

## Содержание:

image not found or type unknown



## ВВЕДЕНИЕ

Налог представляет собой обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Однако налог является не только инструментом аккумулирования финансовых средств, но и конституционно значимым ограничением права собственности налогоплательщика. С учетом данного обстоятельства, а также того факта, что одной из сторон в налоговых правоотношениях всегда выступает властный субъект, важнейшее значение для науки налогового права имеет проблема законности устанавливаемых и взимаемых налогов. Обеспечить законность и определенность устанавливаемых в Российской Федерации налогов призвана юридическая конструкция элементов налогообложения (статья 17 НК РФ). Каждый из обязательных элементов налогообложения (объект налога, налоговая ставка, налоговый период или любой другой) имеет самостоятельное значение в механизме установления и взимания налога и находится в тесной взаимосвязи с иными элементами.

Налоговая база, представляя собой характеристику объекта налогообложения, не только является одним из обязательных элементов налогообложения, но и существенно влияет на размер налогового платежа. Более того, представляется, что налоговая база занимает центральное место в механизме определения суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. Безусловно, она (налоговая база) предопределена в определенной части объектом налогообложения, но это не снижает её влияния на размер налогового бремени. Также налоговая база как элемент налогообложения является достаточно новым понятием в российском налоговом праве. И с момента возникновения налогов в древности необходимо было каким-то образом, учитывать и определять объект налога, т.е., по сути, исчислять налоговую базу. Однако особое юридическое значение данному элементу придано именно НК РФ. В результате включения налоговой базы в

перечень обязательных элементов налогообложения данной конструкции придается не только техническая, обеспечительная роль в механизме налогообложения, но и определяющее юридическое значение. Представляется, что налоговая база (а точнее - ее правовой режим) становится самостоятельным юридическим инструментом реализации налоговой политики государств.

Таким образом, актуальность избранной темы исследования predetermined правовым регулированием налоговой базы. По тому или иному налогу зависит не только законность налогообложения, но и эффективность конкретного налога. Необходимость комплексного исследования названного элемента налогообложения обуславливается также относительной новизной, отсутствием окончательно сложившихся научных концепций, раскрывающих юридическое значение и правовую природу налоговой базы.

**Актуальность исследования** данной темы выявляется описанием признаков налоговой базы, ее взаимосвязей с иными элементами налогообложения, а также дополнительное изучение исследуемой юридической конструкции.

**Объект исследования.** Объектом исследования выступают теоретические концептуальные положения, описывающие юридическую конструкцию налога и определяющие место налоговой базы в ней.

**Предмет исследования.** Предметом исследования являются нормы законодательства о налогах и сборах, регулирующие налоговую базу как элемент юридической конструкции налога, а также практика их применения.

**Цель исследования.** Целью исследования является определение налоговой базы как самостоятельного элемента налогообложения включающего в себя масштаб налога и единицы измерения налоговой ставки.

Достижение указанной цели предполагает решение следующих задач:

рассмотреть понятие налоговой базы и охарактеризовать его;

исследовать научные представления о юридической конструкции налога;

определить налоговую базу в качестве обязательного элемента юридической конструкции налога и выявить ее соотношение с объектом налога;

уточнить методы определения налоговой базы по видам налогов налоговой системы Российской Федерации;

выявить особенности определения налоговой базы по видам налогов;

определить основные методы налогообложения;

выявить основные виды налоговых ставок и их применение в налогообложении.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической базой исследования явились научные работы отечественных и зарубежных ученых, содержащие отдельные аспекты исследуемой проблемы. Использованы в качестве теоретической базы существенные наработки, имеющиеся в трудах: С.Н. Андрущенко, Е.М. Ашмариной, К.С. Бельского, В.В. Бесчеревных, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачёвой, В.И. Гуреевой, С.В. Запольского, М.Ф. Ивлиевой, А.А. Исаева, М.В. Карасёвой, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучеровой и многих других ученых.

## **РАЗДЕЛ 1. НАЛОГОВАЯ БАЗА**

### **1.1 Понятие налоговой базы**

В соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка есть величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Кодекс устанавливает порядок определения налоговой базы и налоговой ставки.

Налоговая база тесно связана с объектом обложения. Она является основой налога, поскольку это величина, к которой непосредственно применяется ставка налога. Так, доход является объектом налогообложения. В свою очередь, налоговая база, например, при продаже акций определяется как разница между общим доходом и документальной подтвержденной суммой, затраченной, в частности, на приобретение акций. Единица налогообложения позволяет измерить налоговую базу.

