



На правах рукописи

**Жгарев Олег Сергеевич**

**НАЛОГОВАЯ БАЗА: ПОНЯТИЕ, ВИДЫ И ЗНАЧЕНИЕ  
В СИСТЕМЕ ЭЛЕМЕНТОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

**Специальность 12.00.14 – административное право, финансовое право;  
информационное право**

**Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук**

**1 0 ДЕК 2009**

**Екатеринбург 2009**

Работа выполнена на кафедре финансового права Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Уральская государственная юридическая академия»

Научный руководитель доктор юридических наук, профессор  
Винницкий Данил Владимирович

Официальные оппоненты доктор юридических наук, профессор,  
Заслуженный юрист Российской Федерации  
Запольский Сергей Васильевич

кандидат юридических наук, доцент  
Разгильдиева Маргарита Бяшировна

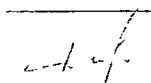
Ведущая организация Финансовая академия  
при Правительстве Российской Федерации

Защита состоится «17» 12 2009 в 16 часов 00 минут на заседании Диссертационного совета Д 212 282 02 при Уральской государственной юридической академии по адресу 620066, г Екатеринбург, ул Комсомольская, д 21

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Уральской государственной юридической академии по адресу 620066, г Екатеринбург, ул Комсомольская, д 21

Автореферат разослан «13» 11 2009г

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
доктор юридических наук, профессор



С Ю Головина

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования Налог согласно статье 8 Налогового кодекса Российской Федерации<sup>1</sup> 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 ее влияния на размер налогового

---

<sup>1</sup> Далее – НК РФ

бремени Отдельно стоит отметить, что налоговая база как элемент налогообложения является достаточно новым понятием в российском налоговом праве Несомненно, 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

Указанные обстоятельства предопределяют актуальность избранной темы исследования, т к от правового регулирования 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 данной категории, отсутствием окончательно сложившихся научных концепций, раскрывающих юридическое значение и правовую природу налоговой базы

Все отмеченное выше, полагаем, делает актуальным выявление и описание признаков налоговой базы, ее взаимосвязей с иными элементами налогообложения, а также дополнительное изучение существа исследуемой юридической конструкции

**Основная цель диссертационной работы** – разработка целостной юридической концепции налоговой базы как элемента налогообложения, определение ее роли в правовом обеспечении системности регулирования налоговых отношений в Российской Федерации Данная основная цель работы предопределила постановку следующих задач

- проведение анализа основных научных подходов к определению понятия налоговой базы в российском налоговом праве,
- уточнение соотношения налоговой базы с иными элементами налогообложения, в первую очередь, с такими элементами как объект и предмет налогообложения,
- выявление и анализ ключевых юридически значимых свойств налоговой базы, определяющих правовые требования, учитываемые при ее законодательном регулировании,
- разработка научно обоснованной классификации налоговых баз (в частности, по налогам на доходы или прибыль, по налогам на имущество и по налогам на расходы (косвенным налогам)),
- осуществление системного анализа правового режима регулирования налоговых баз по различным налогам и обоснование предложений по его совершенствованию

**Степень разработанности темы** Российская юридическая наука уделяла немало внимания изучению элементов налогообложения. Вместе с тем, как уже отмечалось, в теории финансового и налогового права отсутствуют работы, непосредственно посвященные комплексному исследованию налоговой базы как законодательной и (или) доктринальной юридической конструкции. Впрочем, некоторые проблемы правового регулирования налоговой базы были затронуты в работах, нацеленных на исследование отдельных налогов<sup>2</sup>, однако такой фрагментарный анализ данного понятия нельзя признать достаточным. В определенной степени изучались вопросы правового регулирования налоговой базы в диссертациях, посвященных иным элементам налогообложения (в частности, объекту налогообложения)<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> См., например: Пригула С.В. Правовые основы предоставления налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц в Российской Федерации. Дисс. канд. юрид. наук М., 2008

<sup>3</sup> Чуркин А.В. Понятие объекта налогообложения и проблемы его определения

Кроме того, отдельные концептуальные аспекты определения налоговой базы были подняты в контексте юридического анализа механизмов налогового и бухгалтерского учета<sup>4</sup>

Наконец, с особой точки зрения дискуссионные вопросы о существовании налоговой базы рассматриваются в российской экономической науке, в этом отношении наиболее показательной, по нашему мнению, является диссертация С Н Андрищенко «Пути расширения региональной налоговой базы в рыночной экономике современной России», представленная на соискание ученой степени кандидата экономических наук (2004 год)

