

УДК 342

ПОНЯТИЕ ЮРИДИЧЕСКОЙ КОНСТРУКЦИИ НАЛОГА

В. Н. Иванова

Ульяновский государственный университет

Поступила в редакцию 10 февраля 2009 г.

Аннотация: на основе общей теории о юридических конструкциях и положений налогового права о структуре налога выделена и рассмотрена юридическая конструкция налога. Она представляет собой модель, которая может быть положена в основу методики формирования юридических конструкций конкретных налогов в законотворческой деятельности представительных органов власти.

Ключевые слова: юридическая конструкция налога; общие и дополнительные элементы; модель; статическая и динамическая части юридической конструкции конкретного налога; методика формирования законопроектов.

Abstract: on the basis of the theory of juridical constructions and institutes of Tax law about taxes structure we underline and comment on the juridical construction of taxes. This construction is the model which can become the basis of a new method of forming juridical constructions of specific taxes in law creating procedures in legislative bodies.

Key words: juridical construction of taxes, basis and essential elements, model, static and dynamic parts of juridical construction of specific taxes, methods of forming law projects.

Перед наукой финансового права стоит задача вооружить законодателя доступной и практичной методикой формирования финансовых законопроектов, не только определенной в теории, но и закрепленной в основных нормативных актах — кодексах и законах. Одним из эффективных, но недостаточно разработанных приемов законодательной техники является использование юридической конструкции налога при формировании законопроектов о налогах.

В ст. 17 Налогового кодекса РФ названы общие условия установления налогов и сборов. Законодатель определил, что 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. В необходимых случаях также могут предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования. Полагаем, что ст. 17 Налогового кодекса РФ не дает полного представления о составе налога. Перечень указанных в ней

элементов не позволяет отразить в законе о конкретном налоге все его необходимые характеристики, что приводит к искажениям в возникновении и развитии налогового правоотношения между налогоплательщиком и государством при уплате налога. Об этом свидетельствуют как теоретические исследования состава налога учеными-налоговедами, так и складывающаяся практика налогообложения.

Изучение элементного состава налога волновало умы ученых в течение нескольких веков¹. Но и среди современных ученых, теоретиков налогового права, нет единого подхода к определению состава налога.

А. В. Брызгалин рассматривает налог как комплексное экономико-правовое и общественное явление, которое включает совокупность определенных взаимодействующих составляющих, именуемых в теории права как элементы налога. По его мнению, каждый элемент налога имеет самостоятельное юридическое значение. Он выделяет три группы элементов налога: основные, факультативные и дополнительные. К основным (обязательным) элементам А. В. Брызгалин относит: налогоплательщика, объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога. Во вторую группу включены факультативные элементы налога, которые, на его взгляд, не обязательны, но могут быть определены законодательным актом. Эта группа представлена лишь одним элементом — льготой. К числу дополнительных элементов отнесены следующие: предмет налога, масштаб налога, единица налога, источник налога, налоговый оклад, получатель налога².

Ю. А. Крохина и Н. П. Кучерявенко делают акцент на выделении правового механизма налога. Правовой механизм налога, по их мнению, регулируется путем закрепления императивного набора элементов, определяющих содержание и особенности реализации налоговой обязанности. При этом они также выделяют обязательные (в их числе основные и дополнительные элементы) и факультативные элементы правового механизма налога, но подходят к их разделению на группы с иных позиций. Основные элементы определяют фундаментальные, существенные характеристики налога, которые формируют представление о налоговом механизме. К ним относятся: плательщик налога, объект налогообложения, ставка налога. Дополнительные элементы детализируют специфику конкретного платежа, создают завершенную и полную систему налогового механизма. К дополнительным элементам правового механизма налога Ю. А. Крохина и Н. П. Кучерявенко относят: на-

¹ См.: Янжул И. И. Финансовое право. М., 1885. С. 116—118; Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве. СПб., 1912. С. 468—470; Яроцкий В. Г. Финансовое право : лекции. СПб., 1898. С. 170—172; Советское финансовое право : учебник / под ред. В. В. Бесчеревных. М., 1982. С. 175—180, и др.

² См.: Брызгалин А. В. Структура (элементы) налога : новое содержание в условиях Налогового кодекса // Налоговый вестник. 2000. № 9. С. 29.

