

Тема-4. Элементы налогов

План

1. Сущность и значение элементов налога
2. Структура элементов налога
3. Налоговые льготы: сущность и виды
4. Классификация налогов
5. Классифицирование налогов в зарубежных странах мира

1. Сущность и значение элементов налога. Законодательное основание является важнейшим принципом налога. Закон о любом налоге должен содержать в себе четкое определение обязанного лица, размер обязательства, порядок его исчисления, границы требований государства относительно налогоплательщика и др. Каждый установленный налог характеризуется несколькими обязательными параметрами – *элементами налога*.

Объединяющим началом всех налогов являются элементы налогообложения, способствующие наиболее полному раскрытию сущности налога. Именно эти элементы наиболее полно характеризуют конкретный вид налога. Посредством элементов в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура. В частности, в налоговом законодательстве прописываются порядок и условия исчисления налоговой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и порядок уплаты и другие условия налогообложения. Следует подчеркнуть, что само понятие каждого из элементов налога универсально, оно используется в налоговых процессах всех стран мира.

Совокупность элементов юридического состава налога устанавливает обязанность плательщика по уплате налога.

Согласно ст. 24 Налогового кодекса Республики Узбекистан «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения». Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Неполнота, нечеткость или двусмысленность закона о налоге могут привести к возможности уклонения от уплаты налога на законных основаниях или к нарушениям со стороны налоговых органов, т. е. к расширительному толкованию положений закона. Если законодатель не установил или не определил хотя бы один из элементов, то налогоплательщик получает право не уплачивать налог.

Хотя структура налогов различна и число налогов велико, элементы налогообложения имеют универсальное значение. Те элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называют существенными элементами закона о налоге. Налоговое законодательство на различных этапах своего развития предусматривало различные элементы налога, при наличии которых последний считался законно установленным.

Согласно ст. 24 НК РФ к элементам налогообложения относятся следующие:

- субъект налогообложения;
- объект налогообложения;
- налогооблагаемая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Эти основные (обязательные) элементы налога должны быть указаны в законодательном акте при установлении налогового обязательства. Кроме того, дополнительными элементами налогообложения могут быть порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога; ответственность за налоговые правонарушения; налоговые льготы и др.

2. Структура элементов налога. Субъект налогообложения (налогоплательщик) – это организации или физическое лицо, на которое возложена обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Кроме налогоплательщиков (плательщиков сборов) к субъектам налоговых правоотношений относятся налоговые агенты - это лица, на которых возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению налогов в соответственный бюджет. В отличие от налогоплательщика, на налогового агента формально не возложена обязанность по уплате налога с его собственных доходов и за счёт его собственных средств. Налоговый агент лишь обязан исчислить сумму налога, подлежащего уплате в бюджет при осуществлении определённой операции, удержать её при выплате денежных средств, причитающихся другому лицу, а также перечислить указанную сумму в бюджет (например, организация удерживает и перечисляет в бюджет налог на доходы физических лиц (НДФЛ) с заработной платы сотрудников).

Объект налогообложения -это юридические факты, действия, события, которые обуславливают возникновение обязанности субъекта заплатить налог: совершение оборота по реализации, владение имуществом (земля, имущество и т.п.), получение дохода и др.

Объект налогообложения следует отличать от источника налога. Источник налога – денежные средства, за счет которого уплачивается налог. По некоторым налогам объект и источник совпадают (налог на прибыль, налог на доходы физических лиц), по некоторым не совпадают (налог на имущество организаций - объектом является право собственности на имущество, а источником - доходы организации).

<i>Виды объектов налогообложения</i>	
Объекты налогообложения	
Имущество	Виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом.
Товар	Любое имущество, реализуемое, либо предназначенное для

	реализации. (Любая вещь, способная удовлетворить потребность людей и специально произведённая для обмена).
Работа	Деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц.
Услуга	Деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.
Доход	Экономическая выгода в денежной или натуральной форме; денежные средства или материальные ценности, полученные в результате какой-либо деятельности за определённый период времени.

Налоговая база (база налогообложения) - стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Налоговые базы подразделяются на:

- налоговые базы со стоимостными показателями (например, для исчисления налога на имущество юридических или физических лиц используется стоимость имущества);
- налоговые базы с объемно-стоимостными показателями (например, для исчисления НДС используется объем реализованной продукции);
- налоговые базы с физическими показателями (например, при исчислении налога на добычу полезных ископаемых используется единица массы или объем добытого полезного ископаемого).

