

ПРИНЦИПЫ И ФУНКЦИИ ЮРИДИЧЕСКОЙ КОНСТРУКЦИИ НАЛОГА

В. Н. Иванова

Ульяновский государственный университет

Поступила в редакцию 15 марта 2010 г.

Аннотация: рассматриваются принципы, на которых основывается модель «юридическая конструкция налога», и функции, которые выполняет эта модель при применении ее законодателем в качестве приема законодательной (юридической) техники при построении юридической конструкции конкретного налога.

Ключевые слова: юридическая конструкция налога, принципы, функции, законодательная техника.

Abstract: we comment on the principles, which form the model of juridical construction of taxes and functions of this model when it is used by legislative bodies as the method of law creating and forming the juridical construction of the concrete tax.

Key words: juridical construction of taxes, principles, functions, law creating technique.

Юридическая конструкция налога — это правовая категория, изучение которой способствует не только теоретическому познанию закономерностей в праве, но и практическому применению этих знаний для эффективной законотворческой работы в налоговой сфере. Юридическая конструкция налога — модель, используя которую, законодатель формирует юридические конструкции конкретных налогов.

С позиций объективного права, модель юридической конструкции налога представляет собой систему связанных внутренним единством норм, закрепляющих необходимый набор элементов налога, четко определяющих обязанность налогоплательщика по исчислению и внесению налогового платежа в бюджет. Она включает налогоплательщика (налогового агента), общие и дополнительные элементы.

В состав общих элементов юридической конструкции налога входят основные и вспомогательные элементы. При конструировании конкретного налога налогоплательщик и каждый основной элемент юридической конструкции налога должны быть определены в отдельной правовой норме второй части Налогового кодекса РФ. Вспомогательные элементы юридической конструкции конкретного налога могут перечисляться в правовых нормах, определяющих основные элементы юридической конструкции налога.

К основным элементам юридической конструкции налога относятся: объект налога, налоговая база, ставка налога, налоговый период, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога, способы уплаты налога.

К вспомогательным элементам относятся: предмет налога, источник налога, масштаб налога, единица налоговой базы.

Дополнительные элементы обуславливают особенности внесения налогового платежа в бюджет налогоплательщиком, это: налоговые льготы, налоговые освобождения, отчетный период¹.

Для эффективного применения законодателем модели юридической конструкции налога в законотворческой работе в сфере налогообложения необходимо изучить все основные характеристики и стороны ее проявления. В связи с этим возникает необходимость теоретического обоснования принципов построения модели юридической конструкции налога и выполняемых ею функций при конструировании конкретного налога. Эта проблема впервые рассматривается в теории налогового права.

1. Принципы построения юридической конструкции налога.

Под принципами в праве понимают основополагающие начала, ключевые идеи, определяющие и выражающие его сущность².

Имея сложную правовую природу, юридическая конструкция налога выстраивается на определенных принципах, т.е. таких основополагающих идеях, которые позволяют не только понять, но и построить систему связей, образующихся между ее элементами.

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, и обеспечения интересов государства при данной конструкции этого налога.

Например, введение налога на добавленную стоимость существенно увеличивает цену товаров, работ и услуг. Налоговое бремя ложится на потребителей, которыми в конечном итоге являются все лица, участвующие как в производстве, так и торговле. Происходит удорожание сырья и комплектующих, строительства сооружений, что снижает производственный потенциал, а следовательно, противоречит реализации частного интереса. Налог на добавленную стоимость перераспределяет финансовые ресурсы в пользу государства и играет существенную роль в пополнении бюджета. Однако справедливо будет заметить, что государство учло и интересы налогоплательщиков, снизив в 2003 г. ставку налога с 28 до 18 %³. Таким образом, устанавливая юридическую конструкцию налога на добавленную стоимость, законодатель посчитал целесообразным именно такое, косвенное, перераспределение финансовых

¹ См. подробнее: *Иванова В. Н.* Понятие юридической конструкции налога // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Сер. : Право. 2009. № 1 (16). С. 309—310.

