

## Объект налогообложения как научное понятие и рекомендации к его применению

© 2015 Бунько Владимир Андреевич  
кандидат экономических наук  
Филиал Санкт-Петербургского государственного  
экономического университета в г. Пскове  
180004, г. Псков, Крестовское шоссе, д. 2а  
E-mail: bunkovladimir@yandex.ru

Поставлен вопрос об объекте налогообложения как научном понятии. Определены признаки такого понятия. На основе различия объектов налогообложения создана классификация видов налогов. Новый подход создает возможность более полной реализации основных функций налога. Показаны пути совершенствования норм налогового законодательства, и приведены примеры того, как это можно сделать.

*Ключевые слова:* предметы, операции, факты, основание, характеристики, свойства, реальность.

Объект налогообложения сегодня рассматривается сугубо с фискальной точки зрения: при наличии объекта налогообложения у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога. Вопрос в том: как представить объект налогообложения? В Налоговом кодексе РФ это сделано неубедительно. Некоторые другие точки зрения не выдерживают критики. Чтобы прийти к общему мнению, необходимо найти такие характеристики объекта налогообложения, которые было бы трудно опровергнуть. Таков путь создания научного понятия. Сначала рассмотрим содержание понятия, данное Налоговым кодексом. Затем попытаемся его доработать. По ходу дадим критику других точек зрения. В заключение подведем итоги и рассмотрим вопрос о том, как может быть усовершенствована существующая практика и какой может быть статья Кодекса, посвященная объекту налогообложения.

В соответствии с Налоговым кодексом объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которой законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (п.1 ст. 38 НК РФ). В Кодексе не дано определение понятия в общем виде, а введение в оборот слова “обстоятельство” создает конструкцию, называемую в логике кругом, когда одно неизвестное объясняется через другое. Однако заявить, что определение объекта налогообложения, данное Кодексом, является ошибочным, нельзя, нет оснований. Попробуем разобраться. Для начала обратимся за разъяснениями к филологам. Со-

гласно С.И. Ожегову *обстоятельство* определяется как явления, сопутствующие какому-нибудь другому явлению и с ним связанные, а также условие, определяющее положение, существование чего-либо<sup>1</sup>. На основании такого разъяснения в составе объектов налогообложения необходимо выделить основные и дополнительные объекты, а также выяснить, что подразумевается под условиями, определяющими существование объектов налогообложения.

В ст. 3 НК РФ указано, что каждый налог должен иметь экономическое основание и не быть произвольным. Это требование относится, надо полагать, ко всем элементам налога, включая и объект налогообложения (иначе налог не будет признаваться экономически обоснованным). *Экономическое основание* объекта налогообложения и будет составлять первое его свойство. На основе объекта налогообложения определяется налоговая база – количественно выраженный объект налогообложения. *Количественная характеристика* – другой признак объекта налогообложения. Экономическая деятельность связана с производством, распределением, обменом и потреблением продуктов (работ, услуг) и благ. Центры экономических интересов в рыночной экономике формируются вокруг получения дохода, использования имущества и осуществления операций, обычных для делового оборота. Таким образом, к объектам налогообложения относятся:

- получение доходов и прибыли, смешанного дохода, имущества, других видов экономической выгоды;
- получение (производство), (оприходование) продукции, товаров, другого имущества и имущественных прав;

- реализация, передача товаров (работ, услуг), имущества, имущественных прав, других благ;
- пользование предметами, земельными участками, другими объектами природы в производственных и личных целях пользователя с учетом установленных законом ограничений;
- добыча полезных ископаемых, рыбный промысел и другое пользование природными ресурсами;
- другие виды экономической деятельности и операции, включая игорный бизнес, предметы роскоши, покупку валюты, вывоз капитала и др.

Перейдем к условиям, связанным с существованием объектов налогообложения. Что бы это могло значить? В относительно недавнем прошлом под объектом налогообложения понимался источник уплаты налога. Теперь не всегда объект налогообложения и источник его уплаты совпадают. Но связь объекта налога и источника уплаты не должна быть утрачена. Не будет источника, не будет и поступлений в бюджет. В этом и заключается то косвенное условие, которое вытекает из слова “обстоятельство” в ст. 38 НК РФ. Поэтому источник уплаты налога (форма связи с источником) является третьим существенным признаком объекта налогообложения.