Налоговая база и объект налога могут как совпадать (налоговая база по налогу на прибыль и налогооблагаемая прибыль), так и не совпадать (НДС: объект налогообложения - операции по реализации товаров (работ, услуг), налоговая база – стоимость реализованных товаров (работ, услуг).

Налоговый период - период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Применительно к отдельным налогам налоговым периодом может быть календарный год или иной период. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Налоговая ставка (норма налогового обложения) - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Ставка налога может устанавливаться в абсолютном размере (например, рублей на тонну нефти; сумов за сотку земли) или в процентах к налоговой базе, или быть комбинированной. Как уже отмечалось, процентные ставки могут быть: пропорциональными, прогрессивными, регрессивными.

Порядок исчисления налога - определенные правила исчисления и внесения суммы налога в соответствующий бюджет (механизм платежа, формы уплаты налога). В зависимости от вида налоговой ставки величина налога может определяться как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы (для твердых налоговых ставок); как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (для процентных налоговых ставок); в комбинированной форме – для комбинированных налоговых ставок.

Налог может исчисляться по итогам налогового периода без учета ранее уплаченных налоговых платежей либо нарастающим итогом. В последнем случае, размер подлежащего к уплате налога определяется путем вычитания из суммы налога, исчисленной по итогам налогового (отчетного) периода, ранее уплаченных ежемесячных (ежеквартальных) авансовых платежей. Обязанность исчислять налог может быть возложена на налогоплательщика, налоговый орган или налогового агента.

Порядок и сроки уплаты налога. Существуют разные способы уплаты налогов:

- у источника выплаты доходов. Этот способ предполагает, что момент уплаты налога предшествует моменту получения дохода. Согласно этому

способу, обязанность по исчислению, удержанию из начисленного дохода и перечислению в бюджет возложена на того, кто выплачивает доход (налоговый агент). Например, организация исчисляет, удерживает и перечисляет НДФЛ с заработной платы работников до того, как происходит непосредственная выплата заработной платы.

- на основе декларации. При этом способе на налогоплательщика возлагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган заявление о своих налоговых обязательствах, т.е. налоговую декларацию. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащие основанием для исчисления и уплаты налога.

Сроки уплаты налогов устанавливаются применительно к каждому налогу и определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Изменение срока уплаты налога может осуществляться в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита.

Налоговые льготы — это полное или частичное освобождение от уплаты налога, предоставленное налоговым законодательством, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика. Цель налоговых льгот - сокращение налогового обязательства налогоплательщика. Налоговые льготы являются одним из элементов налоговой политики и преследуют социальные и экономические цели. Предоставление отдельным категориям налогоплательщиков дополнительных преимуществ по сравнению с другими налогоплательщиками представляют, по существу, скрытую форму финансирования юридических лиц (организаций) и физических лиц.

3. Налоговые льготы: сущность и виды. Налоговые льготы (англ. tax exemptions) - предоставленная налоговым законодательством исключительная возможность полного или частичного освобождения от уплаты налога при наличии объекта налогообложения, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика. Налоговые льготы - важнейший элемент любого налога, имеющий исключительный характер, т.е. подразумевает, что наряду с общим порядком налогообложения существует и специальный, в результате которого размер налоговых изъятий для плательщика уменьшается или увеличивается. Цель налоговых льгот - сокращение налогового обязательства налогоплательщика, реже - отсрочка или рассрочка платежа, что в конечном счете косвенно также приводит к сокращению налоговых обязательств (отсрочку или рассрочку платежа можно рассматривать как фактическое предоставление бесплатного или льготного кредита).

Налоговые льготы имеют очень большое значение, как с теоретической, так и с практической точки зрения. С одной стороны, это элемент налогообложения, благодаря которому налогоплательщики получают право уменьшить свое налоговое бремя на законном основании. Полное отсутствие льготного налогообложения при достаточно высоких ставках налога, недостаточное количество налоговых льгот создают предпосылки для незаконного уменьшения налоговых обязательств либо уклонения от уплаты налогов. С другой стороны, налоговые льготы представляют собой один из основных инструментов налоговой политики, способствующий реализации регулирующей функции налогов и сборов. Обычно налоговое регулирование определяется как целенаправленное воздействие государства на все стадии процесса расширенного воспроизводства с целью стимулирования (в отдельных случаях - сдерживания) предпринимательской, инвестиционной и трудовой активности, ускоренного накопления капитала в наиболее приоритетных отраслях экономики, развития прикладной науки, техники и социальной сферы. Весьма действенным инструментом такого воздействия

является налоговое льготирование. Как и любой другой элемент налогообложения, налоговые льготы должны быть четко определены.