² См.: Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова и А. В. Малько. М., 1997. С. 149.

³ СЗ РФ. 2003. № 28. Ст. 2886.

ресурсов, в первую очередь, преследуя публичный интерес. В другом случае законодатель посчитал целесообразным отделить налогообложение транспортных средств от налогообложения недвижимого имущества. Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ⁴ был введен региональный транспортный налог. Нормы юридической конструкции этого налога упорядочили перечень объектов налога и налоговые ставки. Так, облагаемые ранее налогом на имущество физических лиц мотосани, самолеты, вертолеты, катера, яхты и т.д.⁵ составляют теперь объект транспортного налога. Все ставки транспортного налога выражены в рублях, а не долях минимального размера оплаты труда, как ранее, что значительно упростило и облегчило порядок расчета налога. Весьма ярким примером взаимосвязи установления налога в той или иной юридической конструкции и его воздействия на экономические процессы является изменение юридической конструкции налога на прибыль организаций в 2008 г., когда ставка налога была снижена с 24 до 20 %⁶. Изменение юридической конструкции этого налога в одном из важнейших элементов было обусловлено необходимостью стимулирования экономической активности предприятий в условиях экономического кризиса.

Во-вторых, при установлении юридической конструкции конкретного налога обосновывается целесообразность подбора конкретных параметров и значений элементов юридической конструкции определенного вида налога. Например, ставка налога, налоговая база, налоговый и отчетный периоды должны быть подобраны так, чтобы продолжительность налогового периода была достаточной для формирования налоговой базы, отчетный период должен быть подобран с таким расчетом, чтобы не изымать собственные средства налогоплательщика, так как налоговая база еще не сформировалась, а ставка налога должна иметь такое предельно допустимое значение, которое после уплаты налога позволит налогоплательщику не только существовать, но и развиваться. Следовательно, формируя юридическую конструкцию конкретного налога, законодатель должен опираться на *принцип целесообразности*. Его суть 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.

Следующим принципом юридической конструкции налога является *принцип достаточности*. 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.

⁴ СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3027.

⁵ Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 8. Ст. 362.

⁶ СЗ РФ. 2008. № 48. Ст. 5519.

Юридическая конструкция налога имеет определенный состав: налогоплательщика, набор основных, вспомогательных и дополнительных элементов, которые образуют при их соединении налоговую форму, достаточную для реализации публичного и частного интересов. Отсутствие того или иного элемента в юридической конструкции конкретного налога будет искажать складывающееся налоговое правоотношение, что неминуемо приведет к чрезмерному угнетению налогоплательщика, или, наоборот, недополучению денежных средств бюджетом. Юридическая конструкция налога тем и отличается от элементов налогообложения, указанных в ст. 17 Налогового кодекса РФ, что это полная, достаточная по набору элементов конструкция для установления всех необходимых юридических характеристик налога. Законопроектная деятельность законодателя при формировании юридических характеристик конкретного налога должна опираться на полную модель юридической конструкции налога. Законодатель должен теоретически установить полную конструкцию налога. Он должен определить юридические характеристики всех элементов, а именно, установить налогоплательщика (субъекта налога) и все основные элементы: объект налога, налоговую базу, ставку налога, налоговый период, порядок исчисления налога, порядок уплаты налога, сроки уплаты налога, способы уплаты налога. Вспомогательные элементы: предмет налога, источник налога, масштаб налога, единица налоговой базы не требуют законодательной регламентации в отдельной норме, поэтому их можно соединить с теми основными элементами, которым они сопутствуют. Например, определение объекта налога должно быть сопряжено с установлением характеристики предмета налога, а также с возможностью для налогоплательщика изыскать средства, из которых налог будет уплачен, т.е. с наличием источника налога. При установлении налоговой базы необходимо указать масштаб налога и единицу налоговой базы, которые предназначены для уточнения ее характеристики при применении ставки налога. Дополнительные элементы характеризуют особенности осуществления юридической конструкции конкретного налога в пространстве и времени и степень учета интересов участников правоотношений. Например, льготы вводятся не только для дифференциации регулирующей функции налога, но и для учета частного интереса. Отчетные периоды вводятся только для учета публичного интереса.

