

Юридическая
конструкция

налога

Общие условия установления налогов и сборов определены в ст. 17 Налогового кодекса РФ:

Статья 17. Общие условия установления налогов и сборов

1. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

объект налогообложения;

налоговая база;

налоговый период;

налоговая ставка;

порядок исчисления налога;

порядок и сроки уплаты налога.

2. В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

3. При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Юридическая конструкция налога:

универсальная модель, элементы которой подлежат законодательному определению при установлении и введении конкретных налоговых платежей.

Юридическая конструкция **Налогов:**

модель, которая используется законодателем как прием юридической техники, как образец формирования законов о налогах, содержание которой раскрывается через объективное право, то есть совокупность правовых норм части первой Налогового кодекса РФ, и является постоянной.

Юридическая конструкция налога

это:

система законодательно закрепленных элементов модели налога четко

определяющая обязанность налогоплательщика по исчислению и

внесению налогового платежа в соответствующий бюджет.

Юридическая конструкция налога:

система законодательно закрепленных элементов модели налога, четко определяющая обязанность налогоплательщика по исчислению и внесению налогового платежа в бюджет или во внебюджетный фонд.

Для целей юридической техники, категорию «юридическая конструкция налога» следует рассматривать в двух аспектах:

Во-первых, «юридическая конструкция налога» – это:

модель, которая используется законодателем при установлении конкретных налогов. Ее содержание раскрывается через совокупность правовых норм части первой Налогового кодекса РФ, и является относительно неизменным.

При этом «юридическая конструкция налога», в первом понимании, является постоянным (неизменчивым), обобщенным образом всех существующих и всех в дальнейшем устанавливаемых юридических конструкций конкретных налогов. Она является, в некотором роде, абстракцией, существующей только в нормах объективного права, но возникающей в действительности не иначе, как только в реальном образе юридической конструкции конкретного налога. Это правило, прием юридической техники, устанавливаемый законодателем в законе для⁷

Во-вторых, «юридическая конструкция конкретного налога» – это совокупность элементов, которые законодатель использует при конструировании конкретного налога, закрепляя их (элементов) специфические характеристики в нормах отдельных глав второй части Налогового кодекса РФ, а также региональных законах и решениях муниципальных образований о налогах.

Содержание понятия «юридическая конструкция конкретного налога» напротив, обладает вариативностью и изменчивостью. Юридических конструкций конкретных налогов столько, сколько установлено в государстве конкретных налогов.

Элементы определены в ст. 17 НК:

- 1) налогоплательщики;
- 2) объекты;
- 3) налоговая база;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;
- 6) налоговый период;
- 7) срок уплаты;
- 8) порядок уплаты.

Ст. 17 предусматривает возможность установления налоговых льгот.

Основные элементы.

- 1) объект налога,
- 2) налоговая база,
- 3) ставка налога,
- 4) налоговый период,
- 5) порядок исчисления налога,
- 6) порядок уплаты налога,
- 7) сроки уплаты налога,
- 8) способы уплаты налога.

Вспомогательные элементы.

- 1) предмет налога,
- 2) источник налога,
- 3) масштаб налога,
- 4) единица налоговой базы.

Дополнительные элементы.

- 1) налоговые льготы,
- 2) налоговые освобождения,
- 3) отчетный период.

Элементы модели юридической конструкции налога

Налогоплательщик

Лицо:

- обладающее налоговой правосубъектностью,
- на которое законом возложена обязанность по уплате конкретного налога самостоятельно и за счет собственных средств,
- права и законные интересы которого охраняются государством

Налогоплательщик (субъект налога) — обязательный элемент налогообложения, характеризующий организации и физические лица, на которые по закону возлагается юридическая обязанность уплачивать налоги за счет собственных средств (точная трактовка в ст. 19 НК: налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Кодексом возлагается обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы).

объект налога

юридический факт:

- являющийся основанием (одним из оснований) возникновения налогового правоотношения и

- указывающий на появление у налогоплательщика экономического основания, способного служить источником налога

Объект налогообложения — обязательный элемент, реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, а также те юридические факты (действия, события, состояния), с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. При этом объект следует отличать от предмета налогообложения (например, объект - право собственности на земельный участок, предмет - собственно земельный участок).

