

DOI: 10.12731/2218-7405-2015-5-20

УДК 336.02

СУБЪЕКТ И ОБЪЕКТ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

Позднякова Т.А., Абаев Э.О.

Государственная налоговая политика, осуществляемая уполномоченными органами власти на всех уровнях управления страной, несомненно, относится к разряду сложных по своей структуре и невероятно значимых в социально-экономическом аспекте категорий. Исследование субъекта и объекта налоговой политики имеет большое значение в методологии ее разработки и реализации.

Для того чтобы определить и рационально оценить взаимосвязь субъекта и объекта налоговой политики, автор сравнивает понятия «налоговая политика» и «налогообложение».

Субъектами налогообложения являются государство и налогоплательщик. Но, так как носителем налогового бремени выступает население в целом, то при переходе от понятия «налогообложение» к понятию «налоговая политика» свойство субъектности налогоплательщиков нивелируется, трансформируясь в роль носителей налога.

В качестве объекта налоговой политики определен национальный доход государства, отражающий макроэкономическую совокупность результатов коммерческой деятельности налогоплательщиков.

Рассмотрение национального дохода в роли объекта налоговой политики на микроуровне позволило определить специфику субъективного государственного воздействия на источник налоговых поступлений, что дополняет существующие теоретические подходы к обоснованию сути государственного управления процессом налогообложения в стране.

Ключевые слова: *налогообложение; налоговая политика; объект налогообложения; национальный доход.*

SUBJECT AND OBJECT OF THE TAX POLICY

Pozdnyakova T.A., Abaev E.O.

Tax policy is a complex category and it is very important in the social and economic aspects. Tax policy object research is of great importance for the methodology of tax policy development and realization.

To define the tax policy object the taxation and tax policy participants are compared. The participants of the tax relations are the state and its taxpayers. But during the transition from the concept «taxation» to «tax policy» the participation of taxpayers is eliminated and they play a role of the tax obligations performers.

The national income reflecting macroeconomic set of taxpayers' commercial activity results as a tax policy object is defined. Such approach defines specifics of state impact on the tax revenues source and expands the understanding of the tax policy essence.

Keywords: *taxation; tax policy; national income.*

Понятия субъекта и объекта налоговой политики, а также их целенаправленная экономически-обусловленная взаимосвязь, отражают характер государственного налогового воздействия на рыночную сферу. Данные категории играют важную практическую роль в процессе разработки налоговой политики государства, но при этом практически не исследуются в современной экономической литературе.

Для того чтобы определить и рационально оценить взаимосвязь субъекта и объекта налоговой политики, сравним понятия «налоговая политика» и «налогообложение». Мы считаем данный прием наиболее эффективным, так как для обоих из указанных понятий главной целью протекающих процессов и проводимых мероприятий является пополнение консолидированного бюджета посредством налогов. Параллельный анализ и сравнение субъектного состава данных категорий позволит увидеть конкретные области их слияния и разграничения.

«Налоговая политика представляет собой комплекс стратегических и тактических мероприятий в области управления налоговым процессом, проводимым государством в составе общей экономической политики и направленных на максимально возможную реализацию фискальной, регулирующей и контрольной функции налогов в целях достижения определенного, на данном этапе, экономически и социально значимого результата (эффекта)» [9, с. 24-25].

В современной экономической литературе сущность понятия «налогообложение» раскрывается с двух позиций: с точки зрения системного и процессуального подходов. С точки зрения

авторов, определения процессуальной группы наиболее корректно отражают суть налогообложения, так как данный термин характеризуется высокой степенью динамичности, отражает определенную особенность внутренней экономико-правовой среды государства, объединяя всю совокупность отношений, так или иначе связанных с налоговой сферой. В наших рассуждениях мы будем использовать следующее определение:

«Налогообложение – процесс установления и взимания налогов в стране, определение видов объектов, величин налоговых ставок, носителей налогов, порядка их уплаты, круга юридических и физических лиц в соответствии с выработанной налоговой политикой принципами их установления» [12, с. 29].