Чтобы субъект законодательной инициативы имел возможность проанализировать в процессе подготовки законопроекта необходимость установления того или иного элемента в юридической конструкции конкретного налога, он должен использовать доктринальную модель юридической конструкции налога с абсолютно полным набором элементов и их законодательными дефинициями в первой части Налогового кодекса РФ. 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. Поэтому не все доктринально определенные элементы модели юридической конструкции налога могут присутствовать в юридической конструкции каждого конкретного налога.

На практике в действующей системе налогообложения значения элементов юридических конструкций действующих налогов не всегда соответствуют их действительным юридическим характеристикам, поэтому налоговые правоотношения часто искажены. Это связано с тем, что в первой части Налогового кодекса РФ не поименованы такие элементы юридической конструкции налога, как: предмет налога, источник налога, масштаб налога и единица налоговой базы и некоторые другие, хотя реально они существуют. А дефиниции многих элементов юридической конструкции налога не определены в законодательстве. Так, дефиниции указанных в ст. 17 Налогового кодекса РФ элементов налогообложения изложены в нормах Налогового кодекса РФ казуистически, без указания характеризующих из признаков. Например, в ст. 38 Налогового кодекса РФ перечислены объекты налогов, но понятие объекта налога не дано. В связи с чем, например, анализ юридической конструкции налога на игорный бизнес показывает, что законодатель вообще не разделил понятие объекта налога и налоговой базы, указав в ст. 367 Налогового кодекса РФ, что налоговая база определяется как общее количество соответствующих объектов налогообложения. Иначе говоря, налоговая база определена через другой элемент юридической конструкции налога — объект налога, что указывает на отсутствие учета принципа достаточности при конструировании этого налога. В юридической конструкции налога на имущество физических лиц объектом налога является право собственности на имущество, само же имущество является предметом налога. Однако в действующем законодательстве имущество определено в качестве объекта налога. Разделение объекта налога и предмета налога в имущественных налогах важно с той точки зрения, что налогообложению подлежит не любое имущество, а лишь то, на которое у налогоплательщика имеется указанное в законе вещное право. Для налога на имущество физических лиц это право собственности, для земельного налога — право собственности и некоторые иные вещные права налогоплательщика на земельный участок. Имущество в качестве объекта материального мира может находиться у лица и на других условиях, например аренды. Так, налог на имущество физических лиц не взимается с пользователей муниципальными и ведомственными жилыми помещениями. Земельный налог не взимается с арендаторов земельных участков. В юридическую конструкцию налога на добычу полезных ископаемых введена отсылочная норма, которая предписывает налогоплательщику в п. 4 ст. 340 Налогового кодекса РФ применять при расчете стоимости добытого полезного ископаемого тот порядок признания доходов и расходов, который он использует для определения налоговой базы по налогу на прибыль. Однако природа этих

налогов различна, следовательно, чтобы юридическая конструкция налога на добычу полезных ископаемых была полной, необходимо ввести собственный обязательный элемент «порядок исчисления налога». Напротив, при формировании юридических конструкций отдельных налогов может отсутствовать отдельное нормативное определение некоторых элементов. Например, в юридической конструкции налога на добавленную стоимость отсутствие отдельного указания на предмет налога не искажает возникающего налогового правоотношения, так как он является проявлением объекта налога — реализация товаров, работ, услуг (где предметом налога являются реализуемые товары, работы, услуги). Подобная ситуация возникает и при определении объекта налога на прибыль организаций. Доктринально объект налога на прибыль для конкретной организации определяется как факт получения прибыли, а предметом налога является полученная прибыль. Законодатель определил в качестве объекта налога на прибыль полученную организацией прибыль. Практическое определение объекта налога в данном случае не искажает возникающего налогового правоотношения между государством и налогоплательщиком. Поэтому можно предположить, что отдельные элементы доктринальной модели юридической конструкции налога могут опускаться законодателем в том случае, если это не приведет к искажению налогового правоотношения. В противном случае неминуемо будут возникать споры и судебные иски между налогоплательщиками и налоговыми органами.