Налоговая льгота — преимущество, предоставляемое государством либо местным самоуправлением определённой категории налогоплательщиков, ставящее их в более выгодное положение в сравнении с остальными налогоплательщиками. Налоговые льготы являются одним из элементов налоговой политики и преследуют социальные и экономические цели. Налоговые льготы можно разделить на следующие группы:

- общеэкономические и социальные налоговые льготы;
- внешнеэкономические налоговые льготы, направленные на стимулирование экспорта, и общеэкономические льготы.

Любые льготы несут одновременно отрицательные последствия для государства и положительные для лиц, которым они предоставляются. Так для государства это уменьшение доходов от сбора налогов, а для лиц, которым она предоставлена - возможность повысить свое благосостояние. Обычно налоговые льготы выдаются в рамках государственной поддержки бизнеса, зачастую - во время кризисов.

Направлены на снижение налогового бремени, стимулирование налогоплательщиков и регулирования социально - экономического развития общества.

Налоговые льготы – это факультативный элемент налога; полное или частичное освобождение от налогов юридических или физических лиц в соответствии с действующим законодательством. НК характеризует льготы по налогам и сборам, как предоставляемые законодательством отдельным категориям плательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налоги, либо уплачивать их в меньшем размере.

Основанием для предоставления налоговых льгот могут быть:

- необходимость развития отдельных отраслей производства или регионов страны

- материальное или финансовое положение налогоплательщика
- особые заслуги граждан перед страной
- семейное, социальное положение граждан (пенсионеры)
- охрана окружающей страны.

Классификация льгот в зависимости от органов, которые предоставляют льготы:

1. Льготы предоставленные федеральной властью;
2. Льготы региональных органов власти;
3. Льготы местных органов самоуправления.

В зависимости от сферы применения:

1. Общие налоговые льготы - предоставляются всем налогоплательщикам;

2. Специальные - для отдельных групп плательщиков.

В зависимости от того, на изменение какого элемента налога направлены:

1. Налоговая скидка - льготы в форме скидки направленной на сокращение налоговой базы. Налоговые скидки подразделяются на:

- лимитированные - размер скидки ограничен;

- нелимитированные - разрешается уменьшить налоговую базу без ограничения;

- стандартные - выражается в твердой сумме либо % от полученного дохода;

- нестандартные - при предоставлении величина ставится в зависимость от суммы произведенных расходов.

2. Налоговое изъятие - представляет собой льготу направленную на выведение из-под обложения отдельных объектов налога.

3. Налоговые освобождения – льготы, которые направлены на уменьшение суммы налога за счет снижения ставки налога; изменения срока уплаты налога; возврата ранее уплаченного налога; зачета ранее уплаченного налога.

Формы налоговых льгот, касающихся изменения срока:

- отсрочка - перенос срока уплаты налога от одного до 6 мес. с единовременной уплатой всей суммы задолженности в конце срока отсрочки;
- рассрочка - поэтапная уплата суммы задолженности в срок от 1-6 месяцев.

Основания для отсрочки и рассрочки:

а) причинение плательщику ущерб в результате стихийного бедствия, технолог. катастрофы;

В литературах посвященной налогообложению представлена следующая классификация:

1. **изъятия** — выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения. В отношении налогов на прибыль и доходы изъятия выражаются в том, что прибыль или доход, полученный плательщиком от определенных видов деятельности, изымается из состава налогооблагаемой прибыли (дохода), то есть не подлежит налогообложению. В отношении налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества.
2. **налоговые скидки** - льготы, направленные на сокращение налоговой базы. Плательщик имеет право уменьшить прибыль, подлежащую налогообложению, на сумму произведенных им расходов на цели, поощряемые обществом и государством.
3. **освобождение** — льгота, направленная на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы налога (налогового оклада).
4. **понижение налоговой ставки** — например, для поощрения экспорта используется пониженные ставки.
5. **Отсрочка или рассрочка уплаты налога.** Отсрочка или рассрочка уплаты налога — это форма изменения срока уплаты налога, установленного законом.