Современная правовая доктрина, выраженная в действующих нормативно-правовых актах, предполагает рассмотрение субъектного состава налогообложения с точки зрения налоговых правоотношений, являющихся особым видом финансовых отношений с усиленным властно-имущественным характером. Такой же позиции придерживается и преобладающее большинство специалистов в сфере налогообложения. (В качестве примера можно назвать таких авторов как Пансков В.Г. [16, с. 39], Погорелова М.Я. [17, с. 12], Майбуров И.А. [10, с. 42], Евстигнеев Е.Н. [7, с. 28]). Здесь субъектами налогообложения выступают государство (в представительстве его налоговых органов) и налогоплательщик (лицо, обязанное уплатить налог в соответствии с налоговым законодательством государства). При этом законодатель определяет:

- 1) условия существования налоговых правоотношений – обстоятельства их возникновения, протекания и прекращения;
- 2) права и обязанности сторон – положения, устанавливающие выраженную властно-уполномоченную позицию налоговых органов;
- 3) обеспечительные меры – ответственность налогоплательщиков за ненадлежащее исполнение предписаний налогового законодательства, а также иные меры, гарантирующие реализацию установленных налогово-правовых норм.

С юридической точки зрения подчиненным субъектом (налогоплательщиком) может быть любое лицо, обладающее:

- 1) налоговой правоспособностью – возможностью иметь права и обязанности, определяемой при возникновении лица;
- 2) налоговой дееспособностью – возможностью создавать и реализовывать свои права и обязанности [8, с. 74].

У физических лиц правоспособность возникает при рождении, а у юридических лиц – в момент создания. Налоговая дееспособность возникает при постановке лиц на учет в налоговом органе.

Таким образом, субъекты налогообложения рассматриваются законодателем с юридических позиций и приравниваются к участникам налоговых правоотношений, сторонами которых выступают государство и налогоплательщик. Данное положение по многим параметрам схоже со спецификой гражданско-правовых отношений и отражает основные принципы зарубежных и отечественной правовых школ.

Участие налогового агента во взаимодействии налогоплательщиков и налоговых органов имеет гражданско-правовую природу и определяет его как третью сторону в данных правоотношениях. То есть, мы считаем, что ошибочно придавать налоговому агенту значение субъекта, поскольку его участие ограничивается лишь посредничеством.

Для определения объекта налогообложения обратимся к положениям Налогового Кодекса РФ:

«Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обязательство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога» [НК РФ ст. 38 п. 1].

Кроме того, суть этого понятия конкретизируется при определении налоговой базы, как «стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения» [НК РФ ст. 5 п. 1]. Данное положение жестко критикуется экономистами-методологами, так как с помощью каких-либо характеристик можно измерить только предмет, но никак не действия (как, например, реализацию товаров, либо их ввоз на территорию Российской Федерации). В указанном определении Налоговый Кодекс РФ фактически совмещает понятия объекта и предмета, что, безусловно, является методологически неверным.

Многие авторы, указывая в своих работах на обособление предмета налогообложения от его объекта, раскрывают суть последнего сквозь призму налоговых правоотношений, придавая ему статус юридического основания налога (юридического факта), выраженного в совершении действий и протекании определенных событий, которые обуславливают возникновение обязанности по уплате налога. Экономическим же основанием выступает предмет налогообложения, то есть реальная вещь или нематериальное благо, с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств (такая позиция является преобладающей в научной литературе и находит отражение в работах таких ученых как: Горина Г.А. [4, с. 10], Дада-

шев А.З. [6, с. 11], Никулкина И.В. [15, с. 88], Черник Д.Г. [13, с. 102,129], Перов А.В. [11, с. 40], Оканова Т.Н. [18, с. 35,76], Бодрова Т.В. [3, с. 63], Кругляк З.И. [14, с. 35]).

Прежде чем ввести тот или иной налог, государство определяет предмет материального мира, который стал бы основой налогообложения, выражая собой безусловное право, присущее рыночной системе – право собственности, так как налогообложение подразумевает отчуждение у плательщика части материальных благ, находящихся в его полномочном распоряжении. Гражданское законодательство Российской Федерации, регулирующие правоотношения по поводу различного рода собственности, устанавливает:

«К объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и документарные ценные бумаги, иное имущество, в том числе безналичные денежные средства, бездокументарные ценные бумаги, имущественные права; результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага» [ГК РФ ст. 128 п. 1].

Данное положение фактически содержит перечисление предметов отдельных налогов, установленных Налоговым Кодексом РФ (налога на прибыль, налога на имущество и др.), что и подтверждает роль права собственности в качестве всеобщего экономического основания налогообложения.

Налоговая политика государства характеризуется сложно-структурированным, множественно-направленным, властно-принудительным комплексом мероприятий, регулирующих процесс налогообложения на всех его стадиях. Суть таких мероприятий заключается в разработке, установлении и обеспечении функционирования налоговой системы, которая в этом случае выступает инструментом воздействия на объект налоговой политики (как деятельности государства, нацеленной на пополнение бюджета посредством налогов). Мы считаем, что роль такого объекта выполняет источник налоговых поступлений.