При формировании юридической конструкции конкретного налога важно четко выразить юридические характеристики каждого элемента в норме закона, определить и отграничить его от иных элементов, выявить его роль при развитии юридической конструкции этого налога в пространстве и во времени. Поэтому следующим принципом юридической конструкции налога является *принцип определенности*. Проявление его связано с применением различных приемов юридической техники при формировании законопроекта. Во-первых, таким приемом является факт использования самой юридической конструкции налога для формирования законопроекта о конкретном налоге, что уже вносит определенность и ясность в законотворческую деятельность. Во-вторых, определенность достигается изложением юридических характеристик каждого элемента юридической конструкции данного налога в соответствии с содержанием законодательных дефиниций соответствующих элементов модели юридической конструкции налога. Например, объект налога для конкретного налога должен определяться в форме юридического факта, влекущего появление у налогоплательщика обязанности уплатить налог; ставка налога — как величина налога, начисляемого на единицу налоговой базы; налоговый период должен устанавливаться как промежуток времени, в течение которого образуется налоговая база, обеспеченная наличием реально возникшего источника налога; срок уплаты налога должен устанавливаться законодателем после завершения формирования налоговой базы и окончания налогового периода, т.е. он является моментом, с которым должно связываться внесение налогового платежа в бюджет.

Реализация этого принципа позволяет законодателю создавать законы о налогах с четкими юридическими конструкциями конкретных налогов, осуществлять юридическую оптимизацию действующих налогов. Примером реализации принципа определенности может служить уточнение значений отдельных элементов юридических конструкций некоторых налогов, внесенное Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ «О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»⁷. При расчете расходов по налогу на прибыль уточнен порядок определения расходов организациями. Они получили право учитывать расходы на получение работником среднего профессионального и высшего образования; увеличен норматив признания расходов на добровольное медицинское страхование сотрудников; возмещение работникам затрат на уплату процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилья учитывается в расходах на оплату труда; для целей налогообложения прибыли суточные более не нормируются и т.д. В рассмотренном примере определенность внесена в исчисление налоговой базы налога на прибыль организаций. Указанные затраты признаны законодателем экономически обоснованными.

При введении транспортного налога законодатель вывел из объекта налога на имущество физических лиц транспортные средства, оставив в их числе только строения⁸. Этим действием законодатель внес определенность в объект налога на имущество физических лиц. При введении во вторую часть Налогового кодекса РФ гл. 31 «Земельный налог»⁹ законодатель изменил порядок расчета налоговой базы, заменив ее физическую характеристику в кв. м и га на стоимостную, т.е. на кадастровую стоимость соответствующего земельного участка. Одновременно ранее существовавшая твердая ставка земельного налога, имевшая выражение в рублях, преобразована в процентную ставку. В этом случае большую определенность получили такие элементы юридической конструкции земельного налога, как налоговая база и ставка налога. В рассмотренных имущественных налогах законодатель изменил первоначально установленные юридические конструкции налогов, в одном случае уточнив объект налога, в другом — порядок расчета налоговой базы и значение ставки налога, определив их значения по-иному, таким образом, что они стали не только более понятными, но и более удобными для целей налогообложения.

Следовательно, 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, позитивные обязывания изложены в нормах закона таким образом, что на-

⁷ СЗ РФ. 2008. № 30. Ч. 1. Ст. 3614.

⁸ Там же. 2002. № 30. Ст. 3027.