Что касается масштаба налога, то он представляет собой какой-либо параметр измерения. В разных странах существуют разные параметры налогообложения владельцев автотранспортных средств: во Франции и Италии - мощность двигателя, в Бельгии и Нидерландах - вес автомобиля, в ФРГ - объем рабочих

цилиндров.

Таким образом, определение налоговой базы как самостоятельного элемента налогообложения включает масштаб налога и единицы измерения. В литературе справедливо отмечается, что в реальной действительности не всегда просто разграничить объект обложения и налоговую базу. Иногда происходит их отождествление.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению.

Налоговая база по прибыли, облагаемой по ставке, отличной от ставки 24%, определяется налогоплательщиком отдельно.

Доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме.

Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая товарообменные операции), учитывают исходя из цены сделки с учетом положений статьи 40 НК.

Внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений статьи 40 НК.

Рыночные цены определяются в порядке, аналогичном порядку определения рыночных цен, установленному статьей 40 НК, на момент реализации или совершения внереализационных операций (без включения в них НДС, акциза).

При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток - отрицательная разница между доходами и расходами, учитываемыми в целях налогообложения, в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю.

Убытки, полученные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, принимаются в целях налогообложения в порядке и на условиях, установленных НК.

Особенности определения налоговой базы по банкам устанавливаются с учетом положений статей 290-292 НК.

Особенности определения налоговой базы по страховщикам устанавливаются с учетом положений статей 293-294 НК.

Особенности определения налоговой базы по негосударственным пенсионным фондам устанавливаются с учетом положений статей 295-296 НК. Особенности определения налоговой базы по профессиональным участникам рынка ценных бумаг устанавливаются с учетом положений статей 298-299 НК.

Особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами устанавливаются в статье 280 с учетом положений статей 281-282 НК.

Особенности определения налоговой базы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок устанавливаются с учетом положений статей 301-305 НК. По общему правилу выручка от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав определяется исходя из всех поступлений налогоплательщика, так или иначе связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав. При этом учитываются доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной формах, включая оплату ценными бумагами в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить. Другими словами, в налоговую базу по НДС включают деньги, полученные от поставщиков за реализованные товары (работы, услуги) и имущественные права, а также любое иное имущество. Скажем, основные средства, товары, материалы, готовая продукция, векселя, облигации и т.п.

## **1.2 Общий порядок определения налоговой базы**

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком НДС в соответствии с гл. 21 НК РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

При передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемых объектом налогообложения НДС, налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК РФ и таможенным законодательством РФ.

При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам.

При применении одинаковых ставок НДС налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.

Общие правила определения налоговой базы:

. Если ставка НДС одна, то налоговая база будет общей.

Необходимо суммарно определить налоговую базу по хозяйственным операциям, которые были осуществлены на внутреннем рынке и которые облагаются по одной ставке в соответствии с абз. 4 п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ.

. Если ставки НДС разные, то и налоговые базы также будут разные.

Здесь необходимо отдельно определять налоговые базы по каждому виду товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых облагаются по разным ставкам в соответствии с абз. 4 п. 1 ст. 153 Налогового кодекса РФ.

. Выручкой являются денежные и натуральные поступления в счет оплаты.

С полученной от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав выручки необходимо заплатить НДС. То есть сумма выручки и является налоговой базой.

Для целей НДС под выручкой понимаются все доходы, полученные от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

. Выручка должна быть исчислена в рублях.

Налоговый кодекс требует, чтобы налоговая база была определена только в рублях. В случае если за проданные товары, выполненные работы или оказанные услуги контрагент расплатился валютой, то эту сумму необходимо пересчитать в рубли. Пересчет производится по курсу ЦБ РФ на дату отгрузки либо на дату получения предоплаты (аванса) в соответствии с п. 3 ст. 153, п. 1 ст. 167 Налогового кодекса РФ.

Из последнего правила есть ряд исключений: первое исключение касается выручки, которая получена за товары (работы, услуги), предусмотренные пп. 1 - 3, 8 и 9 п. 1 ст. 164 Налогового кодекса РФ. Валютную выручку, полученную за эти товары (работы, услуги), необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ. Однако пересчет должен быть произведен на дату оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) в соответствии с п. 3 ст. 153 Налогового кодекса РФ.