логовые льготы; предмет, базу, единицу налогообложения; источник уплаты налога; методы, сроки и способы уплаты налога; особенности налогового режима; бюджет или фонд поступления налога; особенности налоговой отчетности. К факультативным элементам они относят особенные элементы, характерные исключительно для данного налога, например, ведение специальных кадастров по имущественным налогам, специфических реестров; бандерольный способ уплаты³.

С. Г. Пепеляев использует понятие юридического состава налога и указывает, что установить элемент юридического состава налога — значит принять (утвердить, узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения налогового обязательства или способа его исполнения. Все элементы юридического состава налога он объединяет в две группы: существенные (либо сущностные) и факультативные. В первую группу включены следующие элементы: налогоплательщик (субъект налога), объект налога, предмет налога, масштаб налога, метод учета налоговой базы, налоговый период, единица налогообложения, тариф ставок (налоговая ставка (норма налогового обложения) и метод налогообложения), порядок исчисления налога, отчетный период, сроки уплаты налога, способ и порядок уплаты налога. В группу факультативных элементов входят: порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога, ответственность за налоговые правонарушения, налоговые льготы⁴. При этом ни в одну из групп не включена налоговая база.

По признакам постоянства и изменчивости содержания элементов налогов, в пределах территориальных границ государства, М. Ю. Березин выделяет императивные и диспозитивные элементы. К императивным относятся фиксированные элементы, содержание которых устанавливается Налоговым кодексом РФ, и переменные элементы налога. В числе последних: налоговая ставка, порядок уплаты и сроки уплаты, т.е. те элементы, которые могут устанавливать субъекты федерации и муниципалитеты, в пределах, определенных Налоговым кодексом РФ. Диспозитивные элементы являются дополнительными к императивным элементам и не влияют на законность установления и введения налога. К ним отнесены налоговые льготы и сроки предоставления налоговых деклараций⁵.

Несколько иной подход использует К. С. Бельский. Он рассматривает состав налога в узком и широком плане. По его мнению, ст. 17 Налогового кодекса РФ устанавливает состав налога в узком плане. В

³ См.: Налоговое право : учебник для вузов / под ред. Ю. А. Крохиной. М., 2003. С. 57—60.

⁴ См.: Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 91—94.

⁵ См.: Березин М. Ю. Императивные и диспозитивные элементы налога // Государство и право. 2006. № 5. С. 56—58.

широком плане состав налога включает следующие элементы: нормативное основание, субъект налогообложения, объект налогообложения, размер налога, налоговые льготы, порядок уплаты налога, время (сроки) уплаты, ответственность за совершение налогового правонарушения, право налогоплательщика обжаловать действия налоговых органов⁶. Полагаем, что в рассматриваемом случае некоторые из элементов не могут входить в состав налога. Так, нормативное основание представляет собой закон, которым устанавливаются элементы налога, а следовательно, он не может входить одновременно и в состав налога. Право налогоплательщика обжаловать действия налоговых органов также не может образовывать состав налога, так как это субъективное право налогоплательщика. Как субъективно-правовое явление оно действует в системе: норма права — субъективное право — правоотношение. А элементы налога — это явления, относящиеся к статике налога, т.е. к объективному праву.

Таким образом, наукой не выработано единого критерия отнесения элементов налога к той или иной группе, а подчас элементами налога названы правовые явления, которые относятся к субъективному праву. Вместе с тем справедливо будет отметить, что такие элементы налога, как налогоплательщик (субъект налога), объект налога, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога, выделяются авторами как основные, с небольшими изменениями в этом перечне. Что касается дополнительных и факультативных элементов, то здесь обнаруживается значительный разброс не только в выделении элементов, но и в понимании состава налога.

Статья 57 Конституции РФ устанавливает основной принцип взаимоотношения человека и государства в финансово-экономической сфере, провозглашая, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Детализация этого принципа дается Конституционным Судом РФ, уточняющим, что налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства⁷. При этом Конституционный Суд РФ использует несколько понятий: «элементы налогового обязательства», «элементы налогообложения»⁸, «элемент юриди-

⁶ См.: Бельский К. С. Основы налогового права // Гражданин и право. 2006. № 4. С. 10—11.

