги были и остаются основообразующими источниками государственных доходов. На ранних этапах развития человеческого общества государственные доходы и расходы носили натурально-вещественный характер. В последующем налоги приобретают характер товарно-денежных отношений, а государственные доходы и расходы выражаются преимущественно в денежной форме. По образному выражению К. Маркса, «налоги — это материнская грудь, кормящая государство, или пятый бог наряду с собственностью, семьей, порядком и религией»¹.

В условиях становления основ механизма рыночных отношений, когда еще не в полной мере заработал собственно рыночный механизм (т.е. на современном этапе развития российской экономики), особо актуальной является система экономического принуждения в сочетании с финансовой заинтересованностью хозяйствующих субъектов. Главным звеном этой системы выступают налоги, которые по мере социально-экономического развития общества становятся основным финансовым инструментом экономической политики государства, одним из определяющих факторов развития предпринимательской деятельности, национальной экономики и международных экономических отношений, движения капиталов. Одновременно

¹ Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. М., 1955—1973. Т. 7. С. 83.

налоги должны восприниматься налогоплательщиками как форма участия в решении общенациональных задач.

Экономически правильное определение понятия налога имеет существенное значение, поскольку точное уяснение содержания категорий «налог» и «сбор» способствует обоснованному и единообразному применению норм законодательства, определяющих право частной собственности налогоплательщика.

Кроме того, понятие налога должно быть одной из отправных точек при разработке законов, регулирующих порядок установления и взимания налоговых платежей; четкое понимание термина «налог» позволяет согласно праву ограничить объем полномочий и компетенцию как налогоплательщиков, так и контролирующих органов.

Исторические направления основных теоретических представлений о сущности налогов схематично показаны на рис. 1.1.

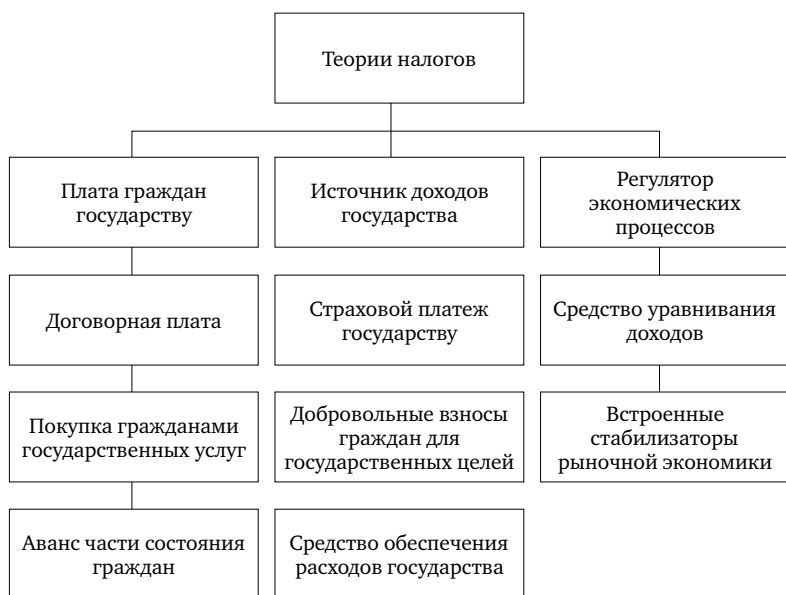


Рис. 1.1. Основные теоретические представления о сущности налогов

Взгляды на сущность налогов менялись в связи с экономическим прогрессом общества. Основоположителем теоретического осмысления налогов является английский экономист У. Петти (1623—1687). Он считал, что налоги должны быть пропорциональными, поскольку

это обеспечивает «нейтральность» по отношению к разным по величине доходам. В XVII—XVIII вв. Ш. Монтескье, Ф. Вольтером, В. Р. Мирабо и другими экономистами была разработана теория «общественного договора»¹. Согласно данной теории налог представляет собой договорную плату граждан государству за обеспечение их личной и имущественной безопасности. Позднее на базе аналогичных представлений о сущности налогов в период с XVIII по XIX в. появилась «теория обмена», в соответствии с которой посредством налогов граждане покупают государственные услуги по военной и правовой защите. Шотландский экономист А. Смит, развивая классическую налоговую теорию («теорию налогового нейтралитета»), считал, что налоги — это исключительно источник доходов государства².

В XIX в. швейцарский экономист Ж. Сисмонди разработал «теорию наслаждения». Согласно этой теории налог представляет собой аванс части состояния граждан для пользования услугами государства в перспективе³.

По мнению экономистов А. Тьера и Дж. Р. Мак-Куллоха, налог по своей сути — это страховой платеж граждан государству. Представление о налоге как о юридической обязанности граждан перед государством сформировалось окончательно только к началу XIX в. Представители маржиналистской школы политэкономии Г. Госсен, У. Джевонс, К. Менгер и др. рассматривали налоги как средство уравнивания доходов. В конце XIX в. А. Маршалл писал, что налог представляет собой регулятор экономических процессов⁴. Согласно Дж. Кейнсу налоги в сущности — это встроенные стабилизаторы рыночной экономики⁵.

