

## СООТНОШЕНИЕ ИНСТИТУТА НАЛОГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ С УЧЕТНЫМ И ЭКОНОМИЧЕСКИМ ПРАВОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

© 2013 Ашмарина Елена Михайловна

доктор юридических наук, профессор

Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА)

E-mail: Elena-Mikhaylovna@yandex.ru

Рассмотрены отдельные фрагменты правового регулирования порядка исчисления налоговой базы по таким налогам, как налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций с целью выявления особенностей его технико-юридической природы.

*Ключевые слова:* налоговое право, порядок исчисления налога, технико-юридические нормы, институт налоговой деятельности, учетное право, экономическое право.

На прошлогодней одноименной конференции нами были подробно рассмотрены отдельные особенности правового регулирования налоговой деятельности, в результате чего оказалось возможным выявление его связи с экономическим правом Российской Федерации, поскольку были сделаны следующие частные и общие выводы. Так, *к частным выводам* можно отнести следующие:

- отношения в области налогообложения регулируются подотраслью финансового права (налоговым правом), которая, будучи публичным правовым образованием, характеризуется императивным методом (власти и подчинения сторон). Финансовое право (как отрасль российского права первого порядка в целом) и налоговое право (в частности) *не характеризуются* комплексностью правового регулирования;

- в настоящее время можно наблюдать попытку точечной имплементации нефинансовых отношений в предмет налогового права, что находит отражение и в налоговом законодательстве, а именно гражданских (диспозитивных) отношений в налоговые общественные отношения, возникающие в процессе налоговой деятельности, которая имеет более широкое содержание, чем налогообложение;

- обратим внимание на наличие технико-юридических норм в Особенной части Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Эти нормы, будучи априори техническими, не содержат правового регулирования отношений власти и подчинения. Из технических, тем не менее, они становятся технико-юридическими ввиду социальной значимости. Вместе с тем, эти нормы (например, устанавливающие порядок исчисления по

каждому налоговому платежу, включенному ст. 13, 14, 15 в систему налоговых платежей Российской Федерации) регулируют скорее обычные экономические (технические), чем финансово-экономические отношения. Другими словами, *в ряде случаев норма права является лишь техническим инструментом, не будучи финансовой политикой, воплощенной в закон.*

*Общий вывод* звучал следующим образом. Не должны регулироваться нормами налогового права (как подотрасли финансового права) такие группы отношений (как гражданско-правовые, так и технические).

Вместе с тем, поскольку рассмотренные отношения, имеющие характерные особенности, возникают не где-нибудь, а в процессе налоговой деятельности, все они органично и целостно вписываются в предмет налоговой деятельности как субинститута экономического права (подотрасль права финансов)<sup>1</sup>.

Таким образом, институт налоговой деятельности, будучи отраслевым образованием права финансов, денежного обращения и кредита (подотрасли экономического права), целесообразно рассматривать как отраслевое образование (субинститут) экономического права Российской Федерации.

Продолжая свое исследование в области соотношения правового регулирования отношений в сфере экономической и налоговой деятельности, мы остановились на таком сегменте экономических отношений, как учетные отношения, и пришли к следующим выводам.

Так, на наш взгляд, комплекс отношений в сфере финансового учета (бухгалтерский учет,

налоговый учет, бюджетный учет), урегулированный как императивными, так и диспозитивными нормами, следует представить в виде комплексной подотрасли экономического права по следующим причинам:

1. Отношения в области бухгалтерского учета урегулированы нормами бухгалтерского права, которое было рассмотрено нами в качестве подотрасли экономического права<sup>2</sup>. За пределами правового регулирования нормами рассмотренной подотрасли остались отношения по налоговому учету и бюджетному учету.

2. Императивные отношения в сферах налогового учета и бюджетного учета регулируются нормами финансового права<sup>3</sup>. Одновременно императивные и диспозитивные отношения по налоговому учету регулируются нормами предпринимательского права. Диспозитивные отношения по бюджетному учету оказываются за пределами как финансового права, так и предпринимательского права Российской Федерации.

На основании изложенного представилось возможным прийти к следующему выводу. Правовое регулирование всего комплекса отношений по налоговому учету и бюджетному учету органично вписывается только в такую подотрасль экономического права, как право финансов, денежного обращения и кредита<sup>4</sup>. Действительно, нами был представлен предмет экономического права, в который, помимо отношений в области бухгалтерского учета, входят отношения в сфере финансов, денежного обращения и кредита. Эти отношения представляют собой комплекс финансово-экономических отношений, которые регулируются совокупностью норм, регламентирующих перераспределительные процессы в области финансовых активов и на финансовых рынках (на рынке капиталов, на денежном рынке, на рынке производных инструментов, на валютном рынке). В этот раздел входят вопросы как общетеоретического, так и прикладного характера. К вопросам прикладного характера, на наш взгляд, и следует отнести отношения в области учетной деятельности.