⁷ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года “О государственной границе Российской Федерации” в ред. от 19 июня 1997 г.» // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

⁸ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общест-

ческого состава налога»⁹. В ряде Постановлений и Определений Конституционный Суд РФ прямо указывает на существование субъекта налогообложения¹⁰, объекта налогообложения¹¹, налогового периода¹², налоговой базы, порядка исчисления и уплаты налога¹³, сроков уплаты налога¹⁴, налоговой ставки¹⁵.

ва «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации» // Конституционное правосудие в странах СНГ и Балтии. 2007. № 22.

⁹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 1 ноября 2007 г. № 719-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб государственных учреждений Республики Марий Эл «Волжский лесхоз» и «Руткинский лесхоз» на нарушение конституционных прав положениями статей 143 и 246 и пункта 1 статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации, пункта 2 статьи 42 Бюджетного кодекса Российской Федерации» // Текст Определения официально опубликован не был // (www.ksrf.ru)

¹⁰ См.: Там же.

¹¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28 октября 1999 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энергомашбанк»» // СЗ РФ. 1999. № 45. Ст. 5478; Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс»» // СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 996; Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. № 29-О «По жалобе акционерного общества «Нижегородоблснаб» на нарушение конституционных прав и свобод положениями статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации» «О налоге на прибыль предприятий и организаций»» // СЗ РФ. 2002. № 17. Ст. 1718.

¹² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 14 декабря 2000 г. № 258-О «По жалобам акционерного общества «Энергомаш» и открытого акционерного общества «Табачная фабрика «Омская» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 4 статьи 8 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость»» // СЗ РФ. 2001. № 6. Ст. 606.

¹³ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс»» // СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 996.

¹⁴ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» // ВКС РФ. 2007. № 5.

¹⁵ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 15 мая 2007 г. № 372-О-П «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного об-

Развитие налоговой теории и судебной практики идет по пути исследования состава налога в статике. Развитие же общей теории права, и в частности учения о юридических конструкциях, позволяет рассматривать его не только как статичное явление, но и как динамично развивающееся правовое явление.

Несомненно, концепция юридической конструкции налога должна строиться на тех теоретических разработках, которые уже существуют в теории права¹⁶.

Вопрос о существовании юридической конструкции, используемой в налоговом праве, почти одновременно поставили Д. В. Винницкий и И. И. Кучеров. Д. В. Винницкий выделяет конструкцию элементов налогообложения, сущность которой охарактеризована в ст. 17 Налогового кодекса РФ. На стадии правотворчества, по мнению Д. В. Винницкого, эта конструкция выступает в качестве средства построения нормативного материала¹⁷. Юридическую конструкцию элементов налогообложения он рассматривает как модель, отражающую сложное структурное строение урегулированных правом налоговых отношений, а также юридических фактов и юридических составов, влекущих возникновение, изменение и прекращение указанных отношений. Благодаря этим свойствам данная юридическая конструкция способна выполнять гносеологическую функцию, т.е. быть инструментом познания структуры налоговых отношений и их

щества «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации»».

¹⁶ Юридическая конструкция рассматривается учеными в нескольких аспектах: 1) как общественные отношения, урегулированные нормами права; 2) как центральное звено материи права, достигшей определенного уровня развития; 3) в качестве средства построения нормативного материала; 4) как инструмент законодательной деятельности; 5) в качестве гносеологической категории, метода познания права и урегулированных им отношений (см.: *Черданцев А. Ф.* Логико-языковые феномены в праве, юридической науке и практике. Екатеринбург, 1993. С. 131; *Он же.* Юридические конструкции, их роль в науке и практике // Изв. вузов. Сер. Правоведение. 1972. № 3. С. 12—14; *Доценко Т. А.* Сущность юридических конструкций // Проблемы юридической техники : сб. статей / под ред. В. М. Баранова. Н. Новгород, 2000. С. 319—321; *Баранов В. М., Мареев Ю. Л.* Юридические конструкции : сценарий компьютерного урока // Там же. С. 732—736; *Тарасов Н. Н.* Методологические проблемы современного правоведения : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2002. С. 42—43; *Кругликов Л. Л., Спиридонова О. Е.* Юридические конструкции и символы в уголовном праве. СПб., 2005. С. 65; *Алексеев С. С.* Тайна права. Его понимание, значение, социальная ценность. М., 2000. С. 41, 48; *Пермяков Ю. Е.* Философские основания юриспруденции. Самара, 2006. С. 196—197; *Кашанина Т. В.* Юридическая техника : учебник. М., 2008. С. 177—183.