Исходя из характера такой связи объекта налога и источника его уплаты, особенностей пользования можно выделить такие виды налогов: (1) налоги на финансовые результаты, прибыль, смешанный доход; (2) налоги на факторы и условия предпринимательской деятельности; (3) налоги в природопользовании (носящие рентный характер); (4) налоги на доходы и имущество граждан; (5) налоги на отдельные виды деятельности и операции.

Основные объекты налогообложения отражают цели предпринимательской деятельности, смысл работы по найму, они формируют налоги, которые можно назвать прямыми. Объекты налогообложения, не имеющие прямой связи с источником уплаты налога, формируют косвенные налоги. Среди них косвенные налоги на бизнес и косвенные налоги на потребление (последние относятся к налогам на отдельные виды деятельности и операции). Налоги в природопользовании имеют источником уплаты природную ренту.

Объекты налогообложения, однажды возникнув, не остаются, как правило, постоянными в количественном измерении в течение налогового периода. Возникает потребность в некоем звене в налоговом механизме, с помощью которого бы осуществлялась связь явлений хозяйственной жизни и объекта налогообложения. В.М. Чибри-

н  $\square$  и М.Н. Бродский представляют дело так, что предмет налога - это “события, вещи, явления материального мира, которые обуславливают или предопределяют объект налога”<sup>2</sup>. Указанные авторы отождествляют производственно-технологический процесс и его обобщение. Да, действительно, вещь никуда не исчезает, она используется, так или иначе, налогоплательщиком. Есть какие-то предметы, например, материалы, которые преобразуются в предметы потребления, и этот ход производства протекает сам по себе. Но есть система налогового учета, в которой фиксируются существенные изменения в объекте налогообложения.

Осуществление хозяйственной деятельности предстает в виде фактов, обуславливающих проведение бухгалтерских записей на счетах бухгалтерского учета. Так и в налогообложении, осуществление определенных операций отражается в регистрах налогового учета. А.М. Ашмарина указывает, что налоговый учет связан как с финансовой деятельностью экономического субъекта, так и с финансовой деятельностью государства, поскольку без применения налогового учета невозможен процесс аккумуляции в бюджеты одного из наиболее крупных доходов - налоговых доходов<sup>3</sup>. Поэтому проблема определения объекта налогообложения сводится к выбору самих условий и установлению порядка признания какого-либо объекта (дохода, имущества, имущественных прав, операций) в качестве объекта налогообложения, к выяснению того, как реально происходит становление объекта налогообложения и как он меняется в последующем.

Факты хозяйственной жизни, имеющие связь с объектом налогообложения, можно назвать ключевыми событиями. Это могут такие события, как поступление материалов, товаров, денежных средств; события, связанные с выбытием продукции, денежных средств; события, связанные с использованием имущества, запасов сырья, переоценкой стоимости основных средств и т.д. Данные события, значимые в налогообложении, могут быть связаны с проведением сделок, а могут иметь чисто внутривозрастное значение, не меняющее юридического статуса объекта.

В учебнике по налогам и налогообложению под редакцией М. Романовского и О. Врублевской утверждается, что объектом налогообложения могут быть: а) доход, прибыль, имущество и т.д.; б) юридический факт или совокупность фактов (реализация, ввоз товаров на территорию страны и другие)<sup>4</sup>. В таком представлении можно усмотреть аналогию с бухгалтерским учетом, в котором к объектам учета относятся акти-

вы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы, расходы, а также сделки, события, операции, которые оказывают влияние на финансовое положение субъекта и движение денежных средств. Однако формирование объектов налогообложения в теории налогообложения должно идти своим путем, но в содружестве с теорией налогового права. Дуализма юридических фактов и экономической жизни не существует, вся экономическая жизнь урегулирована правом. Но право - это не юридические факты, а общественные нормы поведения, отклонение от которых восстанавливается мерами государственного принуждения. Факты хозяйственной жизни не могут быть объектами налогообложения, хотя и связаны с ним. Что касается операций по реализации товаров, ввоза товаров на таможенную территорию и т.д., то они осуществляются в целях получения все тех же доходов, прибыли, укрепления экономического положения фирмы и т.д.