Таким образом, несмотря на то, что российские ученые уделяли известное внимание вопросам, связанным с правовым регулированием налоговой базы, комплексного изучения этих проблем по настоящее время не проводилось

**Теоретическую базу настоящего исследования** составили монографии и статьи ученых-юристов, в том числе непосредственно затрагивающие проблемы, связанные с темой настоящей работы

К числу авторов в области финансового и налогового права, труды которых были положены в основу данной диссертации, следует, в частности отнести Е М Ашмарину, К С Бельского, В В Бесчервных, А В Брызгалкина, Д В Винницкого, О Н Горбунову, Е Ю Грачеву, В И Гуреева, С В Запольского, М Ф Ивлиеву, А.А Исаева, М В Карасеву, Ю А Крохину, И И Кучерова, Н П Кучерявенко, С Г Пепеляева, Г В Петрову, Е В Покачалову, М Б Разгильдиеву, А А Соколова, И Т.Тарасова, Н И Химичеву, А В Чуркина,

---

в законодательстве Дисс канд юрид наук М, 2002

<sup>4</sup> См 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

А А Ялбулганова, И И Янжула и многих других ученых

Нормативной правовой базой данного исследования стали источники финансового, налогового права, а также источники некоторых других отраслей. Кроме того, при написании работы были использованы материалы судебной практики по вопросам, рассматриваемым в диссертации.

**Методологическая база исследования** Методологическую основу настоящей работы составляет весь комплекс общенаучных методов познания и некоторые частно-научные методы системного анализа, восхождения от абстрактного к конкретному, формально-юридический, историко-правовой, метод анализа и обобщения законодательства и практики его применения, а также некоторые другие методы.

**Научная новизна работы** В работе сформулированы следующие основные положения, обладающие научной новизной и выносимые на защиту:

1. В результате исследования и анализа правовой природы и существенных свойств налоговой базы предлагается ее доктринальное определение. Обосновывается, что налоговая база – это определенное в порядке, установленном НК РФ, значение стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения, отражающее экономическое основание налога. При этом выявляются следующие свойства налоговой базы: (1) она отражает экономическое основание налога; (2) она обеспечивает исчисляемость и измеримость объекта налогообложения; (3) налоговая база по каждому налогу применительно к отдельному налогоплательщику всегда выражается в конкретной величине; (4) налоговая база является основой для применения ставки налога, обеспечивая исчисление и определение конкретной степени налогового обременения налогоплательщика.

2. В работе доказывается, что элементом налогообложения, свидетельствующим об экономической обоснованности налога и, в частности, об отсутствии двойного налогообложения является специфический с точки зрения его экономических характеристик объект налогообложения по каждому

устанавливаемому законодателем налога При этом выбор законодателем при установлении нескольких налогов различных юридически значимых характеристик (налоговых баз) по одному и тому же объекту налогообложения позволяет говорить о вероятном появлении двойного экономического налогообложения, что является, по общему правилу, недопустимым

3. В работе приводятся аргументы в пользу того, что такая характеристика объекта налогообложения как стоимость может претендовать на универсальное значение в системе налогообложения при определении налоговой базы, поскольку

*во-первых*, по большинству существующих в российской налоговой системе налогов стоимость *de facto* избрана юридически значимой характеристикой объекта налогообложения, отражающей величину полученного дохода, ценность имущества, находящегося в собственности, а также стоимость реализуемых товаров (работ, услуг),

*во-вторых*, по таким налогам, где стоимость не избрана в качестве юридически значимой характеристики объекта налогообложения, она вместе с тем может выступать в качестве таковой непосредственно или на альтернативной основе (те наряду с иными, например, физическими характеристиками мощностью, объемом и т п )

В частности, в работе обосновывается, что при регламентации налоговой базы по акцизам стоимостное выражение подакцизных товаров может быть избрано в качестве альтернативного подхода к определению налоговой базы при условии сохранения минимального уровня налогового бремени, устанавливаемого в зависимости от количественных или иных физических характеристик объекта налогообложения (количество товаров, мощность двигателя автомобиля и т п - см статью193 НК РФ)

4. На основании анализа конструкции налоговой базы аргументируется вывод о том, что под установлением налоговой базы следует понимать (1) установление единицы налога (те единицы измерения налоговой базы в