¹⁷ См.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право : проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 278—279.

особенностей¹⁸. К базовым элементам Д. В. Винницкий относит: объект налогообложения; налоговую ставку; порядок и сроки уплаты налога. Иные элементы налогообложения, хотя и признаются обязательными для установления налога, названы конкретизирующими¹⁹.

И. И. Кучеров использует термин «юридическая конструкция налога». Под элементами юридической конструкции налога он также подразумевает элементы налогообложения, изложенные в ст. 17 Налогового кодекса РФ, но расширяет их состав и выделяет обязательные (существенные) и необязательные (факультативные). Значение обязательных элементов юридической конструкции налога, по его мнению, заключается в том, что отсутствие или непрописание в тексте хотя бы одного из них приводит в негодность всю юридическую конструкцию налога. Обязанность по его уплате в этом случае считается неустановленной и не подлежит исполнению. К обязательным элементам юридической конструкции налога отнесены: субъект налога, объект налогообложения, налоговая база, масштаб налога, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. К факультативным элементам юридической конструкции налога отнесены: налоговые льготы, порядок зачета и возврата переплаченного налога, порядок принудительного взыскания недоимки, порядок взыскания налоговых санкций²⁰.

Полагаем, что понятие юридической конструкции налога следует рассматривать как через ее функцию, так и через содержание. Функциональное назначение юридической конструкции налога как правовой категории проявляется в том, что она отражает явление объективного и субъективного права. Как явление объективного права она отражает закрепленные в норме права элементы налога. Анализ взглядов ученых, правовой позиции Конституционного Суда РФ и налогового законодательства свидетельствует о том, что элементов, указанных в ст. 17 Налогового кодекса РФ, недостаточно для формирования полноценных юридических конструкций налогов. Законодатель не включил в состав налога такие элементы, без которых налоговое обязательство невозможно выполнить, — предмет налога, источник налога, способ уплаты налога — и объединил в один два различных элемента — порядок уплаты налога и сроки уплаты налога.

Характер связей между элементами юридической конструкции налога носит жесткий характер²¹ и поэтому отсутствие хотя бы одного элемента приведет к разрушению всей конструкции.

¹⁸ См.: *Винницкий Д. В.* Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. С. 221.

¹⁹ См.: *Винницкий Д. В.* Юридическая конструкция элементов налогообложения в российском налоговом праве // Государство и право. 2004. № 9. С. 62.

²⁰ См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. М., 2006. С. 58—70.

²¹ См.: *Кашанина Т. В.* Юридическая техника : учебник. М., 2008. С. 180.

Предмет налога как элемент юридической конструкции налога тесно связан с объектом налога. Если объект налога — это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта налога заплатить налог²², то предмет налога представляет собой различные объекты материального мира, имеющие стоимостную, физическую или количественную характеристику. Например, при налогообложении имущества физических лиц объектом налога выступает право собственности на строение, а предметом налога является само строение с его стоимостной характеристикой. Игнорировать этот факт нельзя, так как если нет строения, нет и налогообложения. Назначение предмета налога в том, чтобы вычленил среди прочих сходных объектов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия²³.

Анализ судебной практики также показывает, что наряду с объектом налога в юридические конструкции действующих налогов входит и предмет налога. Игнорирование предмета налога приводит к искажению налогового правоотношения при уплате конкретного налога. Так, ВАС РФ информировал суды о выработанных рекомендациях по поводу определения объекта налога на основе «Обзора практики рассмотрения арбитражными судами дел, связанных с взысканием единого социального налога»²⁴. Объектом обложения единым социальным налогом признаны выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам. Трудовой, гражданско-правовой и авторский договоры являются юридическими фактами, при исполнении которых у работодателя возникает обязанность уплатить налог. В рассматриваемом случае объектом налога (юридическим фактом) являются именно указанные выше договоры. Выплаты же по этим договорам являются предметом налога, так как расчет и уплата налога связаны с конкретной суммой выплаты. Наша позиция подтверждена и выводами Президиума ВАС РФ, указавшего, что общество с ограниченной ответственностью верно не начислило налог на суммы компенсационных выплат, произведенных исполнителем по договору возмездного оказания услуг в возмещение понесенных им издержек, так как эти суммы не связаны с непосредственным исполнением работ. Президиум ВАС РФ признает, что в этом случае нет объекта налога (трудового, гражданско-правового, авторского договоров, являющихся юридическими фактами), влекущего обязанность уплатить налог. В другом случае, напротив, Президиум ВАС РФ указал, что выплаты, осуществляемые на

²² См.: Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 100.