Кроме этого, специальная дата для пересчета валютной выручки установлена для налоговых агентов, которые приобретают товары (работы, услуги) у иностранцев, не состоящих на учете в налоговых органах РФ. В такой ситуации налоговый агент обязан исчислить, удержать за счет средств, подлежащих перечислению иностранному лицу, и уплатить в российский бюджет сумму

НДС на основании п. 4 ст. 173 Налогового кодекса РФ. Пересчитать сумму в валюте, которая подлежит уплате иностранцу, необходимо на дату фактического осуществления расходов по оплате товаров (работ, услуг). Таково требование п. 3 ст. 153, п. 1 ст. 161 Налогового кодекса РФ.

## **1.3 Формирование налоговой базы**

Формирование налоговой базы зависит от видов объектов налогообложения. Предприятиям необходимо организовать отдельный учет операций, связанных с формированием налоговых баз, облагаемых по разным налоговым ставкам.

Порядок определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц изложен в ст. 210 НК РФ.

) Первым правилом при определении налоговой базы (ст. 210 НК РФ) является то, что учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Как уже говорилось выше, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами Налог на доходы физических лиц, Налог на прибыль (доход) организаций, Налог на доходы от капитала настоящего Кодекса. Необходимо обратить внимание на два основных принципа, содержащихся в ст. 41 НК РФ.

Первым принципом является положение, согласно которому доходом признается экономическая выгода (в денежной или натуральной форме), определяемая в соответствии с положениями ч. 2 НК РФ. Это значит, что в отношении налога на доходы физических лиц доходом будет признана экономическая выгода, определяемая в соответствии с главой 23 НК РФ.

Вторым принципом является положение, в соответствии с которым доход учитывается только в случае возможности его оценки. Следовательно, если невозможно определить стоимость дохода, то он не увеличивает налогооблагаемую базу.

Таким образом, налоговая база по налогу на доходы физических лиц является стоимостной характеристикой объекта налогообложения в виде доходов физического лица, определяемых в соответствии с гл. 23 НК РФ.

) Второе правило, которое необходимо соблюдать при определении налоговой базы по налогу на доходы физических лиц, состоит в следующем: если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

) Третье правило исчисления налоговой базы, изложенное в ст. 210 НК РФ, гласит, что налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, в ст. 224 НК РФ предусмотрены четыре разные налоговые ставки по налогу на доходы физических лиц по разным видам доходов. Следовательно, если одна и та же организация



выплачивает налогоплательщику (резиденту РФ) четыре вида доходов, облагаемых по разным ставкам, то должны отдельно исчисляться четыре налоговые базы. Это правило связано с тем, что в ст. 210 НК РФ предусмотрен разный порядок формирования налоговой базы для доходов, облагаемых по разным налоговым ставкам.

) Четвертое правило, регламентированное ст. 210 НК РФ, касается отличий в порядке формирования налоговой базы по доходам, облагаемым по разным налоговым ставкам.

Одной из актуальных проблем правового регулирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость является установление момента определения налоговой базы. Как известно, статья 167 НК РФ связывает возникновение объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость и необходимость определять налоговую базу с моментом отгрузки (передачи) товара либо с моментом его предварительной оплаты. К сожалению, судебная практика по толкованию указанной статьи НК РФ не отличалась постоянством.

Более того, стоимость может рассматриваться в качестве универсальной характеристики объекта налогообложения, т.к. по большинству взимаемых налогов стоимостное выражение уже избрано в качестве параметра измерения объекта налогообложения и используется при определении налоговой базы. По иным налогам стоимость может учитываться при определении налоговой базы по соответствующему налогу на альтернативной основе, фиксируя минимально (или максимально) допустимый уровень налогового обременения налогоплательщика.