Дадашев А.З. утверждает, что всеобщим источником налогов и сборов является вновь созданная стоимость (национальный доход, ВВП), составными частями которой являются доходы основных участников общественного производства (оплата труда наемных работников, прибыль (доход) хозяйствующих субъектов и др.) [5, с. 28].

Попова Л.В. определяет, что с экономической точки зрения налогообложение – это:

- 1) прямое изъятие органами налоговой администрации определенной части ВВП в пользу государства для формирования централизованных и региональных финансовых ресурсов;

- 2) комплекс мероприятий, проводимых органами налоговой администрации для указанного изъятия части ВВП в целях его последующего перераспределения в интересах всего общества, общественных отношений и социальной обстановки в обществе, порождаемых налогообложением [19, с. 42].

С нашей точки зрения, определение национального дохода государства в роли источника налогов и сборов в наибольшей степени соответствует реальной экономической ситуации, поскольку данный макроэкономический показатель выражает совокупный размер доходов полученных налогоплательщиками за вычетом потребления основного капитала (амортизации) и сумм косвенных налогов [20, с. 646].

Чтобы сравнить категории объектов налогообложения и налоговой политики приведем их к сопоставимому виду.

Для этого спроецируем национальный доход государства на микроуровень, отобразив единство объекта налоговой политики в структуре фискальной деятельности государства и экономической деятельности налогоплательщика на рисунке 1.

Сопоставим объекты налогообложения и микрообъекты налоговой политики при исчислении и уплате некоторых налогов в таблице 1.

Таблица 1

Объекты налогообложения, установленные Налоговым Кодексом РФ и соответствующие им объекты микроуровня налоговой политики (авторская разработка)

Налог	Объект налогообложения, определенный НК РФ	Объект налоговой политики на микроуровне
Налог на прибыль, НДФЛ, налоги на вмененный доход	Прибыль от ведения коммерческой деятельности	Прибыль от ведения коммерческой деятельности
НДС	Реализация товаров, а также ввоз их на территорию РФ	Прибыль от ведения коммерческой деятельности*
Акцизы	Реализация и передача подакцизных товаров	Прибыль от ведения коммерческой деятельности*
Налог на имущество	Движимое и недвижимое имущество	Потенциальная прибыль от использования имущества
Земельный налог	Земельный участок	Потенциальная прибыль от пользования земельным участком
НДПИ	Добытые полезные ископаемые	Прибыль от реализации добытых ископаемых

*Бремя косвенного налогообложения несут потребители, осуществляющие расходование денежных средств. В данном случае источником налоговых сумм, включенных в цену товара, выступают денежные средства потребителей, формируемые за счет ранее полученной прибыли. Таким образом, в отношении косвенных налогов микрообъектом налоговой политики также является прибыль.



Рис. 1. Объект налоговой политики на макро- и микроуровне экономики
(авторская разработка)

Итак, в ходе анализа и сравнительного сопоставления субъектов и объектов налогообложения и налоговой политики, мы пришли к следующим выводам:

1. Понятие субъекта налогообложения обладает определенной степенью двойственности, в чем находит выражение юридически обоснованный двусторонний характер налоговых правоотношений. С одной стороны, субъектом является налогоплательщик, который исполняет обязанности по исчислению и уплате налога, а с другой – государство, которое преследует цель фискального пополнения бюджетных средств. Одновременно с этим государство выступает субъектом налоговой политики на макроуровне. Так как носителем налогового бремени выступает население в целом, то при переходе от понятия «налогообложение» к понятию «налоговая политика» свойство субъектности налогоплательщиков нивелируется, трансформируясь в роль носителей налога.
2. Понятие объекта налогообложения, закрепленное законодательно, основывается на придании ему статуса юридического факта, который является, по сути, надстроечным элементом, характеризующим правовой аспект налоговых отношений.

3. Объектом налоговой политики является национальный доход государства, отражающий макроэкономическую совокупность результатов коммерческой деятельности налогоплательщиков.

Рассматривая национальный доход в роли объекта налоговой политики на микроуровне, мы определили специфику субъективного государственного воздействия на источник налоговых поступлений, тем самым систематизируя и дополняя существующие теоретические подходы к обоснованию сути государственного управления процессом налогообложения в стране.