⁹ Там же. 2004. № 49. Ст. 4840.

логоплательщику ясно, почему, сколько, когда и как он должен внести в бюджет государства; 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.

Таким образом, юридическая конструкция налога как универсальная модель для формирования юридических конструкций конкретных налогов действует на основе следующих принципов:

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

II. Функции юридической конструкции налога.

Наряду с принципами существенной характеристикой юридической конструкции налога являются выполняемые ею функции. 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. При этом важно не только реализовать право государства на часть имущества налогоплательщика, но и соблюсти конституционные права налогоплательщика, а также обеспечить принцип справедливости налогообложения. Таким образом, отношение, которое по замыслу субъекта законодательной инициативы в перспективе будет складываться при исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, должно получить правовую форму при принятии законодателем налогового закона. Следовательно, 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. Юридическая конструкция налога как модель воплощается в юридической конструкции конкретного налога.

Следующая функция юридической конструкции налога — *информационно-организующая* — не только тесно связана, но и проистекает из функции юридической конструкции налога выполнять роль модели. Информационно-организующая функция заключается в том, что 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 модель юридической конструкции налога как прием, способ законодательной техники позволяет организовать нормативный материал не только целесообразно, но и экономично, т.е. при установлении каждого конкретного налога использовать те элементы модели юридической конструкции, которые необходимы для формирования юридической конструкции конкретного налога.

Таким образом, модель юридической конструкции налога несет информацию о пространственно-временном существовании конкретного налога, о его воздействии на экономические процессы, на материальное положение налогоплательщика и, что немаловажно, дает представление о наполняемости бюджета при введении 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.

Третьей функцией юридической конструкции налога является 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. Так, объект налога, определяющий возникновение обязанности уплатить налог, не должен устанавливаться, если у налогоплательщика не может предполагаться наличие источника налога. Например, приватизация жилых помещений превратила в собственников этого имущества и, соответственно, в налогоплательщиков широкие слои населения. Однако практика показывает, что не каждый налогоплательщик может уплатить налог на имущество физических лиц, в то же время лишить его жилища не гуманно. Это относится к малоимущим гражданам, которые временно не могут уплатить налог: неполные семьи, имеющие малолетних детей, когда единственный родитель (чаще мать) в связи с уходом за ребенком не имеет возможности работать и не имеет дохода, из которого должен уплачиваться налог; многодетные семьи, имеющие доход на каждого члена семьи менее прожиточного минимума. Налоги не должны уплачиваться также за счет различных пособий и пенсий, так как последние имеют компенсационную природу и их нельзя рассматривать в качестве дохода, который возникает в процессе экономической деятельности налогоплательщика. Так, если от налога на имущество физических лиц все категории пенсионеров освобождены, то земельный на-

лог они обязаны уплачивать. В первом случае государство учло интересы пенсионеров, во втором случае, полагаем, также государство должно освободить пенсионеров от уплаты земельного налога. При исчислении налоговой базы налога на прибыль организаций методом начисления законодатель установил такой порядок, когда налогоплательщик должен рассчитать и уплатить налог до поступления на его расчетный счет дохода по исполненному договору. В соответствии со ст. 271 Налогового кодекса РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Статья 272 Налогового кодекса РФ устанавливает, что расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделки. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы определяются налогоплательщиком самостоятельно. Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика. При этом законодатель установил, что датой осуществления материальных расходов признается:

- дата передачи в производство сырья и материалов — в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги);
- дата подписания налогоплательщиком акта приемки-передачи услуг (работ) — для услуг (работ) производственного характера.