## **РАЗДЕЛ 2. НАЛОГОВАЯ СТАВКА**

### **2.1 Налоговые ставки и методы налогообложения**

Под методом налогообложения понимается механизм изменения ставки налогообложения в зависимости от увеличения налоговой базы. Фактически речь идет о поведении ставки налогообложения конкретного вида при росте налоговой базы. В литературе нет единства при характеристике методов налогообложения. Так, А.Н. Козырин виды методов налогообложения включает непосредственно в виды налоговых ставок и выделяет их как отдельные разновидности ставок налогов. С.Г. Пепеляев методы налогообложения рассматривает относительно

самостоятельно, хотя и в тесной связи с характеристикой ставок налогообложения. Действительно, категории ставки налога и метода налогообложения (необходимо отличать от метода ведения налогового учета) очень тесно связаны между собой. Во многом механизмы их использования переплетаются. Но если при характеристике ставки налога превалирует материальная основа установления налогового бремени, то при учете метода налогообложения акцент делается в первую очередь на процессуальную сторону применения конкретной ставки налога. Это, на наш взгляд, позволяет рассматривать метод налогообложения относительно обособленно от ставки налога.

Налоговая ставка представляет собой сумму налога, подлежащую уплате, приходящуюся на единицу налогообложения.

В зависимости от типа группировки налоговые ставки могут дифференцироваться:

□ по методу установления - на твердые и процентные, иначе называемые специфическими и адвалорными;

□ по экономическому содержанию - на предельные (маргинальные), фактические и экономические.

При установлении налоговых ставок в виде специфических ставок (твердых сумм) в законе фиксируется определенная твердая сумма налога, подлежащая уплате с единицы обложения. Также в виде твердых ставок установлены ставки налога с владельцев транспортных средств, ряда акцизов, налога на имущество физических лиц (в части транспортных средств) и некоторые другие.

Адвалорные (процентные) ставки устанавливаются в процентах от единицы налогообложения. Например, ставка налога на прибыль (в федеральной ее части) составляет 11% с каждого рубля полученной и подлежащей налогообложению прибыли.

Наиболее яркий пример использования сочетания специфических и адвалорных ставок - обложение акцизами. Основные категории подакцизных товаров, такие как алкогольная продукция, нефть и газовый конденсат, облагаются с использованием твердых или специфических ставок. Пример использования адвалорных (процентных) ставок - акцизы на ювелирные изделия со ставкой 5% стоимости изделий.

Относительно второго аспекта проблемы формирования ставок - их экономического содержания - можно выделить предельные (или маргинальные) ставки налога, фактические (средние или эффективные) и экономические.

Предельные налоговые ставки - номинальные налоговые ставки, указанные в соответствующих законодательных актах.

Фактическая (или средняя налоговая) ставка - отношение реально уплаченной суммы налога к расчетной величине налоговой базы.

Фактическая ставка практически всегда меньше предельной, поскольку установленная законом ставка применяется не ко всей сумме налоговой базы, а к той ее части, которая подлежит налогообложению. Например, вся стоимость имущества предприятия составляет 100 тыс. руб. Но в состав этого имущества входят мобилизационные мощности в размере 10 тыс. руб., которые в соответствии с действующим законодательством не подлежат налогообложению. В этом случае сумма уплаченного налога при ставке 2% должна составить 1800 руб. Таким образом, фактическая ставка составит 1,8%, а налоговая ставка в 2%, устанавливаемая законодательством, будет представлять предельную или номинальную ставку.

Экономическая ставка налога - обычно отношение всей суммы уплаченного налога ко всему полученному доходу налогоплательщика.

Как правило, этот термин обычно используют в отношении подоходных и сходных с ними по своему экономическому содержанию налогов.

С проблемой установления налоговых ставок непосредственно связан применяемый в каждом конкретном случае метод налогообложения - порядок изменения налоговой ставки в зависимости от роста налоговой базы.

## **2.2 Виды налоговых ставок и их применение в налогообложении**

Ставка налога - важный элемент налога, который определяет величину налога на единицу обложения (денежная единица дохода, единица земельной площади, единица измерения товара и т.д.).

Различают, твердые, пропорциональные, прогрессивные и регрессивные налоговые ставки.

. Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения, независимо от размеров дохода (например, на тонну нефти или газа).

. Пропорциональные - действуют в одинаковом процентном отношении к объекту налога без учета дифференциации его величины.

. Прогрессивные - средняя ставка прогрессивного налога повышается по мере возрастания дохода. При прогрессивной ставке налогообложения налогоплательщик выплачивает не только большую абсолютную сумму дохода, но и большую его долю.

. Регрессивные - средняя ставка регрессивного налога понижается по мере роста дохода. Регрессивный налог может приносить большую абсолютную сумму, а может и не приводить к росту абсолютной величины налога при увеличении доходов.