смысле пункта 1 статьи 53 НК РФ); (2) масштаба налога (или параметра измерения объекта налогообложения) и (3) порядка определения налоговой базы. Диссертантом приводятся аргументы в пользу того, что указанные три понятия должны рассматриваться как подэлементы в рамках такого элемента налогообложения как налоговая база. В работе доказывается, что понятия «единица налога», «масштаб налога» и «порядок определения налоговой базы» должны получить легальные определения, однако, непосредственное включение их в общий перечень существенных элементов налогообложения (статья 17 НК РФ) является нецелесообразным. Этот вывод обосновывается, в частности, тем обстоятельством, что лишь в совокупности три названных подэлемента обретают реальное регулирующее значение в российском налоговом праве. С учетом обозначенных доводов автором предложена новая редакция статьи 53 НК РФ.

5. В результате исследования налогового и бюджетного законодательства, а также сопоставления понятий «налоговая база» и «налоговый потенциал» выявляется межотраслевая роль налоговой базы как юридически и экономически значимой характеристики объекта налогообложения. Налоговая база позволяет не только определить объем налоговой нагрузки для конкретного налогоплательщика, но и является *универсальным экономико-юридическим инструментом* оценки уровня экономического развития отдельных территорий для прогнозирования объема налоговых доходов соответствующего бюджета.

6. В диссертации доказываются различия между *налоговым вычетом по косвенным налогам* (например, по налогу на добавленную стоимость, акцизам), который является частью механизма исчисления суммы налога, и *налоговым вычетом по прямым налогам* (например, по налогу на доходы физических лиц), который является одной из составляющих механизма определения налоговой базы. Установление логических границ указанных трактовки термина «вычет» имеет существенное значение при толковании и применении положений

действующего законодательства, в том числе, правовых норм об ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах (например, пункта 1 статьи 122 НК РФ)

7. В результате сравнения объектов налогообложения и порядка определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц и налогу на прибыль организаций в работе обосновывается вывод о том, что отсутствует единый подход в определении места *расходов* в системе элементов налогообложения. В частности, случае с налогом на прибыль организаций наблюдается смешение двух самостоятельных элементов – объекта налогообложения и налоговой базы, т.к. определение объекта налогообложения (прибыли) невозможно без определения налоговой базы по данному налогу путем сопоставления величины полученных доходов и понесенных расходов. Одновременно с этим при регулировании налога на доходы физических лиц расходы (например, в виде профессиональных вычетов) являются составной частью порядка определения налоговой базы. В работе доказывается, что расходы во всех случаях должны рассматриваться в контексте налоговой базы по соответствующему налогу.

8. На основе исследования правового регулирования взимания отдельных налогов предлагается при определении объекта налогообложения учитывать значение гражданско-правовых понятий и терминов, в частности, таких как «распоряжение» и «владение». При этом обосновывается, что неоправданное использование терминов бухгалтерского учета или технических терминов при определении объекта налогообложения и налоговой базы противоречит принципу установления налога законом и принципу определенности налогообложения в связи с отсутствием точного законодательного закрепления значения данных терминов, в частности, таких как «приходование» (статья 195 НК РФ), «отгрузка» (статья 167 НК РФ), «забор воды» (статья 333 9 НК РФ), «использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях» (статья 333 9 НК РФ).

9. На основании анализа налогового законодательства по налогу на доходы физических лиц делается вывод о том, что размер стандартных налоговых вычетов из налоговой базы должен, по существу, представлять собой необлагаемый минимум доходов. При этом он (необлагаемый минимум) должен соответствовать сумме минимально необходимой для удовлетворения основных жизненных потребностей индивида. С учетом выявленной природы стандартных налоговых вычетов предлагается приравнять их размер к минимальному размеру оплаты труда, установленному Федеральным законом «О минимальном размере оплаты труда» №82-ФЗ от 19 июня 2000г. Автором доказывается, что увязывать размер стандартного налогового вычета и величину прожиточного минимума, установленного Федеральным законом «О прожиточном минимуме в Российской Федерации» №134-ФЗ от 24 октября 1997г. нецелесообразно в связи с тем, что данная величина определяется отдельно в каждом субъекте Российской Федерации и не подходит для унифицированной регламентации механизма налогообложения в масштабах государства в целом.