Некоторые авторы придают решающее значение в деле признания объекта налогообложения праву собственности. В частности, такой позиции придерживается В.В. Коровкин. До признания права собственности на объект существует предмет налога, а после признания права собственности этот предмет меняет свой статус, становится объектом налога. Такова суть концепции. Плательщиком налога является владелец имущества, которому оно принадлежит на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. При этом он будет оставаться налогоплательщиком и в том случае, если предоставит данное имущество в пользование другому лицу. Таким образом, делается вывод, что объектом налогообложения является не само имущество, а право владения этим имуществом, т.е. юридический факт, устанавливающий отношение субъекта налогообложения к предмету налогообложения, вследствие которого возникает обязанность субъекта по уплате налога<sup>5</sup>.

Описываемая ситуация возможна, но отнюдь не всегда. Право собственности может и не быть среди признаков, определяющих налоговую обязанность. К примеру, плательщик водного налога не является собственником водных ресурсов (бассейна данной реки, озера и т.д.), предмет налога протекает сквозь пальцы пользователя, так и не став объектом налога, если следовать концепции разделения предмета и объекта налога. Но факт пользования водными объектами подтверждается косвенно, об этом говорит выработка электроэнергии, сплав леса, корабли на рейде и т.д., что и позволяет определить величину налогового обязательства.

Налоги - императивные денежные отношения, одной из черт которых является смена собственника. Получателю дохода предлагают в императивном порядке поделиться с государством *частью дохода*, а не частью права на нее. Юридический факт приобретения прав на доходы имеет также свое значение в признании объекта налогообложения, но не обязательно является решающим. Более того, объект налога в отдельных случаях конструируется. Экономии на процентах нельзя увидеть или потрогать (как ту вдову, о которой писал К. Маркс), *мы ее конструируем*. Объектом налогообложения является доход, которым признается материальная (экономическая) выгода. Кредит (ссуда) обладает потребительной стоимостью, пользование потребительной стоимостью создает возможность возникновения материальной выгоды. Поэтому объект налога лежит в плоскости пользования чем-либо, но факт пользования подразумевается, существует в неявном виде.

То, что арендатор не платит налог на имущество, ничего не доказывает. Закон можно составить так, чтобы фактическим плательщиком налога был бы арендатор. По договору лизинга плательщиком налога на имущество может быть как лизингодатель, так и лизингополучатель. Легковой автомобиль передается в пользование по доверенности, кто является плательщиком транспортного налога? Если отнести названный налог к имущественным, то платить должен собственник транспортного средства, если налог относится к дорожным налогам, то платить налог должен арендатор. *Основания есть для любого решения, это наш выбор*. Выбор определяется принятой концепцией налогообложения, это вопрос теоретический, в самих вещах "правды нет".

Экономическому подходу следуют многие видные ученые. Так, Л.В. Дуканич под объектом налогообложения понимает "количественно измеряемый экономический феномен, подлежащий налогообложению"<sup>6</sup>. Ю.А. Крохина определяет суть объекта налогообложения как "экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики"<sup>7</sup>. В противоположность этому юридический подход разделяет предмет и объект налога. Так, С.Г. Пепеляев считает, что "объект налогообложения - это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. Предмет налогообложения "обозначает признаки фактического (не юридического) характера, которые обосновывают взимание соответствующего налога"<sup>8</sup>. Такое разделение объекта не представляется обоснованным. Ведь в практическом отно-

шении дело сводится всего лишь к выбору счетной единицы. Еще К.Г. Рау (1792-1870) писал так: “Если источники подати узнаны верно, то надо выбрать предмет ее так, чтобы она упала на источники в соответствующей пропорции”<sup>9</sup>. Такой юридический уклон препятствует созданию полноценного научного понятия в виде объекта налогообложения. Российский философ, методолог науки В.А. Канке разъясняет, что есть предметные общие термины, которые обозначают не свойства, а предметы и не являются концептами, но существуют и другие термины, наделенные концептуальностью, обозначающей общие признаки. К терминам первого типа относятся такие, как люди, поступки, товары; ко вторым - цена, доход, прибыль<sup>10</sup>. Эмпиризм толкает нас к понятиям низшего уровня, тогда как надо создавать понятия и термины более высокого уровня. И. Лакатос утверждал, что без зрелых понятий нет зрелых истин<sup>11</sup>. Иначе говоря, без четких, наделенных смыслом понятий трудно создать систему эффективного налогообложения.