Становится очевидным, что *урегулированные технико-юридическими нормами отношения в области налоговой деятельности и отдельные отношения, входящие в учетные (налоговый учет и отдельные фрагменты бухгалтерского учета), будучи по существу тождественными, могут быть охарактеризованы в качестве ин-*

*ститута права финансов (подотрасль экономического права) и, соответственно, его (экономического права) субинститута.*

Рассмотрим данный вопрос подробнее. Известно, что любой законно установленный налоговый платеж должен содержать в своей юридической конструкции технико-юридические нормы, характеризующие *порядок исчисления налоговой базы*, которая является количественной характеристикой объекта обложения. Указанные нормы непосредственно связаны с налоговым и бухгалтерским учетом как институтами учетного права (финансового учета).

Отметим далее в качестве примеров (коротко) такие виды бюджетообразующих налоговых платежей, как налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость (НДС), налог на доходы физических лиц (НДФЛ) и налог на имущество организаций на предмет выявления связи норм налогового права, регулирующих порядок исчисления этих видов налогов и норм налогового и бухгалтерского учета.

**Налог на прибыль организаций<sup>5</sup>.** Порядок исчисления налога на прибыль является одной из наиболее сложных и трудоемких процедур. Вместе с тем, в ст. 286 НК РФ "Порядок исчисления налога и авансовых платежей" собственно о порядке исчисления говорится, что налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. В соответствии со ст. 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного периода на основе данных налогового учета. Такая скупая характеристика порядка исчисления, на наш взгляд, никак не соответствует действительности.

Если предпринять попытку упорядочить процесс выявления налоговой базы, то можно обнаружить следующее:

1. Представляется структурно целесообразным указать, что с целью определения налоговой базы по налогу на прибыль, прежде всего следует выявить доходы организации как разницу между выручкой от реализации товаров, работ, услуг и обязательствами организации перед государством по косвенным налогам.

2. Далее, можно согласиться с тем, что налоговой базой является стоимостная характеристика полученной прибыли, которая определяется как разница между соответствующими доходами и расходами организации, полученными на основе

налогового учета. Для того чтобы получить финансовый результат (налогооблагаемую прибыль или убыток), налогоплательщик обязан (руководствуясь статьями гл. 25 НК РФ) осуществить сопоставление доходов и расходов, которые имели место в организации за рассматриваемый период.

Итак, *прибылью* признается полученный доход, уменьшенный на величину производственных расходов. Точнее можно сказать, что налогооблагаемая прибыль - это финансовый результат, полученный как превышение доходов, принятых в целях налогообложения в соответствии со ст. 248, 249, 250, 251 НК РФ над расходами (ст. 252- 270) на основании применения метода начисления (ст. 271, 272) или кассового метода (ст. 273) над расходами.

Таким образом, калькуляция налогооблагаемой базы производится с помощью технических способов, а именно на основании использования такого инструмента, как регистры налогового учета, причем основные нормы, регулирующие общий порядок этой процедуры, относясь к технико-юридическим, содержатся в гл. 25 НК РФ в корреспонденции со ст. 17 НК РФ.

Таким образом, исчисление налоговой базы следует начинать с определения выручки от реализации товаров, работ, услуг, которая, будучи уменьшена на величину обязательств по косвенным налогам, представляет собой доходы, которые, в свою очередь, будучи уменьшены на величину расходов, трансформируются в прибыль.

**Налог на добавленную стоимость (НДС)**<sup>6</sup>. *Порядок исчисления НДС* в настоящее время сводится к следующему (кратко).

Поскольку само название рассматриваемого налога говорит за себя, налогообложению подлежит именно добавленная стоимость, получаемая на всех стадиях хозяйственной деятельности налогоплательщика, другими словами, налог является многоступенчатым, что обуславливает особенности его исчисления. Так, процесс исчисления налоговой базы можно условно разбить на три этапа:

- процесс начисления налоговой обязанности, тождественной определению налога с оборота;
- процедура определения совокупности “входного” НДС, подлежащего зачету; позволяет говорить о переходе от налога с оборота к обложению добавленной стоимости;
- определение собственно налоговой обязанности, тождественной обложению именно добав-

ленной стоимости и подлежащей непосредственному перечислению в федеральный бюджет.