**Теоретическая и практическая значимость исследования**  
Сформулированные в работе выводы и предложения могут быть использованы при дальнейшем изучении проблем, связанных с предметом настоящего исследования. Материал диссертации может использоваться для подготовки соответствующих разделов учебных пособий по курсу финансового и налогового права, а также при осуществлении преподавательской деятельности. Кроме того, сформулированные в диссертации конкретные предложения по совершенствованию действующего законодательства о налогах и сборах могут быть использованы в работе законодательных (представительных) органов власти в целях внесения изменений в НК РФ.

**Апробация и внедрение результатов исследования**  
Основные положения диссертационной работы использованы автором при проведении практических занятий, чтении лекций по курсу финансового и налогового

права в Уральской государственной юридической академии, а также нашли отражение в публикациях и в докладах, сделанных, в частности, на следующих научно-практических конференциях

- на международной научно-практической конференции «Сравнительное правоведение и проблемы современной юриспруденции» (Финансово-правовая секция «Основные проблемы развития финансового права на постсоветском пространстве»), г Екатеринбург, апрель 2005г ,

- на межрегиональных научно-практических конференциях «Бизнес, менеджмент и право», имевших место в г Екатеринбург, в марте 2003г , в ноябрь 2004г , в октябре 2008г , в октябре 2009г ,

- на международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации в 2004г », г Москва, апрель 2005г ,

- на международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного суда Российской Федерации в 2006г », г Москва, апрель 2007г ,

- в рамках первой, второй и третьей сессий Европейско-Азиатского правового конгресса, проходивших в г Екатеринбург соответственно в 2007, 2008 и 2009 годах

Диссертация была обсуждена на кафедре финансового права Уральской государственной юридической академии

**Структура работы** обусловлена целью исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, разделенных на параграфы, списка литературы и иных источников, а также приложений

## СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **Введении** обосновывается актуальность темы, определяются основные цели и задачи исследования, рассматривается степень разработанности проблематики, дается характеристика методологической и теоретической базы исследования, приводятся основные положения, выносимые на защиту, указывается теоретическая и практическая значимость результатов работы, сведения об их апробации и внедрении в научной и преподавательской деятельности

В первой главе **«Налоговая база: понятие и связь с иными элементами налогообложения»** анализируются основные научные подходы к разработке дефиниции понятия «налоговая база», выявляются взаимосвязи налоговой базы с иными элементами налогообложения (объектом и предметом налогообложения, порядком исчисления налога, налоговой ставкой, налоговыми льготами) и отдельными принципами налогового права

В параграфе первом **«Общие подходы к определению налоговой базы»** рассматриваются основные концепции налоговой базы, сложившиеся в научной литературе и отраженные в действующем законодательстве. Отмечается, что налоговая база как самостоятельный элемент налогообложения закреплена в законодательстве относительно недавно, несмотря на то, что в отечественной литературе с конца XIX века встречаются схожие по своему юридическому содержанию понятия, в частности, такие как «податный капитал», «масштаб обложения» и некоторые другие. В диссертации детально рассмотрены три основных подхода к пониманию налоговой базы в ее современном значении: 1) *формально-юридический*, в рамках которого отмечается значение налоговой базы как обязательного элемента налогообложения, законодательное закрепление которого необходимо для признания налога законно установленным (статья 17 НК РФ), 2) *экономический подход* к определению налоговой базы, предполагающий тесную связь данного

элемента налогообложения с экономическим основанием налога, 3) *технико-юридический подход*, определяющий значение налоговой базы в механизме исчисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджетную систему

Автором обосновывается, что значение понятия «налоговая база» не ограничено рамками налогового права и в целом имеет межотраслевое значение. В частности, данное понятие активно используется законодателем при регламентировании бюджетных и иных смежных с ними отношений. В сфере бюджетного права понятие «налоговая база» фактически отождествляется с понятием «налоговый потенциал». На основе анализа позиции различных ученых диссертантом исследуются возможные трактовки, определяющие соотношение концепций налогового потенциала и налоговой базы в российском бюджетном праве. Автор отдает предпочтение, главным образом, так называемому *ресурсному подходу* к пониманию налогового потенциала, который предполагает отождествление его (потенциала) с совокупным объемом налогооблагаемых ресурсов (налоговых баз) как материальных оснований налога, взимаемого в рамках определенной территории Российской Федерации (региона или муниципального образования).