Итак, данное исследование показало, что объект налогообложения может рассматриваться как полноценное научное понятие. Объектом налогообложения является доход, имущество (имущественные права) и операции, имеющие экономическое основание, количественную характеристику и связь с источником уплаты налогового обязательства.

Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы определенно и точно (ст. 3 НК РФ). Такой четкости и полноты в отношении объектов налогообложения зачастую не хватает. Состав объектов налогообложения НДС носит размытый характер, утрачено выделение основных объектов налогообложения и тех, которые имеют свою особенность. В гл. 25 НК РФ не дано понимание налогооблагаемой прибыли, а ст. 247 Кодекса не содержит указания на счетную единицу. По земельному налогу в ст. 389 Кодекса не указана кадастровая стоимость как количественная характеристика объекта налогообложения. В ст. 346.29 указано, что объектом налогообложения является вмененный доход, но понятие вмененного дохода приведено в другой статье.

Указание в Кодексе на количественную характеристику налога способствует реализации

фискальной функции налога; указание на экономическое основание - регулирующей функции. В целях обеспечения равномерности налогообложения необходимо знать источники уплаты налогов и те суммы налогов, которые падают на эти источники. Однако цели и характер пользования одними и теми же объектами для коммерческой структуры и граждан могут существенно различаться. Поэтому имеет смысл разделить земельный налог, транспортный налог на отдельные налоги для граждан и организаций. Кстати, наличие в налоговой системе смешанных налогов противоречит Кодексу, поскольку утверждается, что каждый налог должен иметь самостоятельный объект налогообложения (абз. 2 п. 1 ст. 38 НК РФ). Разграничение смешанных налогов позволит более точно сформулировать объект налогообложения. Кроме того, преобразование смешанных налогов облегчает анализ и управление объектами налогообложения, имеет первостепенное значение для соразмерного распределения налогового бремени, разработки концепции и моделей налогообложения.

<sup>1</sup> Ожегов С.И. Словарь русского языка: около 53 000 слов / под ред. Л.И. Скворцова. 24-е изд. Москва, 2007. С. 204.

<sup>2</sup> Чибинев В.М., Бродский М.Н. Налоговый учет : учеб. пособие. Санкт-Петербург, 2005. С. 26-27.

<sup>3</sup> Ашмарина Е.М. К вопросу об актуализации положений науки финансового права // Вопросы экономики и права. 2015. □ 2. С. 31.

<sup>4</sup> Налоги и налогообложение : учебник. 6-е изд., доп. / под ред. М. Романовского, О. Врублевской. Санкт-Петербург, 2009. С. 32.

<sup>5</sup> Коровкин В.В. Основы теории налогообложения : учеб. пособие. Москва, 2007. С. 121.

<sup>6</sup> Дуканич Л.В. Налоги и налоговый менеджмент в России. Ростов на Дону, 2008. С. 55.

<sup>7</sup> Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю.А. Крохина. 2-е изд., перераб. Москва, 2005. С. 54.

<sup>8</sup> Основы налогового права : учеб.-метод. пособие / С.Г. Пепеляев и [др.]. Москва, 1995. С. 49.

<sup>9</sup> Рау К.Г. Основные начала финансовой науки : пер. с 5-го нем. изд. / под ред. А. Корсака. Санкт-Петербург, 1897. С. 281.

<sup>10</sup> Канке В.А. Философия экономической науки : учеб. пособие. Москва, 2007. С. 118.

<sup>11</sup> Лакатос И. Бесконечный регресс и основания математики // Современная философия науки. Москва, 1994. С. 72.

Поступила в редакцию 03.08.2015 г.