Первый этап, а именно начисление налоговой обязанности (*используя термин “начисление”, принятый в учетной терминологии, мы корректируем соответствующую норму налогового законодательства, поскольку именно он точно отражает сущность первого этапа процесса исчисления*), регулируется в ст. 166 НК РФ “Порядок исчисления налога”. В ч. 1 указанной статьи установлено, что сумма налога при определении налоговой базы исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете - как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли налоговых баз. В ч. 2 той же статьи говорится, что общая сумма налога при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисленных в соответствии с порядком, установленным п. 1 статьи.

*Из буквального грамматического толкования приведенной нормы и названия статьи следует, что порядок исчисления сводится к определению не налога на добавленную стоимость, а налога с оборота (!), что, на наш взгляд, некорректно!* Это объясняется оторванностью первого этапа исчисления от последующих двух. Вместе с тем, логическое толкование приведенных норм позволяет нам сделать вывод, предполагаемый законодателем, что начисление налоговой обязанности происходит в результате умножения стоимостной характеристики объекта НДС на соответствующую адвалорную ставку.

Вторая процедура, связанная с определением совокупности “входного” НДС, подлежащего зачету, позволяет говорить о переходе от налога с оборота к обложению добавленной стоимости (что никак не вытекает из ст. 166 НК РФ, которая носит общее название “Порядок исчисления”). Эта процедура урегулирована, тем не менее, в ст. 168 “Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю” и в ст. 169 “Счет-фактура”. Очевидно, что эти нормы служат для регламентации процесса зачета и его обоснованности, но ни грамматическое (буквальное), ни логическое толкование указанных норм не приводит нас к пониманию экономического содержания термина “зачет”. При этом только далее, в ст. 171 и 172 НК РФ,

законодатель, применяя термин “вычет” (что, в принципе, представляется малосущественным), доводит до налогоплательщика, что он *имеет право* уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 настоящего кодекса, на установленные настоящей статьей налоговые вычеты. Обратим внимание на то, что налогоплательщик не должен (учитывая, что речь идет не о налоге с оборота, а о налоге на добавленную стоимость), а именно имеет право, добавим от себя в порядке иронии, “если сможет”. Вместе с тем, налогоплательщик именно *должен* осуществить эту процедуру, иначе он будет являться плательщиком налога с оборота, которого нет в российской системе налоговых платежей.

Последняя процедура определения собственно налоговой обязанности по налогу на добавленную стоимость регулируется ст. 173 НК РФ “Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет”. На самом деле думается, что *речь должна вестись не просто о сумме, подлежащей уплате в бюджет, а именно о сумме налога на добавленную стоимость, учитывая его экономическую природу*. Вместе с тем, логика законодателя, которая сводится к тому, что начисленную величину налоговой обязанности, соответственно, уменьшенную на законно подтвержденные вычеты путем применения механизма зачета, следует перечислить в бюджет, представляется верной, хотя и изложенной крайне примитивно.

Далее следует подробно остановиться на том, что изложенная выше процедура, урегулированная (так или иначе) соответствующими статьями налогового законодательства (НК РФ), не может быть осуществима в отрыве от бухгалтерского учета. Именно там содержатся специальные счета, которые позволяют как скалькулировать совокупно (за налоговый период) начисленное налоговое обязательство, так и обобщить массу, подлежащую зачету и, следовательно, выявить сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую перечислению в федеральный бюджет.

**Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)**<sup>7</sup>. Этот вид налогового платежа регулируется в настоящее время гл. 23 НК РФ. Обратим внимание на некоторые аспекты, связанные с *процедурой исчисления налога*, в основе которой лежат нормы бухгалтерского учета.

Порядок исчисления НДФЛ изложен в ст. 225 НК РФ “Порядок исчисления налога” и сводится к тому, что он исчисляется как соответствующая на-

логовой ставке процентная доля налоговой базы. Это указывает на то, что к измеренной в стоимостном выражении налоговой базе применяется адвалорная ставка. Учитывая даже то, что в ст. 225 содержится и некоторая другая техническая информация, в ней ни в коем случае не представлен достаточно сложный процесс исчисления или хотя бы правила, устанавливающие его логическую последовательность в случае получения, например, дохода в виде заработной платы работником (наиболее традиционная ситуация получения вознаграждения).