6. Методы налогообложения. *Метод налогообложения* - это порядок применения налоговой ставки, размер которой меняется в зависимости от роста налоговой базы. Известны три основных метода налогообложения: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное.

При *пропорциональном методе* устанавливается равная для всех налогоплательщиков ставка налога, а не сумма налога. С ростом налоговой базы пропорционально возрастает сумма налога, но ставка налога остается неизменной. В действующей налоговой системе РФ метод пропорционального налогообложения используется достаточно активно. Примером применения данного метода является налог на прибыль предприятий и организаций. Ставка налога одинакова для плательщиков, имеющих прибыль в любых размерах, независимо от вида деятельности и формы собственности.

Прогрессивное налогообложение — это система, при которой большему объекту налогообложения соответствует более высокий уровень налоговых ставок, или же с ростом налоговой базы растет ставка налога.

Регрессивное налогообложение — это система, при которой большему объекту налогообложения соответствует более низкий уровень налоговых ставок. Во многих странах регрессивными были прямые реальные налоги.

В отличие от прогрессивного метода, при использовании регрессивного метода налогообложения с ростом налоговой базы происходит сокращение размера ставки.

Существуют **три основных способа уплаты налога:** по декларации, у источника дохода, кадастровый.

При уплате налога **по декларации** налогоплательщик обязан представлять в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах.

Налоговая декларация – письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов,

налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

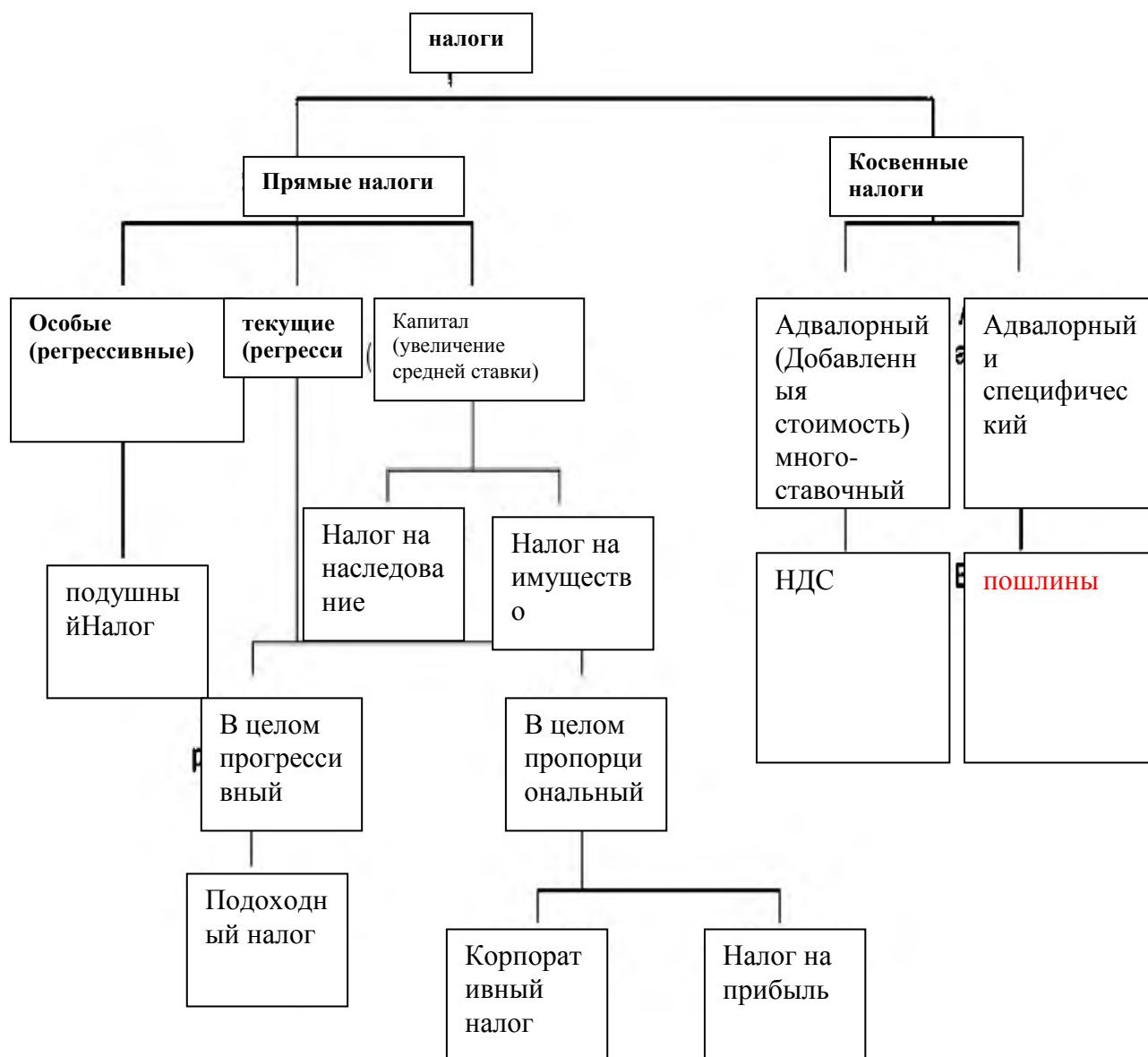
Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