²³ См.: Там же. С. 101.

²⁴ См.: Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ № 106 от 14 марта 2006 г. // (www.arbitr.ru)

основании п. 2 ст. 64 Федерального закона «Об акционерных обществах» в пользу членов совета директоров акционерного общества, подлежат обложению единым социальным налогом, так как отношения между советом директоров общества и самим обществом являются гражданско-правовыми в связи с выполнением ими управленческих функций. Президиум ВАС РФ не осуществил работу по разделению объекта налога и предмета налога, но своими выводами подтвердил их реальное существование. Этот пример наглядно показывает, что хотя предмет налога и не назван, он реально входит в юридическую конструкцию налога, а подмена одного элемента другим в законе (в рассмотренном случае предмет налога назван объектом налога) приводит к ошибке как со стороны налогоплательщика, так и со стороны судов.

Источник налога — это тот реально возможный чистый доход (имущество налогоплательщика), который образуется в конкретном налоговом периоде (как разность между экономической выгодой и затратами на производство) и за счет которого формируется налоговая база. Источник налога, как элемент юридической конструкции налога, необходим в том смысле, что позволяет законодателю определять платежеспособность налогоплательщика при установлении конкретного объекта налога, а следовательно, сохранить субъект налога от экономического подавления.

Многие налоги уплачиваются авансовыми платежами в рамках устанавливаемых нормами права отчетных периодов. В то же время отчетный период не включен в перечень элементов налогообложения, перечисленных в ст. 17 Налогового кодекса РФ. Из анализа п. 1 ст. 55 Налогового кодекса РФ следует, что налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов. Введение в юридическую конструкцию налога отчетного периода позволит законодателю: 1) не устанавливать отчетные периоды произвольно, как это существует в настоящее время, а соразмерять их с порядком формирования налоговой базы конкретного налога; 2) решить до конца вопрос с ответственностью налогоплательщика за неуплату или неполную уплату налога за отчетный период, установив, что ответственность наступает только за неуплату налога по итогам закончившегося налогового периода. Отчетный период, таким образом, — это тот промежуток времени (часть налогового периода), за который образуется источник налога, позволяющий исчислить определенную часть налоговой базы и применить к ней ставку налога (в необходимых случаях льготы по налогу).

Способ уплаты налога индивидуален для каждого налога. Основанием для выделения способа налогового платежа являются различные юридически значимые документы: извещения налоговых органов (по имущественным налогам), опирающиеся на ведение кадастров, реестров; декларации; ведомости выплаты заработной платы, дивидендов (изъятие налоговых платежей у источника дохода). Способ уплаты налога — это законодательно установленный организационно-технический прием определения момента исполнения налоговой обязанности налогопла-

тельщиком. Этот момент может наступить до получения дохода налогоплательщиком, например, в случае исчисления налога на доходы физических лиц налоговым агентом, являющимся источником дохода; после получения дохода и внесения налога в бюджет в случае представления декларации по уплате налога на добавленную стоимость; вне зависимости от срока получения дохода в случае направления извещения налоговым органом по имущественным налогам, в котором указаны размер налога и сроки внесения его в бюджет.

Не считает законодатель элементами налога масштаб налога и единицу налога, характеризующих налоговую базу. Масштаб налога — это основание измерения налоговой базы, ее физическая, стоимостная или иная характеристика²⁵. Поэтому нельзя рассчитать размер налоговой базы без учета масштаба налога. Это и определяет его обязательность включения в юридическую конструкцию налога. Масштаб налога неотделим от единицы налога. Единица налога — это единица меры (масштаба налога), к которой применяется ставка налога. Л. В. Ходский считал, что единица налога определяет относительную величину обложения²⁶. Она необходима для представления налогоплательщиком сведений о том, к чему применяется ставка налога (к каждому рублю стоимости квартиры, к каждому га земли, к единице массы или объема).