Список литературы

1. «Гражданский кодекс Российской Федерации» от от 30.11.1994 N 51-ФЗ [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс – надежная правовая поддержка. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrfl/>, свободный (дата обращения 15.01.2015).
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации» от 31.07.1998 N 146-ФЗ [Электронный ресурс] / КонсультантПлюс – надежная правовая поддержка. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> свободный (дата обращения 15.01.2015).
3. Бодрова Т.В. Налоговый учет и отчетность: учеб. пособие для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Дашков и К, 2013. 471 с.
4. Горина Г.А. Налогообложение торговых организаций. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 143 с.
5. Дадашев А.З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учеб. пособие [для вузов]. – М.: Вузовский учебник: Инфра-М, 2013. 239 с.
6. Дадашев А.З. Налоговый контроль в Российской Федерации: учебное пособие.– М.: КНО-РУС, 2009. 128 с.
7. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика: учебное пособие. – М.: Проспект, 2013. 520 с.
8. Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник для бакалавров.– 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. 495 с.
9. Налоговый менеджмент: Учебное пособие / Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. – М.: Омега-Л, 2007. 272 с.
10. Налоги и налогообложение: учеб. пособие для вузов/ под ред. И.А.Майбурова; М-во образования Рос. Федерации. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ, 2010. 559 с.

11. Налоги и налогообложение: учеб. пособие для вузов: учеб. для бакалавров / А.В. Перов, А.В. Толкушкин; Учеб.-метод. объединение по образованию. – 12-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2013. 996 с.
12. Налоги и налогообложение. 6-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2007. 528 с.
13. Налоги и налогообложение: учеб. для вузов: учеб. для бакалавров / Под ред. Д.Г. Черника; М-во образования и науки Рос. Федерации. – М.: Юрайт, 2013. 393 с.
14. Налоговый учет и отчетность в современных условиях: учеб. пособие для вузов: [для магистрантов, аспирантов] / З.И. Кругляк, М.В. Калининская; Учеб.-метод. объединение по образованию. – М.: ИНФРА-М, 2013. 351 с.
15. Никулкина И.В. Общая теория налогообложения: учеб. пособие для вузов; Учеб.-метод. объединение по образованию. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2011. 206 с.
16. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учеб. для бакалавриатов: учеб. для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2012. 679 с.
17. Погорелова М.Я. Налоги и налогообложение: учеб. пособие [для вузов]. – М.: РИОР: Инфра-М, 2013. 202 с.
18. Региональные и местные налоги: учеб. пособие для вузов: [для аспирантов] / Т.Н. Оканова, М.Е. Косов; Учеб.-метод. центр. – 2-е изд., перераб. и доп.. – М.: ЮНИТИ: Закон и право, 2013. 158 с.
19. Теория и история налогообложения: учебник / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, И.А. Маслова, М.М. Коростелкин; Учеб.-метод. объединение по образованию. – М.: Дело и Сервис, 2011. 561 с.
20. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Колл. авторов; под общ. ред. А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. 1168 с.

References

1. «Grazhdanskij kodeks Rossijskoj Federacii» 30.11.1994 N 51-FZ [«The civil code of the Russian Federation»] / ConsultantPlus, <http://www.consultant.ru/popular/gkrfl/> (accessed January 15, 2011).
2. «Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii» 31.07.1998 N 146-FZ [«The tax code of the Russian Federation»] / ConsultantPlus, <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (accessed January 15, 2011).