предмет налога

конкретный объект материального мира:

- связанный с экономическим основанием налога (объектом налога),
- имеющий стоимостную, физическую или количественную характеристику,
- оформленный в установленном законом порядке
- принадлежащий налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления

Налоговая база

стоимостная, физическая или иная
характеристика предмета налога

Налоговая база — обязательный элемент, характеризующий количественное выражение объекта налогообложения, к которому применяется налоговая ставка.

Иными словами, это только та количественная часть объекта налогообложения, которая является основой для исчисления суммы налога, поскольку именно к ней применяется налоговая ставка. Следует понимать, что налоговая база может совпадать с количественным выражением объекта налогообложения, а может и не совпадать, как, например, в НДФЛ, НДС, налоге на прибыль организаций.

ставка налога

величина налога,
начисляемого на единицу налоговой базы

Налоговая ставка — обязательный элемент, характеризующий размер или величину налога на единицу измерения налоговой базы. Согласно ст. 53 НК «налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы». Налоговые ставки устанавливаются применительно к каждому налогу:

по федеральным — Налоговым кодексом РФ;

по региональным — законами субъектов РФ;

по местным — нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления.

налоговый период

промежуток времени

в течение которого образуется и по истечении которого:

- определяется налоговая база, обеспеченная наличием реально возникшего источника налога,
- исчисляется сумма налога и наступает срок его уплаты

Налоговый период — обязательный элемент, характеризующий срок, по истечении которого окончательно формируется налоговая база и определяется конечный размер налогового обязательства.

В ст. 55 НК дается трактовка этого [понятия](#): «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».

порядок исчисления налога

способы и приемы определения:

- источника налога,
- налоговой базы,
- применения к ней ставки налога

Порядок исчисления налога — обязательный элемент, характеризующий методику исчисления налогового оклада. Есть две основные методики исчисления, встречающиеся в российской практике:

некумулятивная (обложение налоговой базы предусматривается по частям);

кумулятивная (исчисление налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода с определением итоговой суммы по его окончании).

В свою очередь, эти методики представляют собой совокупность законодательно установленных приемов и способов расчета налогового оклада.

порядок уплаты налога

форма осуществления налогового платежа

Порядок уплаты налога — обязательный элемент, характеризующий законодательно установленные способы внесения налога его получателю.

К возможным способам внесения налога относятся согласно ст. 58 НК уплата его в наличной и безналичной формах.

срок уплаты налога

сроки уплаты налога — обязательный элемент, характеризующий законодательно установленные способы и сроки внесения налога его получателю.

Сроки уплаты налога (сбора) в соответствии со ст. 57 НК могут определяться:

- конкретной календарной датой;
- истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями;
- указанием на событие, которое должно произойти;
- указанием действия, которое должно быть совершено.

Конкретный порядок и сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу:

- по федеральным — Налоговым кодексом РФ,
- по региональным — законами субъектов РФ,
- по местным — нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления.

способ уплаты налога

законодательно установленный организационно-технический прием

исполнения налогоплательщиком (налоговым агентом)

обязанности по уплате налога

источник налога

любые денежные средства (доход, капитал)

налогоплательщика,

за счет которых уплачивается налог

масштаб налога

способ измерения налоговой базы

в физических, стоимостных или иных единицах измерения

Масштаб налога — вспомогательный элемент, характеризующий определенную законом меру измерения (стоимостную, количественную или физическую характеристику) объекта налогообложения.

При использовании в качестве меры измерения стоимостной характеристики масштабom налога являются денежные единицы, при использовании количественной характеристики это могут быть, например, мощность или объем двигателя, площадь земельного участка, объем воды, при использовании физической характеристики — крепость напитков, характеристика бензина.

единица налоговой базы

единица масштаба налога,
к которой применяется ставка налога

Единица налога — вспомогательный элемент, характеризующий условную единицу принятого масштаба налога, используемую для количественного выражения налоговой базы.