В ст. 17 Налогового кодекса РФ указывается на наличие такого элемента налогообложения, как «порядок и сроки уплаты налога». В такой формулировке он применяется в ст. 174 Налогового кодекса РФ в отношении налога на добавленную стоимость, в ст. 226—227 в отношении налога на доходы физических лиц, а в ст. 204 Налогового кодекса РФ это уже «сроки и порядок уплаты акциза». Полагаем, что следует выделить два элемента юридической конструкции налога: порядок уплаты налога и сроки уплаты налога, так как они представляют собой различные по содержанию явления. Порядок уплаты налога — это организационно-технические приемы исполнения налоговой обязанности. Он включает такие составные части, как: а) направление платежа, т.е. определение бюджета (внебюджетного фонда), в который уплачивается налог; б) средства платежа (как правило, национальная валюта); в) механизм платежа (в наличной или безналичной форме)²⁷; г) объем платежа (разовой суммой или авансовыми платежами). Срок уплаты налога — это тот законодательно установленный момент, с которым связано окончание исполнения налоговой обязанности, т.е. момент прекращения налогового правоотношения. Сроки уплаты налога устанавливаются применительно к каждому налогу. Порядок уплаты налога и сроки уплаты налога связаны между собой. Так, при уплате

²⁵ См.: Кучеров И. И. Указ. соч. С. 63.

²⁶ См.: Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства : пособие по финансовым наукам. СПб., 1901. С. 91.

²⁷ См.: Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 132.

налога авансовыми платежами устанавливается несколько сроков налоговых платежей, а при нарушении срока уплаты авансового платежа на недоплаченную сумму начисляется пеня в соответствии со ст. 75 Налогового кодекса РФ. В описании рассматриваемых элементов юридической конструкции налога нормами ст. 17 и ст. 57—58 Налогового кодекса РФ существует явное несоответствие. Если в ст. 17 — это «порядок и сроки уплаты налога», то ст. 57 описывает юридическое содержание элемента «сроки уплаты налогов», а ст. 58 — элемента «порядок уплаты налогов». Указание в норме ст. 17 Налогового кодекса РФ элементов юридической конструкции налога «порядок уплаты налога» и «сроки уплаты налога» устранил несоответствие между нормами ст. 17, ст. 57—58 и нормами, описывающими эти элементы, в юридических конструкциях конкретных налогов в части второй Налогового кодекса РФ.

Таким образом, элементы налогообложения, указанные в ст. 17 Налогового кодекса РФ, и выделенные выше дополнительно элементы представляют собой статическую составляющую юридической конструкции налога.

При реализации данных элементов проявляется динамическая часть юридической конструкции налога. Следовательно, юридическая конструкция налога существует в двух взаимосвязанных частях — статической (элементы налогообложения, указанные в ст. 17 Налогового кодекса РФ и дополнительно выделенные элементы) и динамической (правоотношения, в рамках которых раскрываются юридические характеристики налога).

Юридическая конструкция налога выступает моделью построения налога и воплощения его в жизнь. Модель в данном случае — это схема (матрица) построения налога, с учетом вариативности, обусловленной объектом конкретного налога, и воплощение его в жизнь. Применительно к каждому налогу юридическая конструкция налога как модель построения налога конкретизируется, исходя из особенностей этого налога. Иначе говоря, при построении конкретного налога юридическая конструкция налога (как модель) воплощается в каждом конкретном налоге с учетом особенностей, обусловленных, прежде всего, объектом налога. Юридическая конструкция налога на добавленную стоимость будет отличаться от юридической конструкции налога на прибыль, своеобразием будет отличаться земельный налог и т.д.

Понятие юридической конструкции налога отличается от элементов налогообложения, указанных в ст. 17 Налогового кодекса РФ, следующим: юридическая конструкция налога — это абсолютно полная характеристика налога, его структуры, обязательной к отражению в конкретном законе, с точки зрения юридической техники, а также с точки зрения полноты иных показателей (работающих применительно к каждому налогу, но не отраженных в законе о конкретном налоге). Фактически наше понимание юридической конструкции налога, с точки зрения объективного права, сродни пониманию И. И. Кучеровым состава элементов юридической конструкции налога.