Равное налогообложение предполагает установление фиксированной суммы налога, взимаемой с налогоплательщика. В этом случае вообще нет зависимости между налоговыми ставкой и базой. Примером такого равного налогообложения может служить подушный налог, исторически один из наиболее ранних. Его платили еще в Китае в XII в. В России подушное налогообложение введено при Петре I в 1724 г. В современных условиях в экономически развитых странах подушный налог используется достаточно редко. В Японии взимается 3200 иен в год с каждого жителя, а во Франции этот налог задействован в качестве одного из источников формирования местных бюджетов.

Пропорциональное налогообложение: для каждого налогоплательщика устанавливается фиксированная ставка, которая не меняется в зависимости от динамики налоговой базы. При таком налогообложении налог растет пропорционально росту налоговой базы.

Большинство российских налогов строится именно на основе использования пропорционального метода. Так, по налогу на прибыль устанавливается единая ставка (не зависящая от величины полученной прибыли): 11% (федеральная составляющая) и 19% (максимально возможная ставка субъектов Федерации). По НДС установлены две ставки: 20 и 10%. Причем ни та ни другая не зависит об объемов налоговой базы.

Прогрессивное налогообложение предполагает рост налоговой ставки по мере увеличения налоговой базы. Этот вид налогообложения используется, как правило, при обложении доходов и, несколько реже, при обложении имущества. Выделяют несколько возможных подходов к построению прогрессии в налогообложении.

Первый - простая поразрядная прогрессия, при которой выделяются ступени или разряды налогооблагаемой базы и для каждого из разрядов устанавливается налоговый оклад в твердой сумме. Например, первый разряд составляет от 1 до 1000 руб., второй - от 2001 до 5000 руб., третий - от 5001 до 10 000 руб., четвертый - от 10 001 до 15 000 руб. и т. д. Для каждого из разрядов устанавливается сумма налога. Например, для первого разряда 1 руб., для второго - 100 руб., для третьего - 500 руб. и т. д. В современных условиях такая система практически не используется, поскольку при таком ее построении невозможно обеспечить прогрессивность в рамках разрядов. Более того, чем шире рамки разрядов, тем менее справедлива данная схема.

Второй из возможных подходов - простая относительная прогрессия, при которой устанавливают разряды и фиксированные ставки по этим разрядам, применяемые ко всей сумме налоговой базы по каждому из разрядов. Так, для первого разряда ставка может составить 2%, для второго - 8, для третьего - 10, для четвертого - 15 и т. д. И эти ставки должны применяться ко всей сумме полученного дохода. Неудобство такого подхода связано с тем, что на стыках разрядов при относительно незначительных различиях в полученных доходах (например, 9999 и 10 000 руб.) различия в уровне фактических налоговых ставок будут весьма ощутимы: 999 и 1500 руб.

Третий способ прогрессивного налогообложения - сложная прогрессия, наиболее часто встречающаяся в современных налоговых системах. Суть ее в распределении дохода (или налоговой базы иного вида) на несколько разрядов и применении налоговой ставки к части полученного дохода, попавшей в данный разряд. Фактически это означает, что предельная налоговая ставка применяется не ко всему объему налоговой базы, а только к ее части, соответствующей данному разряду.

В рамках российской налоговой системы до 2001 г. было три налога, основанных на принципах прогрессивного налогообложения: подоходный налог с физических лиц, налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения (ставки по этим двум налогам были установлены на базе сложной прогрессии), налог на имущество физических лиц, ставки которого формируются на базе принципа

простой относительной прогрессии.

Возможны и иные варианты построения прогрессии. Например, скрытые формы прогрессивности обложения, когда формирование налоговых ставок может и не носить прогрессивного характера, а основываться на пропорциональной базе. Сама же прогрессия может достигаться применением различных вычетов или, напротив, введением в дополнение к подоходному некоторым налогам (дополнительного пропорционального и др.). В качестве примера можно привести схемы, действующие в ряде канадских провинций, где за счет дополнительных налогов усиливается номинальная прогрессивность основной сетки подоходного налогообложения.

Самостоятельное направление в рамках моделей налогообложения представляет собой регрессивное налогообложение. Строго говоря, регрессивное налогообложение может рассматриваться как разновидность прогрессивного, но предполагающего отрицательный коэффициент прогрессии. При регрессивном налогообложении налоговая ставка не растет по мере роста налоговой базы, а, напротив, снижается. В чистом виде данный метод в современной экономической практике встречается крайне редко.