Второй параграф «Связь объекта и предмета налогообложения с налоговой базой» посвящен детальному анализу ключевого элемента налога – объекта налогообложения и его соотношению с предметом налога и налоговой базой. В данном параграфе рассматриваются основные доктринальные точки зрения на объект налога как понятие и элемент налогообложения. Автором отмечаются недостатки легального определения данного понятия, предложенного в статье 38 НК РФ. На основе научных публикаций и сложившейся судебной практики в работе также анализируется понятие «предмет налога», определяется соотношение данного понятия с объектом налогообложения, что позволяет, в свою очередь, более полно выявить логическую взаимосвязь объекта налогообложения и налоговой базы.

Предмет налога традиционно трактуется в отечественной научной литературе как один из элементов налогообложения, при этом под ним понимается материальное основание налога. Вместе с тем действующее налоговое законодательство не упоминает данный элемент налогообложения в качестве обязательной или хотя бы факультативной составляющей механизма налогообложения. В настоящей работе аргументируется вывод о том, что предмет налога с логической точки зрения включен в смысловое содержание понятия «объекта налогообложения», охватывается этим понятием. В связи с этим указывается, что объект налогообложения включает, с одной стороны, материальное основание (предмет налога) и, с другой стороны, юридическое основание (правовую связь между предметом налога и налогоплательщиком). Обособленное закрепление предмета налога как элемента налогообложения, предусмотренного статьей 17 НК РФ, признается нецелесообразным, так в этом случае потребуются серьезная переработка действующего законодательства о налогах и сборах, для чего нет веских оснований.

В свете выявляемой взаимосвязи налоговой базы и объекта налогообложения автором предлагается ее (налоговой базы) определение. Обосновывается, что *налоговая база* – это определенное в порядке, установленном НК РФ, значение стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения, отражающее экономическое основание налога и являющееся основой для применения налоговой ставки. С учетом предложенного определения выделяются свойства налоговой базы: (1) она отражает экономическое основание налога, (2) она обеспечивает исчисляемость и измеримость объекта налогообложения, (3) налоговая база по каждому налогу применительно к отдельному налогоплательщику всегда выражается в конкретной величине, (4) налоговая база является основой для применения ставки налога, обеспечивая исчисление и определение конкретной степени налогового обременения налогоплательщика.

В третьем параграфе «Налоговая база и принцип экономической обоснованности» анализируется связь налоговой базы с основополагающим принципом налогообложения – принципом экономической обоснованности (статья 3 НК РФ). В работе доказывается, что налоговая база, представляя собой юридически значимую характеристику объекта налогообложения, призвана наиболее полно отражать его экономическое значение для налогоплательщика. Выявленная логическая и правовая связь налоговой базы с экономическим основанием налога делает очевидным вывод о недопустимости произвольного избрания той или иной налоговой базы в качестве юридически значимой характеристики определенного объекта налогообложения. В работе на основе сравнительного анализа транспортного налога и налога на имущество организаций приводятся аргументы в пользу того, что избрание различных налоговых баз для одного и того же объекта обложения может повлечь возникновение двойного экономического налогообложения.

В четвертом параграфе «Налоговая база как средство исчисления налога» исследуются требования к налоговой базе в связи с ее значением в механизме определения итоговой суммы налога, подлежащей уплате в бюджет. В диссертации приводятся аргументы относительно того, что одним из ключевых свойств налоговой базы является возможность ее объективной фиксации и измерения. Законодательное признание некоторой юридически значимой характеристики объекта налогообложения в качестве налоговой базы, если она не может быть объективно и с необходимой точностью зафиксирована и исчислена, создает благоприятные условия для уклонения от уплаты налогов, произвольного налогообложения, а также влечет рост налоговых споров по вопросам правильности определения данной налоговой базы. Более того, отмеченные ошибки в установлении налоговой базы применительно к конкретной разновидности объектов налогообложения способны в принципе сделать затруднительным взимание налога в связи с невозможностью исчисления его размера (в виду неконтролируемости процессов определения



налогоплательщиком налоговой базы по соответствующим объектам налогообложения)

В пятом параграфе «**Нормативная определенность как свойство налоговой базы**» рассматриваются правовые требования, предъявляемые к налоговой базе с точки зрения правил ее нормативного закрепления, а также анализируются основные *подэлементы налоговой базы* масштаб налога, единица налогообложения, порядок определения налоговой базы