3. Bodrova T.V. Nalogovyj uchet i otchetnost': ucheb. posobie dlja vuzov [Tax accounting and reporting: the manual for higher education institutions]; 2nd prod. – Moscow: Dashkov i Ko, 2013. 471 p.
4. Gorina G.A. Nalogooblozhenie torgovyh organizacij [Trade organizations' taxation]. – Moscow: UNITY-DANA, 2010. 143 p.
5. Dadashev A.Z. Nalogi i nalogooblozhenie v Rossijskoj Federacii: ucheb. posobie dlja vuzov [Taxes and the taxation in the Russian Federation: the manual for higher education institutions]. – Moscow: Vuzovskij uchebnik: Infra-M, 2013. 239 p.
6. Dadashev A.Z. Nalogovyj kontrol' v Rossijskoj Federacii: uchebnoe posobie [Tax control in the Russian Federation: manual]. – Moscow: KNORUS, 2009. 128 p.
7. Yevstigneyev E.N., Viktorova N.G. Nalogi i nalogooblozhenie. Teorija i praktika: uchebnoe posobie [Taxes and taxation. Theory and practice: manual]. – Moscow: Prospekt, 2013. 520 p.
8. Krokhina Yu.A. Nalogovoe pravo: uchebnik dlja bakalavrov [Tax right: the textbook for bachelors]. 6th prod. – Moscow: Izdatel'stvo Jurajt, 2013. 495 p.
9. Nalogovyj menedzhment: Uchebnoe posobie [Tax management: Manual] / Barulin S.V., Ermakova E.A., Stepanenko V. V. Moscow: Omega-L, 2007. 272 p.
10. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posobie dlja vuzov [Taxes and taxation: the manual for higher education institutions] / Under the editorship of I.A. Mayburov; Ministry of Education of the Russian Federation. 4 prod. – Moscow: UNITY, 2010. 559 p.
11. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posobie dlja vuzov: ucheb. dlja bakalavrov [Taxes and taxation: the manual for higher education institutions: the textbook for bachelors] / V. Perov, A.V. Tolkushkin; ucheb.-metod. ob'edinenie po obrazovaniju. 12th prod. – Moscow: Jurajt, 2013. 996 p.
12. Nalogi i nalogooblozhenie [Taxes and taxation], 6th prod. / Under the editorship of M.V. Romanovsky, O.V. Vrublevskaya. – St. Petersburg: Piter, 2007. 528 p.
13. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. dlja vuzov: ucheb. dlja bakalavrov [Taxes and taxation: the manual for higher education institutions: the textbook for bachelors] / under the editorship of D.G. Chernik; Ministry of science and education of the Russian Federation. – Moscow: Jurajt, 2013. 393 p.
14. Nalogovyj uchet i otchetnost' v sovremennyh uslovijah: ucheb. posobie dlja vuzov: dlja magistrantov, aspirantov [Tax accounting and the reporting in modern conditions: the manual for higher education institutions: for undergraduates, graduate students] / Z.I. Kruglyak, M.V. Kalinskaya; ucheb.-metod. ob'edinenie po obrazovaniju. – Moscow: INFRA-M, 2013. 351 p.

15. Nikulkina I.V. Obshhaja teorija nalogooblozhenija: ucheb. posobie dlja vuzov [General theory of the taxation: the manual for higher education institutions]; ucheb.-metod. ob#edinenie po obrazovaniju. 2nd prod. – Moscow: Eksmo, 2011. 206 p.
16. Panskov V.G. Nalogi i nalogooblozhenie: teorija i praktika: ucheb. dlja bakalavriatov: ucheb. dlja vuzov [Taxes and taxation: theory and practice: the textdook for bachelors: the manual for higher education institutions]. 2nd prod. – Moscow: Jurajt, 2012. 679 p.
17. Pogorelova M.Ya. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posobie dlja vuzov [Taxes and taxation: the manual for higher education institutions]. – Moscow: RIOR: Infra-M, 2013. 202 p.
18. Regional'nye i mestnye nalogi: ucheb. posobie dlja vuzov: dlja aspirantov [Regional and local taxes: the manual for higher education institutions: for graduate students] / T.N. Okanova, M.E. Kosov; ucheb.-metod. centr. 2nd prod. – Moscow: UNITY: Zakon i pravo, 2013. 158 p.
19. Teorija i istorija nalogooblozhenija: uchebnik [Theory and history of the taxation: textbook] / L.V. Popova, I.A. Drozhzhin, I.A. Maslov, M.M. Korostelkin; ucheb.-metod. ob'edinenie po obrazovaniju. – Moscow: Delo i Servis, 2011. 561 p.
20. Finansovo-kreditnyj jenciklopedicheskij slovar' [Financial and credit encyclopedic dictionary] / under the editorship of A.G. Gryaznova. – Moscow: Finansy i statistika, 2002. 1168 p.

ДАнные ОБ АВТОРАХ

Позднякова Тамара Алексеевна, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Налоги и налогообложение»

Северо-Кавказский Ордена Дружбы Народов горно-металлургический институт (Государственный Технологический Университет)

ул. Николаева, д. 44, г. Владикавказ, РСО-Алания, 362021, Россия

Абаев Эдуард Олегович, аспирант

Северо-Кавказский Ордена Дружбы Народов горно-металлургический институт (Государственный Технологический Университет)

ул. Николаева, д. 44, г. Владикавказ, РСО-Алания, 362021, Россия

abaev_ed@mail.ru

DATA ABOUT THE AUTHORS

Pozdnyakova Tamara Alekseevna, Doctor of Economics, professor, head of the department «Taxes and taxation»

North-Caucasian Order of Friendship of Peoples of the mining-metallurgical Institute (State University of Technology)

Nikolayev str., 44, Vladikavkaz, North Ossetia-Alania, 362021, Russia

Abaev Eduard Olegovich, graduate student

North-Caucasian Order of Friendship of Peoples of the mining-metallurgical Institute (State University of Technology)

Nikolayev str., 44, Vladikavkaz, North Ossetia-Alania, 362021, Russia

abaev_ed@mail.ru