Однако если рассматривать не номинальные (предельные) налоговые ставки, а экономические и соотносить сумму уплаченных налогов с общим объемом доходов налогоплательщика, то среди современных налогов можно найти много регрессивных: практически все косвенные налоги - НДС, акцизы, таможенные пошлины.

Строго говоря, регрессивность налогообложения косвенными налогами имеет место не в отношении налогоплательщиков (каковыми являются предприятия и иные юридические лица), а в отношении носителя налогов - населения. При прочих равных условиях чем ниже уровень доходов того или иного человека, той или иной социальной группы, тем большую долю в его доходах составляют косвенные налоги.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Многовековой практикой налогообложения выработаны различные формы и методы контроля за сбором налогов, соблюдением налогового законодательства. Развитие и смена этих форм предопределяются развитием экономических и правовых институтов. Весь ход исторического развития государства свидетельствует о том, что налоги в той или иной степени являются неотъемлемой частью, орудием процесса государственного управления.

Этому аспекту государственной деятельности уделяется немаловажное значение в формировании внутренней бюджетной политики Российской Федерации на современном этапе развития.

Происходящие серьезные перемены в экономике страны стимулируют рост общественного интереса к налоговым правоотношениям.

Реформы, проводимые в российском обществе в последние годы, обусловили необходимость совершенствования налогового законодательства, обеспечения его эффективной реализации, а также потребность совершенствования форм реализации государственной налоговой политики исходя из того, что налоговая политика, являясь частью финансовой политики государства, представляет собой совокупность управленческих, нормативных, экономических и политических мероприятий государства в налоговой сфере. На современном этапе актуальным и перспективным направлением финансово-правовых исследований становится проблема сущности налоговой базы в целом. Все это порождает объективный процесс трансформации не только содержания основных категорий налогового права, но и системы налогового права как отрасли российского права, что, в конечном счете, приводит к расширению предмета правового регулирования. Анализ положений НК РФ (в различных редакциях), закрепляющих порядок определения налоговой базы по доходу в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными средствами, выявил определенные проблемы, связанные с имплементацией в налоговое законодательство конституционного принципа экономической обоснованности налога. Согласно статье 212 НК РФ при установлении размера дохода данного вида в качестве расчетной величины используется ставка рефинансирования Центрального Банка РФ. С учетом регулярного изменения ставки рефинансирования и увеличения среднего срока использования заемных средств обосновывается особое конституционно-правовое значение правила об определении в данном случае размера налогооблагаемого дохода на основе ставки рефинансирования, действующей именно на момент фактического получения дохода (а не на момент заключения договора займа, передачи денежных средств

заемщику и т.п.).

Детальное изучение объекта налогообложения по налогу на прибыль позволяет сделать вывод о частичном отождествлении законодателем объекта налогообложения с порядком определения налоговой базы. Ключевыми понятиями при определении объекта налогообложения по данному налогу и, как следствие, налоговой базы являются понятия «доход» и «расход», формирующие в результате установления степени их соотношения прибыль (убытки) налогоплательщика. В работе обосновано, что юридическая возможность уменьшения полученного дохода (прибыли) на понесенные убытки прошлых налоговых периодов нельзя рассматривать в качестве налоговой льготы, т.к. данное правило имманентно порядку исчисления налога на прибыль, исходя из его природы, и предопределено рисковым характером любой предпринимательской (экономической) деятельности.

Одной из основных проблем определения налоговой базы по налогам на имущество (за исключением транспортного налога) является отсутствие четко установленных критериев для оценки стоимости облагаемого имущества. В результате этого налогово-правовые нормы, регулирующие порядок определения налоговой базы, нередко носят отсылочный (бланкетный) характер. Следствием этого является фактическое отсутствие однозначного и всеохватывающего законодательного закрепления порядка определения налоговой базы по указанным налогам

Одним из факторов, оказывающих позитивное влияние на экономику Российской Федерации, является формирование эффективных норм налогового законодательства, что предполагает установление надлежащего правового регулирования налоговых отношений. Потребность в этом связана с повышением роли налогообложения в формировании доходов бюджетов, необходимостью обеспечения в процессе налогообложения имущественных и предпринимательских интересов граждан, и юридических лиц, с учетом усиления влияния налоговых норм на мировой коммерческий и финансовый оборот.