Выбор единицы налога должен обуславливаться возможностью практического удобства ее использования, например: при обложении доходов, прибыли, добавленной стоимости — 1 руб., при обложении транспортных средств — 1 л. с., при обложении земли — 1 га, при обложении напитков — 1 л, при обложении бензина — 1 т.

Знание масштаба и единицы налога позволяет сформировать налоговую базу.

Налоговый оклад

Налоговый оклад:

— вспомогательный элемент, характеризующий сумму налога, причитающуюся к уплате налогоплательщиком с одного объекта налогообложения.

Налоговая льгота

установленные законом преимущества
отдельных категорий налогоплательщиков перед другими,
снижающие сумму подлежащего к уплате налога
и позволяющие направлять освободившиеся средства
на удовлетворение социальных и экономических потребностей
налогоплательщиков

Налоговая льгота — факультативный элемент, характеризующий предоставление налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков (плательщикам сборов) исключительных преимуществ, включая возможность не уплачивать налог (сбор) или уплачивать в меньшем размере, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика (плательщика сбора). Налоговые льготы могут уменьшать налоговую базу, налоговую ставку, налоговый оклад и производить отсрочку или рассрочку уплаты налога.

налоговое освобождение

установленное законом особое условие,
позволяющее не признавать налогоплательщиками
отдельные категории физических лиц и организаций
по конкретному налогу,
который они уплачивали (будут уплачивать)
при отсутствии этого условия

отчетный период

часть налогового периода,
за который образуется источник налога,
позволяющий исчислить определенную часть налоговой базы
и применить к ней ставку налога

Отчетный период — факультативный элемент, характеризующий срок, по истечении которого налогоплательщиком уплачиваются авансовые платежи по налогу и предоставляется соответствующая отчетность. В некоторых налогах налоговый и отчетный периоды совпадают (например, НДС, НДСПИ), в некоторых — различаются (например, НДФЛ, ЕСН, налог на прибыль организаций).

Источник налога

Источник налога — факультативный элемент, характеризующий соответствующий экономический показатель налогоплательщика, за счет которого следует уплачивать налог.

Источник налога (выручка, прибыль или доходы) не выбирается налогоплательщиком произвольно, а регламентируется законодательством о налогах и сборах.

Получатель налога

Получатель налога — факультативный элемент, характеризующий субъекта, которому предназначается сумма налога.

Таковыми субъектами являются государственные внебюджетные фонды и бюджеты различных уровней.

Получатель налога может быть установлен как законодательством о налогах и сборах, так и бюджетным законодательством.

***группа элементов,
определяющих условия эффективного
исполнения налогоплательщиком
обязанности по уплате налога***

- объект налога,
- предмет налога,
- источник налога

группа элементов, характеризующих субъекта налога

- налогоплательщик,
- налоговая льгота,
- налоговое освобождение

группа элементов, определяющих порядок исполнения обязанности по уплате налога

- 1) налоговая база и ставка налога, взаимосвязанные масштабом налога и единицей налоговой базы;
- 2) налоговый период и отчетный период;
- 3) порядок исчисления налога,
- 4) порядок уплаты налога,
- 5) сроки уплаты налога,
- 6) способы уплаты налога.

Совокупность этих элементов выражает качественные и количественные характеристики обязанности по уплате налога и определяет порядок ее исполнения.

Принципы построения юридической конструкции налога.

(Под принципами в праве понимают основополагающие начала, ключевые идеи, определяющие и выражающие его сущность, которые позволяют не только понять, но и построить систему связей, образующихся между ее элементами.)

юридическая конструкция налога

как универсальная модель для формирования юридических конструкций конкретных налогов действует на основе следующих **принципов**:

- 1) целесообразности;
- 2) достаточности;
- 3) определенности.

Во-первых,

устанавливая налог, законодатель обосновывает целесообразность введения юридической конструкции этого налога в том или ином виде с позиций:

- а) воздействия на экономические процессы;
- б) обоснованности ее собственного экономического содержания и доли в формировании бюджета;
- в) соразмерности налогового бремени, возлагаемого на налогоплательщика;
- г) обеспечения интересов государства при данной конструкции этого налога.