Нормативное закрепление налоговой базы в ее конкретном значении применительно к каждому налогоплательщику, безусловно, является невозможным в свете многообразия объектов налогообложения и зависимости конкретного размера налоговой базы от фактических обстоятельств, которые в каждом случае в чем-то уникальны. В контексте отмеченного необходимо предусмотреть в налоговом законе универсальные правила и общие условия определения налоговой базы в ее *конкретном значении* для того или иного налогоплательщика. Следовательно, для признания налоговой базы нормативно установленной необходимо закрепление в законе 1) *масштаба налога* (как юридически значимого параметра измерения объекта налогообложения), 2) *единицы налогообложения* (или, иными словами, единицы измерения налоговой базы) и, что особенно важно, – 3) *порядка определения налоговой базы*

В плане исследования роли налоговой базы в обеспечении нормативной определенности налогообложения автором проводится сравнительный анализ норм действующего налогового законодательства, регулирующих налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость и налогу на доходы физических лиц. В диссертации доказывается различная правовая природа этих вычетов и нетождественная функциональная роль в системе элементов налогообложения по соответствующим налогам. В частности, налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц представляет собой составную часть порядка определения *налоговой базы* по этому налогу, некоторые налоговые вычеты

(например, социальные) могут также обладать признаками налоговых льгот в смысле статьи 56 НК РФ. Налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость связан с *исчислением суммы налога*, подлежащей уплате в бюджетную систему. Кроме того, указанный налоговый вычет имеет концептуальное значение в механизме обложения налогом на добавленную стоимость, т. к. его полное законодательное исключение из порядка исчисления этого налога повлекло бы *фактическую трансформацию* налога на добавленную стоимость в иной обязательный платеж, обладающий признаками налога с оборота.

Глава вторая «**Особенности определения налоговой базы по отдельным налогам**» посвящена детальному анализу составных подэлементов налоговой базы (масштаба налога, единицы налогообложения, порядка определения налоговой базы) применительно к различным типам налогов. В качестве базовой классификации налогов, взимаемых в Российской Федерации, избрано их деление в зависимости от характеристик объекта налогообложения. Данный выбор обусловлен особо тесной правовой и логической связью налоговой базы и объекта налогообложения. На основе избранного основания классификации выделяются 1) налоги на доходы, 2) налоги на расходы (косвенные налоги) и 3) налоги на имущество.

В параграфе первом «**Особенности определения налоговой базы по налогам на доходы (прибыль)**» исследуются проблемы правового регулирования налоговой базы по налогу на доходы физических лиц и налогу на прибыль организаций.

В подпараграфе «**Налог на доходы физических лиц**» анализируются правила определения налоговой базы по данному налогу, система ее корректировки посредством применяемых налоговых вычетов. Отмечается, что в соответствии с положениями главы 23 НК РФ по налогу на доходы физических лиц может одновременно формироваться не менее трех

относительно автономных налоговых баз применительно к одному и тому же налогоплательщику за один налоговый период. При этом указанные относительно самостоятельные налоговые базы по данному налогу выделяются в зависимости от вида подлежащей применению налоговой ставки и разновидности налогооблагаемого дохода. В работе аргументируется вывод о том, что подобное разграничение налоговых баз в рамках одного налога является допустимым лишь в том случае, если оно обосновано юридически значимой спецификой отдельных разновидностей объекта налогообложения (дохода). Применительно к налогу на доходы физических лиц можно утверждать, что формирование относительно автономных налоговых баз, исходя из категории дохода (и применяемой налоговой ставки), а также в некоторых случаях – с учетом реальных затрат налогоплательщика на получения определенного дохода, является правомерным. В то же время в работе приводится ряд доводов относительно того, что раздельное определение налоговых баз по доходам от операций с ценными бумагами в зависимости от вида ценных бумаг является не бесспорным, поскольку не учитывает общий финансовый результат деятельности налогоплательщика на рынке ценных бумаг.

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.)

В подпараграфе «Налог на прибыль организаций» анализируются правила определения налоговой базы по соответствующему налогу. 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 рискованым характером любой предпринимательской (экономической) деятельности.