Можно обоснованно утверждать, что с дальнейшим развитием в России рыночных механизмов хозяйствования будут нарастать позитивные факторы и тенденции, которые все в большей степени будут определять налоговое право как важнейший и актуальный правовой институт.

В целях наиболее полного поступления налоговых платежей государство в системе своих органов должно иметь соответствующий механизм, обеспечивающий постоянство налоговых поступлений в бюджеты всех уровней, а также



государственные внебюджетные фонды.

Методологическую основу исследования составляет комплекс научных методов, который позволяет достичь искомые теоретические результаты в процессе исследования роли налогообложения.

На любом этапе развития общества налоговая политика должна решать следующие задачи:

□ создание условий для обеспечения необходимого объема финансовых ресурсов. Эта задача включает в себя большой комплекс мероприятий, связанных с налогообложением, как основным механизмом мобилизации финансовых ресурсов, а также амортизационной политикой, стимулированием налогоплательщиков, налоговыми льготами и санкциями;

□ обеспечение рационального распределения и эффективного использования финансовых ресурсов, перераспределение последних по фондам, территориям, ведомствам, отраслям, целевым программам;

□ выработка адекватного условиям хозяйствования финансового механизма, обеспечивающего реализацию поставленных задач и способствующего выполнению намеченных экономической политикой направлений развития.

Налоговая политика должна быть предельно гибкой и многоплановой. Ужесточение репрессивных мер к физическим и юридическим лицам, уклоняющимся от уплаты налогов, необходимо сочетать с мерами по общей либерализации налогового законодательства, а также с осуществлением широкой социально-правовой поддержки лояльных налогоплательщиков.

## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

### **НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫЕ АКТЫ**

1. Конституция РФ с изменением на 01.03.2012 года. - М.: Изд-во: Литера, 2012.

.Гражданский кодекс Российской Федерации. - Части первая и вторая. - М.: НОРМА-ИНФРА, 2005.

.Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая: [федер. закон: по состоянию на 25.12.2012 г.]. - М.: Изд-во ЭКСМО, 2012.

.Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» [федер. закон: по состоянию на 23.01.2008 г.] - М.: Изд-во ЭКСМО, 2012.

## **СПИСОК ЛИТЕРАТУРА**

.Андрющенко С.Н. Роль налогового регулирования в структурной перестройке экономики. / Вестник ТГУ, Выпуск 7, 2009. - С. 27-31.

.Ашмарина Е.М. Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации. Дисс. ... доктора юрид. наук. М., 2005, Никитина М.В. Налоговый учет как институт налогового права. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

.В. С. Белых, Д. В. Винницкий. Налоговое право России. Краткий учебный курс, 2004.

.Вадейко Е.И.. 350 терминов и понятий рыночной экономики: Справочное учебное пособие - М.: МГУЛ, 2005. - 63 с., 2005.

.Жгарев О.С. Проблемы определения налоговой базы при налогообложении материальной выгоды // Закон. 2008. № 2. - С. 125-129.

.Жгарев О.С. Проблемы определения налоговой базы в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ в 2004 году. М: Волтерс Клувер, 2006. - С. 229-234.

.Винницкий Д.В., Жгарев О.С, Черепанов С.А., Налоговое право. Учебно-методический комплекс / Под ред. проф. Д.В. Винницкого. - Екатеринбург: «Издательский дом УрПОА», 2008, 40 стр.

.Винницкий Д.В., Жгарев О.С, Черепанов С.А., Финансовое право. Учебно-методический комплекс / Под ред. проф. Д.В.Винницкого. - Екатеринбург: ((Издательский дом УрПОА», 2008, 112 стр.

.Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России: политический аспект / М.В. Карасева; Ин-т гос. и права РАН. Саратов. фил. - М.: Юристъ, 2005. - 172 с.

.Налоговое право России: Учебник / Кучеров И.И., Бондарь Н.С., Гриценко В.В - М.: Инфра-М, Норма, 2015. - 704 стр.

.Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. М. 2003. - 460 с.

.Пригула С.В. Правовые основы предоставления налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в Российской Федерации. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2008.

.Финансовое право: Учебник / О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева и др.; Отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. - 536 стр.

.Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения в законодательстве. Дисс. ... канд. юрид. наук. М., 2002.

.<http://center-yf.ru/data/nalog/Methody-nalogooblozheniya>

.<http://law.edu.ru/book/book.asp?bookID=1481855>