Во-вторых:

при установлении юридической конструкции конкретного налога обосновывается целесообразность подбора конкретных параметров и значений элементов юридической конструкции определенного вида налога.

принцип целесообразности заключается в оценке законодателем:

- элементов юридической конструкции налога,
- системных связей, возникающих между отдельными элементами,
- соответствия в целом этой юридической конструкции социально-экономическим интересам государства и налогоплательщика.

Принцип достаточности

элементов модели юридической конструкции налога индивидуален для каждого налога и представляет собой такой оптимальный и необходимый набор элементов юридической конструкции налога, который позволяет четко определить не только фактическое основание возникновения обязанности уплатить налог, но и порядок исполнения этой обязанности налогоплательщиком.

Принцип достаточности заключается в том, что количества элементов модели юридической конструкции налога достаточно для формирования юридических конструкций конкретных налогов.

Критерием достаточности является возникновение, развитие и прекращение такого налогового правоотношения, связанного с исполнением обязанности по уплате установленного налога, которое отражает не только публичный интерес, но и способствует поступательному развитию налогоплательщика, развитию его экономических возможностей по уплате этого налога.

принцип определенности юридической конструкции конкретного налога заключается в таком изложении в нормах закона юридических характеристик ее элементов, когда их содержание:

во-первых,

соответствует законодательной дефиниции соответствующих элементов модели юридической конструкции налога;

во-вторых,

закрепляет позитивные обязывания изложенные в нормах закона

в-третьих,

нормы не только закрепляют позитивные обязывания, но и учитывают частный интерес налогоплательщика;

в-четвертых,

делают расчет и уплату налога удобными для налогоплательщика;

в-пятых,

упрощают проведение налогового контроля налоговыми органами и, соответственно, удешевляют взимание этого налога.

Функции **юридической конструкции налога.**

Функции модели юридической конструкции налога — это:

закономерно складывающиеся направления и способы ее воздействия на нормотворческую деятельность законодателя при формировании законопроекта о конкретном налоге.

Юридическая конструкция налога выполняет три основные функции:

- 1) роль модели при конструировании конкретных налогов;
- 2) информационно-организующую;
- 3) оптимального конструирования юридической конструкции конкретного налога.

Функции юридической конструкции налога.

Основной функцией юридической конструкции налога является выполнение **роли модели.**

При конструировании конкретных налогов, поименованных в ст. 13, 14 и 15 Налогового кодекса РФ, юридическая конструкция налога служит опосредованной моделью, устанавливающей пределы нормотворчества, задающей параметры элементного состава налога.

Функциональное назначение юридической конструкции налога выражается в том, что она задает основные параметры законодательного оформления конкретного налога, так как, выступая моделью, несет информацию о структуре налога, количестве и видовой характеристике каждого его элемента.

Функции юридической конструкции налога.

информационно-организующая функция:

модель юридической конструкции налога несет законодателю информацию об элементном составе устанавливаемого налога и организует его деятельность по определению юридических характеристик именно тех элементов, которые законодатель считает необходимым ввести в юридическую конструкцию конкретного налога.

Суть информационно-организующей функции в том, что уже при формировании законопроекта о налоге, в соответствии с моделью юридической конструкции налога, законодатель имеет возможность предвидеть, в каком направлении будет развиваться налоговое правоотношение по уплате налога при том или ином наборе элементов юридической конструкции конкретного налога, при тех или иных значениях юридических характеристик ее элементов, а также то, какой интерес, публичный или частный, будет преобладать в каждом конкретном случае формирования юридической конструкции конкретного налога.

При этом юридическая конструкция налога:

- 1) организует нормативно-правовую материю конкретного налога;
- 2) информирует о развитии налогового правоотношения;
- 3) выступает организующим началом системы налогов.

Функции юридической конструкции налога.

функция оптимального конструирования конкретного налога

При формировании юридической конструкции конкретного налога законодатель должен стремиться выбрать оптимальные параметры каждого из элементов правовой модели налога.

Элементы юридической конструкции конкретного налога должны иметь такие значения, которые позволили бы не угнетать, а развивать деятельность налогоплательщика, стабилизировать воспроизводственные процессы, реализовывая регулирующую функцию налога.