Обратим внимание, прежде всего, на объект налогообложения (ст. 209 НК РФ). Как видно из буквального толкования нормы, объектом считается *полученный* налогоплательщиком доход. На самом деле обязанность по исчислению и перечислению налога часто лежит на налоговом агенте (в случае, когда налогоплательщик не является частным предпринимателем), и в этой связи его как лицо, которое должно исполнить обязательства перед бюджетом, мало интересует, получил или не получил субъект свой доход. У него (налогового агента) обязанность по перечислению возникает после *начисления* дохода физическому лицу. Этот маленький нюанс подчеркивает следующие обстоятельства:

- исходя из грамматического толкования нормы можно сделать вывод, что, если субъект не получил физически причитающиеся ему в качестве дохода средства, он имеет право не подвергаться налогообложению;

- юридическую обязанность по исчислению и перечислению несет налоговый агент, который даже не может себе представить, получит ли субъект свой доход;

- у налогового агента правоотношение в виде обязанности по перечислению возникает после *начисления* физическому лицу дохода, который он и не сможет выплатить, если заранее не погасит обязательства перед бюджетом;

- совсем другая ситуация складывается у частного предпринимателя (не работодателя), который сам исчисляет и перечисляет налог, что подтверждает необходимость его обособления как субъекта;

- процесс начисления непосредственно связан с бухгалтерским учетом и нормами, его регулирующими;

- процесс начисления является первым этапом процесса исчисления, что и необходимо отразить в соответствующей норме НК РФ.

Итак, первым этапом процесса исчисления является процедура начисления налога; соответственно, вторым этапом - определение налоговых вычетов (остановимся ниже), третьим этапом - определение налога, подлежащего перечислению. Причем нельзя забывать, что при прямом налогообложении эта процедура при всей своей формальной схожести имеет принципиально другое содержание, нежели чем при косвенном налогообложении (НДС). Так, механизм зачета при НДС предопределял экономическую сущность налога на добавленную стоимость, тогда как вычеты при НДФЛ носят характер льгот в виде скидок, т.е. уменьшают налоговую базу.

Если мы обратимся к нормам НК РФ, регулирующим налоговые вычеты, то обнаружим следующее. Законодательно установлен спектр налоговых вычетов, который носит совершенно разный характер и, соответственно, по-разному влияет на процесс исчисления налога.

Непосредственно на процесс исчисления налога налоговым агентом (при исчислении заработной платы) влияют так называемые стандартные вычеты (ст. 218 НК РФ), которые непосредственно уменьшают налогооблагаемую базу. Они определяются расчетным путем в лицевых карточках налогоплательщика и в обобщенном виде формируют ведомости на выплату вознаграждений лицам, работающим по трудовым договорам (указанные документы являются регистрами бухгалтерского учета).

Так называемые социальные вычеты (ст. 219 НК РФ) и имущественные вычеты (ст. 220 НК РФ) имеют принципиально другой характер, поскольку не применяются при расчетах вознаграждения, а подлежат возврату налогоплательщику после предоставления оправдательных документов в налоговые органы.

Профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ), в свою очередь, вообще касаются налогоплательщика частного предпринимателя (не работодателя) и являются (в основном) не вычетами или льготами, как в предыдущих случаях, а расходами (как с налогом на прибыль организаций) на осуществление коммерческой деятельности.

Тот факт, что законодатель обобщил данные виды так называемых вычетов, представляется неверным. Так:

- следует обособить частного предпринимателя, выделив его как самостоятельного налогоплательщика;

- процесс использования стандартных вычетов отразить в процедуре исчисления налога.

В конечном счете бухгалтерская методология, урегулированная нормами бухгалтерского учета, используется при исчислении НДФЛ следующим образом:

- в виде такого элемента, как документирование, путем составления лицевого счета физических лиц и расчетных ведомостей на оплату труда;

- в виде счетов и двойной записи при начислении заработной платы и определении налога, подлежащего перечислению в бюджетную систему.

Таким образом, мы проследили связь между процессом исчисления (начисление минус стандартный вычет равно налогу, подлежащему уплате) НДФЛ в наиболее частом и традиционном случае, а именно при исчислении налога работодателем - налоговым агентом физическому лицу, состоящему с ним в трудовых или гражданско-правовых отношениях. Аналогично производится расчет налога, удерживаемого из причитающихся к выплате дивидендов. Другие случаи расчета носят менее традиционный и частный характер. Они касаются и ситуаций, когда исчисление производится с помощью налоговых органов (частный предприниматель) или налоговые органы задействованы в процедуре возврата НДФЛ.