Автор теории монетаризма американский экономист М. Фридмен рассматривал налоги как регулятор денежного обращения. По мнению Н. И. Тургенева, основоположника теоретических представлений о сущности налогов в России, налоги представляют собой добровольные взносы граждан для государственных целей. Российские экономисты С. Ю. Витте, Ю. А. Гегемейстер, Е. Г. Осо-

¹ См.: Пигу А. Экономическая теория благосостояния : в 2 т. : пер. с англ. М. : Прогресс, 1985.

² См.: Смит А. Исследование о труде и причинах богатства народов. СПб., 1866. Т. 3. С. 184.

³ См.: Симонд де Сисмонди Ж. Новые начала политической экономики. М., 1897. С. 135—149.

⁴ См.: Маршалл А. Принципы политической экономики / под ред. С. М. Никитина; пер. с англ. Р. И. Столнера. М. : Прогресс, 1983.

⁵ См.: Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М. : Прогресс, 1948. С. 368—369.

кин, В. А. Лебедев и другие рассматривали налоги преимущественно как средство обеспечения расходов государства.

Исходя из этих и подобных теорий налогообложения на протяжении столетий формировалось определение самого понятия «налог». Теоретики финансовой науки, исследуя проблемы налогообложения, на одно из первых мест всегда ставили определение налога.

1.2. Основополагающие признаки налога

Для конкретизации понятия «налог» необходимо исходить из того, что отличительной чертой налога как экономической категории является наличие у него признаков, которые схематично представлены на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Основные признаки налога

Признак *императивности* налога предполагает правовую обязанность безусловной, полной и своевременной уплаты налогов государству налогоплательщиком, или, иными словами, налог представляет собой обязательный платеж. Это означает, что налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения возложенной на него обязанности — платить налог в бюджет государства. В то же время налогоплательщик не вправе распоряжаться той частью сто-

имости, которая подлежит перечислению в государственный бюджет. Справедливости ради следует отметить, что в мировой налоговой истории допускалось право налогоплательщика не платить налоги, но это сопрягалось с весьма печальными для него последствиями. Так, например, все граждане Римской империи должны были сообщать цензору (государственному сборщику налогов) о размерах своего имущества для уплаты трибута (общепоимущественный налог со всех граждан Римской империи). Если гражданин не предоставлял данной информации, то он не уплачивал налог, одновременно утрачивая все права и становясь банкротом. Поэтому неслучайным представляется утверждение известного политического деятеля США Б. Франклина: «Платить налоги и умереть должен каждый...»¹.

Индивидуальная безвозмездность налогов означает, что налогоплательщик не вправе рассчитывать на эквивалентную выгоду от государства. Это отличает налоги от других платежей и сборов, взимаемых государством с населения и юридических лиц возмездно и не являющихся поэтому налогами. При уплате налога происходит однонаправленное движение части стоимости от налогоплательщика к государству без предоставления индивидуального эквивалентного возмещения отдельному плателъщику за конкретное налоговое изъятие. Указанное движение не основано на конкретных договорах или специальных соглашениях и определении менеспособности изымаемой стоимости. В результате уплаты налогов обязательно происходит смена собственника — определенная доля частной собственности становится государственной. Действительно, налоги в отличие от заемных средств изымаются у налогоплательщика государством без каких-либо конкретных обязательств перед ним.

Таким образом, тот или иной налогоплательщик не может и не должен рассчитывать на получение эквивалентной выгоды от государства. Выполнение же государством своих функциональных обязанностей не может трактоваться как предоставление конкретному налогоплательщику эквивалентной выгоды. В связи с этим к налогам не относятся различного рода взносы, вклады, а также штрафы, уплачиваемые в соответствии с заключенными договорами. Не являются налогами и штрафные санкции за нарушение налогового и другого законодательства. Одновременно налоговые платежи являются индивидуальными, что исключает возможность абсолютного перенесения уплаты налога на другое лицо или на группу лиц.

¹ The Writing. Vol. 1—10. N.Y., 1905—1907.

Законность налогов означает, что их установление, начисление и взимание осуществляются в порядке, определенном законом. Как правило, обязанность платить налоги закрепляется в государственных законодательных актах. В частности, в ст. 57 Конституции РФ определено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Налоги взимаются только с законных операций, т.е. характеризуются *легитимностью*.

Налог *уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства*. Налоги всегда были и остаются базовой составляющей государственных доходов. Именно за счет налогов в преобладающей степени формируется централизованный фонд денежных средств, который является финансовой основой обеспечения деятельности государства: содержания государственного аппарата, армии и решения всего комплекса социально-политических, экономических, экологических и целого ряда других задач общенационального значения.