Исходя из приведенных доводов, необходимо в ст. 17 Налогового кодекса РФ назвать не элементы налогообложения, а элементы юридической конструкции налога. Закон о конкретном налоге должен приниматься на основе модели юридической конструкции налога. Учитывая, что юридическая конструкция конкретного налога состоит из взаимосвязанных частей — статической и динамической, законодатель уже при конструировании закона о налоге может оценивать, как нормы объективного права (определяющие элементы) будут воздействовать на развивающееся налоговое правоотношение. Иными словами, юридическая конструкция налога позволит законодателю учесть все нюансы возникновения, развития и прекращения налогового правоотношения.

Понятие юридической конструкции налога можно выразить и через ее содержание. В этом смысле юридическая конструкция налога — это совокупность правовых норм, закрепляющих юридические характеристики налога (элементы налогообложения ст. 17 Налогового кодекса РФ плюс иные показатели, работающие применительно к каждому налогу), а также норм, устанавливающих юридические факты как основания возникновения налоговых правоотношений, в рамках которых раскрываются юридические характеристики налога.

Рассмотренные подходы к характеристике юридической конструкции налога позволяют выделить две группы ее элементов. В первую группу объединены общие элементы, без которых юридическая конструкция налога не может быть полной, уплата налога возможной и, соответственно, закон о налоге не будет нести достаточной информации для налогоплательщика и налоговых органов, а возникшее правоотношение будет искажено. Вторую группу элементов юридической конструкции налога образуют дополнительные элементы, без которых налоговый платеж может состояться и они лишь обуславливают особенности внесения налогового платежа в бюджет налогоплательщиком.

В составе общих элементов юридической конструкции налога выделяются две подгруппы элементов: основные и вспомогательные. Критерием отнесения элементов юридической конструкции налога к той или иной подгруппе является степень их обособленности при нормативно-правовом оформлении. К основным следует отнести те элементы, каждый из которых должен быть четко прописан в отдельной норме закона. Вспомогательные элементы могут определяться в тех же нормах, в которых прописаны основные элементы, закон может не предусматривать их отдельной регламентации.

Исходя из указанного, в состав общих элементов юридической конструкции налога вошли:

1. Основные элементы: налогоплательщик (субъект налога), объект налога, налоговая база, ставка налога, налоговый период, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога, способы уплаты налога.
2. Вспомогательные элементы: предмет налога, источник налога, масштаб налога, единица налога.

К дополнительным элементам юридической конструкции налога относятся: налоговые льготы, отчетный период.

Имея набор элементов юридической конструкции налога, изучив их вариации, особенности соединения и гармонизации их различных комбинаций, законодатель может построить любую модель налогообложения в государстве сообразно проводимой им налоговой, экономической и социальной политике.

Итак, по нашему мнению, юридическая конструкция налога — это категория, содержание которой раскрывается через статическую и динамическую составляющие.

Статическая составляющая категории «юридическая конструкция налога» раскрывается через нормы права, закрепляющие юридические характеристики налога.

Динамическая составляющая категории «юридическая конструкция налога» раскрывается через правоотношение, возникающее на основе реализации нормы права, устанавливающей юридический факт как основание возникновения правоотношения, в рамках которого раскрываются юридические характеристики налога.

Соответственно, надо предполагать, что динамика названного правоотношения базируется на ряде иных норм, закрепляющих права и обязанности субъектов этого правоотношения.

Кроме всего сказанного следует добавить, что категория «юридическая конструкция налога» принадлежит к сфере объективного и субъективного права. Этой категорией описываются нормы права, устанавливающие характеристики налога и юридических фактов, что позволяет отнести данную категорию к сфере объективного права. Однако одновременно этой категорией описывается правоотношение, в рамках которого раскрываются характеристики налога. Поэтому реализация правоотношения как явления права немыслима без конкретного субъекта права, поскольку конкретное правоотношение — это явление субъективного права. Следовательно, категория «юридическая конструкция налога» описывает и явления субъективного права.

Ульяновский государственный университет

Иванова В. Н., кандидат юридических наук, доцент, заведующая кафедрой государственного и административного права, докторант

Ulyanovsk State University

Ivanova V. N., Candidate of the Legal Sciences, Associate Professor, Head of the Department of State and Administrative Law, Post-doctoral Researcher