Итак, законодатель установил порядок расчета налоговой базы налога на прибыль организаций до получения источника налога — прибыли, т.е. до поступления денежных средств на расчетный счет налогоплательщика. Более того, в отдельных случаях при конечном расчете может сложиться ситуация, когда расходы превысят прибыль, а налог будет взиматься при наличии убытка, а не прибыли. Тем самым налогоплательщик поставлен в такие условия, когда он должен уплачивать налог не за счет прибыли, полученной по конкретному договору, а за счет собственного капитала, который должен использоваться налогоплательщиком на собственное жизнеобеспечение и развитие. Таким образом, использование метода начисления при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций направлено на экономическое подавление хозяйствующих субъектов и поэтому этот метод должен быть отменен.

В законопроекте должны указываться оптимальные характеристики объекта налога и источника налога, так как от соотношения их юридических характеристик зависит, во-первых, порядок исчисления налоговой базы; во-вторых, из каких средств будет производиться уплата налога — из прибыли (дохода) или из иного капитала, т.е. за счет имущества

налогоплательщика; в-третьих, именно от этого зависит уровень сочетания публичного и частного интересов.

Известно, что ставка налога может устанавливаться линейная, прогрессивная или регрессивная. Ее значение может подавлять или развивать деятельность налогоплательщика. Например, по налогу на добавленную стоимость установлено три линейных ставки налога — 18 %, 9 % и 0 %. Ставка в 9 % является льготной и применяется по целому ряду товаров, таких как необходимые продукты питания, детские товары и некоторые другие. По налогу на имущество физических лиц установлена прогрессивная ставка, которая повышается по мере возрастания размера налоговой базы, т.е. стоимости жилого помещения. По единому социальному налогу установлена регрессивная налоговая ставка, понижающаяся при достижении размера налогового платежа 650 тыс. рублей.

Период формирования налоговой базы может включать отчетные периоды с авансовыми платежами, и тогда необходимо устанавливать несколько сроков уплаты налога. Такой порядок уплаты налога установлен для налога на доходы физических лиц.

С одной стороны, модель юридической конструкции налога включает оптимальный набор элементов, позволяющий создать целостную структуру конкретного налога и выразить ее в законе, с другой — она будет побуждать законодателя подбирать оптимально сочетающиеся характеристики элементов, иначе будет нарушен принцип учета не только частного, но и публичного интереса.

Следовательно, *функции модели юридической конструкции налога — это закономерно складывающиеся направления и способы ее воздействия на нормотворческую деятельность законодателя при формировании законопроекта о конкретном налоге.*

Таким образом, юридическая конструкция налога выполняет три основные функции:

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

Исследование принципов и функций юридической конструкции налога позволяет сделать вывод, что юридическая конструкция налога — это одна из основных правовых категорий в налоговом праве. При этом принципы отражают те основные начала, которые положены в основу формирования как модели юридической конструкции налога, так и юридической конструкции конкретного налога на ее основе. Они характеризуют юридическую конструкцию конкретного налога с позиции целесообразности ее установления, а модель юридической конструкции налога со стороны достаточности элементов в ее составе для формирования той или иной юридической конструкции конкретного налога, а также полноты характеристики, т.е. определенности в нормах закона каждого элемента. Содержание функций юридической конструкции налога указывает на ее особую роль как модели, используемой в качестве приема законо-

дательной (юридической) техники в законотворческой деятельности при создании законов о налогах. Законодательным органам юридическая конструкция налога как модель несет информацию об облике будущего налога, его влиянии на экономические и социальные процессы. Она облегчает процесс формирования юридических конструкций конкретных налогов. Принципы и функции юридической конструкции налога позволяют рассмотреть и проанализировать систему связей, возникающих между государством и налогоплательщиком, выявить их характер, определить степень сочетания публичного и частного интересов.

Ульяновский государственный университет

*Иванова В. Н., доцент, зав. кафедрой
государственного и административно-
го права*

E-mail: Ivanovavn@land.ru

Тел.: 8 (8422) 41-06-79

Ulianovsk State University

*Ivanova V. N., Associate Professor, Head
of Constitutional and Administrative Law
Department*

E-mail: Ivanovavn@land.ru

Tel.: 8 (8422) 41-06-79