При уплате налога у **источника** выплаты налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного органом, производящим выплату.

При **кадастровом** способе момент уплаты налога никак не связан с моментом получения дохода. Сам кадастр представляет собой реестр, который содержит перечень типичных объектов (земля, имущество), классифицируемых по внешним признакам, устанавливающий среднюю доходность объекта обложения.

5. Классифицирование налогов в зарубежных странах мира

Сущность налога может часто затрагивать способ, с помощью которого производится налогообложение (к примеру: Различные налоги могут требовать различные механизмы сбора) и как они воспринимаются теми кто их платит или страдает от них. Налоги могут быть классифицированы множеством различных способов. Один из них как показано James и Nobes, которая представлена на графике



Однако, в дополнение к классификации по отношению к тому прямые они или косвенные, налоги можно классифицировать также по:

- Налогооблагаемой базе (что именно облагается налогом)
- Единица/ на адвалорной основе
- Распределение налоговой базы (способ с помощью которого налоговая нагрузка распространяется среди налогоплательщиков)

- Классификация разработанная OECD (Организация по экономическому сотрудничеству и развитию)

Прямые и косвенные налоги. Распределение налогов на те которые считаются прямыми и косвенными это распределение которое очень часто делается, но оно периодически оказывается бесполезным. Обычно, прямой налог рассматривается как такой который предназначается для налогоплательщика и не передается на других. Достаточно часто это можно легко увидеть. Для примера, в Великобритании компания платит корпоративный налог базирующийся на доходах/прибыли, Управление (Ее Величества) по налогам и таможенным пошлинам (HMRC): это - прямой налог, поскольку компания знает, сколько она платит, и она платит непосредственно. Однако, до некоторой степени, можно было бы полагать, что такой налог в конечном счете переносят и передают на оплату другим, в данной случае акционерам компании, дивиденды которой будут выплачены из распределяемой прибыли, которая будет уменьшена налогом на корпорации. Таким образом, вещи не всегда столь же четки, как они могут сначала показаться. Подоходный налог, налоги на капитал, некоторые налоги наследования/состояния и налоги на собственность (такие как налог совета в Великобритании) являются дальнейшими примерами прямых налогов¹.

Косвенный налог - обычно налог на товары или услуги, имеется два основных типа: налоги на специфические товары и услуги, названные акцизным сбором; и общие налоги на продажи, такие как налог на добавленную стоимость (НДС) или налог на продажи товаров и услуг (GST). Общий налог на продажи будет относиться ко всем типам товаров и услуг, поскольку как следует из его названия, он часто определяется в качестве процента от цены продажи. Для того чтобы не взиматься с чего либо, определенный товар или услуга (или группа/класс товаров или услуг) должны быть обозначены освобожденными от уплаты данного налога. Акцизный сбор, с другой стороны, применен к определенно идентифицированным товарам или услугам и может быть применен по-разному и/или по различным нормам к различным товарам и услугам.

В настоящее время, акцизный сбор, в Великобритании платят (налагается на):

- авиапассажиры;
- алкоголь: различный - пиво, вино, сидр, спирты;
- плата за въезд на территорию в некоторых городах, например Лондон;
- экологические налоги: налог закапывания мусора, налог изменения климата, налог совокупностей;
- налоги на азартные игры: лотерея, пари, игровые автоматы и лото;
- топливные налоги (на углеводороды): на нефти, бензине и дизеле;

¹ Jane Fracknall-Hughes. The Theory, Principles and Management of Taxation: An introduction, Routledge Taylor and Francis Group. 2015

- налог страхового взноса;
- лицензии различных видов: например телевидение, радиовещание, лов рыбы, такси, и т.д.;
- табак: сигары, сигареты;
- транспортные средства: дорожный налог, проезд автострады.