Признак *абстрактности* налогов предполагает их поступление на нужды всего государства, а затем распределение по видам расходов. За счет уплаты налогов образуется централизованный фонд денежных средств — бюджетный фонд. При этом только само государство определяет направления и масштабы использования этого фонда. В зависимости от состояния и перспектив развития общества государство отдает предпочтение тому или иному направлению в использовании бюджетного фонда.

Относительная регулярность налога выражается в периодической его уплате в установленные законом сроки.

1.3. Понятие «налог»

Официальное определение налога дано в первой части НК РФ.

В соответствии с гл. 8 НК РФ *налог* — это 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.

На наш взгляд, имеется, по крайней мере, шесть существенных замечаний к данному определению. *Во-первых*, в указанной формулировке отсутствует признак того, что данный платеж дол-

жен быть законодательно установлен, т.е. взимание налога может осуществляться только на правовой основе, по юридически установленным правилам. Ведь именно правовой характер налогов, как свидетельствует мировая и отечественная фискальная практика, является их главным преимуществом перед любыми другими формами обязательных изъятий в бюджетную систему страны или в государственные внебюджетные фонды. В данном случае отсылка к такому установленному в указанной формулировке признаку, как обязательность, думается, не совсем корректна. Дело в том, что понятия «обязательность» и «законность» — отнюдь не синонимы. Обязательность платежа может быть установлена не только законодательным актом, но и другим нормативным документом, принятым при этом не обязательно законодательным (представительным) органом власти. Такой нормативный документ может быть принят и соответствующим исполнительным органом власти. Для введения и уплаты налога необходим исключительно законодательный акт. Это должен быть закон особого рода, дающий право исполнительной власти применять данный налог.

Во-вторых, приведенное в НК РФ определение жестко увязывает налог с денежной формой его внесения. Подобная увязка ограничивает возможности уплаты налога в других формах. Денежная форма должна быть и фактически является основной формой уплаты налогов в любой налоговой системе. Но она не может быть и на практике не является единственной. Теория и мировая практика не исключают возможности уплаты налога в натуральной форме. В частности, такое право получают налогоплательщики, участвующие в соглашениях о разделе продукции, которые платят налог в виде части добытых полезных ископаемых. Об этом, кстати, говорится в соответствующей главе НК РФ. Кроме того, российское (да и не только российское) налоговое законодательство предусматривает возможность взыскания налога при отсутствии денежных средств. На это, в частности, указывает ст. 45 НК РФ, в соответствии с которой налог может быть взыскан за счет другого (кроме денежных средств) имущества налогоплательщика. Напомним, что на ранних стадиях зарождения товарно-денежных отношений натуральная форма уплаты налога играла весьма существенную роль. Да и в современных условиях не исключается возможность возрождения натуральной формы налога, в частности, из-за расстройств отдельной национальной денежной системы.

Вместе с тем, на наш взгляд, не совсем состоятельны и попытки отдельных авторов обосновать свою позицию о возможности уплаты налогов не только в денежной форме самой природой налоговых отношений. В частности, в учебном пособии «Налоги и налогообложение»¹ отмечается: «...указание на то, что налог может уплачиваться только из денежных средств налогоплательщика, исходит из неверного представления о природе современных налоговых отношений». По мнению авторов, применив подобную привязку, законодатель несколько исказил понимание экономической природы именно современных налоговых отношений. В связи с этим они разделяют такие понятия, как «налоговое обязательство» и «исполнение налоговых обязательств». Налоговое обязательство налогоплательщика, по их мнению, может быть выражено и действительно в современных налоговых отношениях выражается исключительно в денежной форме. Но если говорить об экономической категории, каковой и является налог, то нельзя увязывать ее содержание с состоянием экономических отношений на том или ином этапе развития общества. Как экономическая категория налог существовал задолго до современного состояния мировой экономики. Напомним, что в не столь уж далекие времена, как известно, налоговые обязательства выражались не столько в денежной, сколько в натуральной форме.

В-третьих, в данной дефиниции налога допущена явная неточность в определении порядка уплаты налога. В современных условиях функционирования налоговых систем большинства государств налоги не взимаются государством, как это установлено НК РФ, а уплачиваются налогоплательщиками самостоятельно. Подобная практика установлена и в российской налоговой системе. Согласно положениям НК РФ налоговые органы — основной налоговый контролер государства, — как известно, не взимают налоги и сборы с налогоплательщиков, а всего лишь контролируют соблюдение законодательства о налогах и сборах. В отличие от них таможенные органы в Российской Федерации, как и в большинстве других стран, являются сборщиками налогов, уплачиваемых налогоплательщиками при пересечении границы. Только в этом случае правомерно говорить о взимании налогов с их налогоплательщиков.

В-четвертых, вызывает обоснованное сомнение правомерность предусмотренной в рассматриваемом определении формы взимания налогового платежа как отчуждения принадле-

¹ См.: Аронов А., Кашин В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие. М. : Экономика, 2004. С. 52.