Таким образом, на наш взгляд, можно сделать выводы о том, что:

1) процесс исчисления НДФЛ в подавляющем большинстве случаев связан с использованием бухгалтерского учета (даже субъекты, перешедшие на упрощенную систему ведения учета и использующие специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения, ведут лицевые счета работников и составляют ведомости на оплату труда), который урегулирован нормами учетного права;

2) именно отсутствие четкой взаимосвязи между нормами, регулирующими учет, и нормами налогового права приводят к тому, что:

а) норма о порядке исчисления (ст. 255 НК РФ) не содержит регламента самого порядка;

б) неправомерно обобщены разнородные налоговые вычеты, некоторые из них носят характер льгот, а профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ) - характер расходов;

в) учитывая принципиальные отличия в порядке исчисления налога, в том числе и в содержании налоговой правосубъектности частного

предпринимателя, он не обособлен как отдельный вид налогоплательщика;

г) стандартные налоговые вычеты не упомянуты в процедуре исчисления налога, хотя они представляют собой один из этапов порядка исчисления НДФЛ;

д) объектом налогообложения служит не полученный налогоплательщиком доход, а начисленный ему доход в случае его исчисления налоговым агентом (ст. 209 НК РФ).

**Налог на имущество организаций.** В настоящее время (с 2004 г.) отношения по поводу налогообложения имущества организаций регулируются гл. 30 НК РФ “Налог на имущество организаций”, введенной Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 139 ФЗ.

Так, в соответствии со ст. 374 НК РФ “Объект налогообложения” для российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), *учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств, в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.*

Итак, в данном случае мы видим, что законодатель *напрямую обращается к необходимости применения бухгалтерского учета для определения такого обязательного элемента, как объект (на наш взгляд, предмет) налогообложения.*

При определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости (т.е. учитывается амортизация основных средств), сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации (используется, в частности, такой элемент бухгалтерской методологии, как оценка). Следовательно, чтобы подойти к возможности исчисления рассматриваемого налога, необходимо применить спектр нормативных актов, регулирующих отношения в области бухгалтерского учета (ПБУ).

В целом, даже с учетом того, что законодательная техника гл. 30 НК РФ значительно усовершенствована, следует обратить внимание (как и в предыдущих случаях) на отсутствие системности в регулировании порядка исчисления налога. На наш

взгляд, в статье закона должен найти отражение сложный порядок начисления налога (с использованием балансовых данных и осуществлением соответствующих расчетов на основании отдельных статей баланса). Далее должно следовать определение сумм, причитающихся к вычету, т.е. уплаченных по результатам предыдущих отчетных периодов, и, наконец, определение собственно налогового обязательства, причитающегося к уплате в отчетном периоде. Такая логическая схема с применением понятия “вычет” вместо “аванс” представляется оптимальной и ясной.

*Безусловно, процесс исчисления налога осуществляется с помощью таких элементов бухгалтерской методологии, как счета и двойная запись, оценка.*

Таким образом, завершая настоящую статью, резюмируем следующее.

1. Техничко-юридические нормы, содержащиеся в Особенной части НК РФ, органично вписываются в такие правовые образования экономического права, как институт налоговой деятельности (подотрасль финансы, денежное обращение и кредит) и учетное право (финансовый учет).

2. Техничко-юридические нормы, регулирующие порядок исчисления налоговых платежей, можно схематично представить себе как сегмент пересечения (круги Эйлера) указанных правовых образований (институт налоговой деятельности и учетное право) экономического права Российской Федерации.

<sup>1</sup> См.: *Ашмарина Е.М., Ручкина Г.Ф.* Экономическое право Российской Федерации : монография. М., 2011.

<sup>2</sup> *Ашмарина Е.М.* Бухгалтерское право как подотрасль экономического права // Вопросы экономики и права. 2012. № 50.

<sup>3</sup> *Ашмарина Е.М.* Учетное право как комплексная подотрасль финансового права // Вопросы экономики и права. 2012. № 50.

<sup>4</sup> *Ашмарина Е.М., Ручкина Г.Ф.* Указ. соч. Разд. I. Общие положения. См. подробно: *Ашмарина Е.М.* Экономическое право как инновационная технология российской правовой науки // Вопросы экономики и права. 2011. № 4, 5, 7.

<sup>5</sup> См. подробно: *Ашмарина Е.М.* Некоторые особенности порядка исчисления в Российской Федерации налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость // *Налоги и налогообложение.* 2005. № 1.

<sup>6</sup> Там же.

<sup>7</sup> См. подробно: *Ашмарина Е.М.* Некоторые проблемы правового регулирования налога на доходы физических лиц // Вопросы экономики и права. 2010. № 26.