Гербовый сбор (о который, больше в Главе 7) является также в корне типом акцизного сбора, но теперь более обычно считается типом налога на капитал.

У большинства стран теперь есть акцизный сбор на алкоголе, табаке и топливах углеводорода, но они могут быть наложены по различным нормам и по-разному.

Иногда косвенные налоги упоминаются как налоги хитрости, поскольку заключительный покупатель может не всегда быть в состоянии идентифицировать отдельно любой налоговый элемент как часть заплаченной цены. Например, бутылка виски, купленного в супермаркете, будет подлежащей в Великобритании акцизному сбору, подлежащему оплате изготовителем, но это не будет видно супермаркету или окончательному потребителю на счете за покупки или по квитанции. Понятие налога, являющегося косвенным таким образом, содержит идею передачи налога вниз по цепи потребления посредством более высоких цен. Изготовитель виски будет стремиться гарантировать, что цена бутылок виски, которое отправляют супермаркету 'возвращает' стоимость акцизного сбора. Если акциз увеличится, то цена виски увеличится. Супермаркет таким образом увеличит свою цену потребителю - или нет? Иногда супермаркеты не передают полное ценовое увеличение их клиентам, но поглощают часть его как дополнительные затраты, таким образом бремя налога (обычно называемое налоговым бременем) может быть расколото.

ОЕСД ежегодно издает анализ налоговых систем его государств - членов и сравнивает совокупную налоговую статистику от каждого из них. Этот анализ (ОЕСД, 2011) фактически классифицирует налоги под шестью (главными) заголовками (каждый из которых далее подразделен), а именно:

- 1000 Налоги на доход, прибыль и капитальную прибыль
 - 1100 Налоги на доход, прибыль и капитальную прибыль людей
 - 1200 Корпоративные налоги с доходов, прибыли и вкладах капитальной прибыли
- 2000 Отчисления на социальная безопасность
- 3000 Налоги на начисление и зарплаты рабочую силу
- 4000 Налоги на собственность
 - 4100 Текущих налогов на недвижимое имущество
 - 4200 Текущих налогов на чистое богатство
 - 4300 Налоги на состояния, наследование и подарки
 - 4400 Налоги на финансовый и операции с капиталом
 - 4500 Других единовременных налогов на собственность
 - 4600 Других текущих налогов на собственность

5000 Налогов на товары и услуги

5100 Налогов на производство, продажу, передачу, аренду, лизинг и доставку товаров и предоставление услуг

5200 Налогов на использование товаров, или на разрешение использовать товары или выполнить действия

6000 Других налогов

Некоторые из этих налогов легче понять чем другие, такие как различные налоги на собственность. Других могло бы не быть. Например, 'вклады социального обеспечения - налоги, наложенные, чтобы гарантировать условие социальных и услуги благосостояния, такие как безработица, болезнь, льготы материнства, и т.д. Если фонды, произведенные такими налогами, используются только для условия тех услуг, то налог, как говорят, является заложенным - то есть, фонды подняли, ' ограждены кольцом' для определенного использования. В Великобритании Национальные Страховые Вклады (NICs) были первоначально наложены как заложенный налог, чтобы поддержать Национальную Службу здравоохранения, хотя эта ипотека прекратилась много лет назад. Налог все еще существует, и возможно видеть, сколько дохода произведено ежегодно специфическими налогами от ежегодной статистики, произведенной HMRC (британская налоговая инспекция), но доход, как весь британский доход, является частью общего 'котла', используемого в различных целях расходов.

Не все налоги существуют во всех государствах - членах OECD. Например, 'налоги на платежную ведомость и рабочую силу' часто являются налогами, наложенными в отношении числа нанятых рабочих. У Великобритании однажды был такой налог в форме 'отборного налога занятости', который был очень непопулярен, потому что это сделало более дорогим найм людей.

Классификация OECD - один из самых всесторонних определений в котором многие группы делятся далее на подгруппы и т.д. Цель такой детальной классификации состоит в том, чтобы, конечно, позволить значительное сравнение налоговых данных через его государств-членов, но это не учитывает особенности специфических налогов в том смысле в котором предыдущие классификации пытались сделать.