Самостоятельному изучению подвергнуто понятие «расходы» как ключевое составляющее механизма корректировки объекта обложения и налоговой базы по налогу на прибыль. Сложившаяся судебная практика выработала различные критерии учета затрат при налогообложении налогом на прибыль. Вместе с тем практически неизменный высокий уровень судебных споров в связи с определением объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на прибыль свидетельствует об отсутствии удовлетворительного правового регулирования в данной сфере. В работе, в частности, отмечается оценочный характер понятия «обоснованные расходы (затраты)» и приводятся дополнительные аргументы в пользу отказа от неоправданного использования оценочных понятий в контексте налогового правового регулирования, что позволит ограничить излишнюю

неопределенность правовых норм

В параграфе 2 «Особенности определения налоговой базы по налогам на имущество» рассмотрены проблемы правового регулирования налоговой базы по основным поимущественным налогам. транспортному налогу, земельному налогу, налогу на имущество организации, налогу на имущество физических лиц

В работе обоснован вывод о том, что решающей характеристикой налогооблагаемого имущества является его способность служить источником дохода (экономической выгоды) В связи с этим традиционными объектами налогообложения поимущественных налогов являются недвижимое имущество, объекты основных средств и транспортные средства Юридически значимой характеристикой объекта налогообложения выступает, как правило, стоимость налогооблагаемого имущества В случае с транспортным налогом в качестве его налоговой базы выступает определенная физическая характеристика объекта налогообложения Это определяется тем, что экономическое (потребительское) значение транспортного средства как объекта налогообложения в заметной степени связано не только с его стоимостными характеристиками, но и физическими (в том числе, мощностью двигателя) Кроме того, заслуживает особого внимания оценка степени воздействия облагаемого транспортного средства на окружающую среду и дорожную инфраструктуру

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 В частности, порядок определения

кадастровой стоимости земельного участка (по земельному налогу), инвентаризационной стоимости объектов недвижимости (по налогу на имущество физических лиц), а также среднегодовой стоимости имущества (по налогу на имущество организаций) в значительной степени устанавливается актами исполнительных органов государственной власти, например, актами Правительства Российской Федерации

В параграфе 3 «**Особенности определения налоговой базы по налогам на расходы (косвенным налогам)**» исследуется правовое регулирование порядка определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость и акцизам. Основное отличие объекта налогообложения по налогам на расходы (косвенным налогам) по сравнению с налогами на доходы заключается в том, что по косвенным налогам объект налогообложения в большей степени связан с действием (действиями) налогоплательщика, а не с экономическим эффектом, вытекающим из этого действия (действий). Такая особенность объекта налогообложения по косвенным налогам предопределяет и особенности налоговой базы. В частности, налоговая база по налогу на добавленную стоимость при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг). Таким образом, налоговой базой по налогу на добавленную стоимость является характеристика не самого объекта налогообложения (реализации), а товаров (работ, услуг) в связи с которыми он (этот объект) возникает.

Одной из актуальных проблем правового регулирования налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (как отмечается в подпараграфе «**Налог 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

В работе подчеркивается значимость системного толкования положений НК РФ. Так, согласно статье 146 НК РФ объектом налогообложения по рассматриваемому налогу являются операции по реализации, а не сама реализация «Операция», как известно, представляет собой ряд действий, объединенных общей целью. Таким образом, можно сделать вывод о том, что реализация товаров (работ, услуг) в смысле статьи 39 НК РФ может состоять из одной или нескольких операций (заключение договора, передача товара, оплата товара, работ или услуг и т.д.). При подобном понимании объекта обложения по налогу на добавленную стоимость законодатель имеет возможность предусмотреть в качестве момента определения налоговой базы момент совершения любой из операций, составляющих реализацию товаров (работ, услуг).

Кроме того, в диссертационной работе обосновывается вывод о том, что правовая регламентация взимания любого налога не может производиться с опорой на термины и понятия, не имеющие четкого законодательного закрепления. В НК РФ используются такие термины как «отгрузка» (статья 167 НК РФ), «оприходование» (статья 182 НК РФ), «забор воды» (статья 333.9 НК РФ), «использование водных объектов для целей сплава древесины на плотах и кошелях» (статья 333.9 НК РФ), которые не имеют легального определения. В связи с этим предлагается формировать элементы налогообложения с использованием, главным образом, основополагающих гражданско-правовых категорий – «владение», «пользование», «распоряжение».

Исследование порядка определения налоговой базы по акцизам (проведенное в подпараграфе **«Особенности определения объекта налогообложения, налоговой базы, масштаба и единицы налогообложения по акцизам»**) свидетельствует о несогласованности некоторых положений действующего налогового законодательства с основными принципами налогового права. Так, при определении налоговой базы по ряду подакцизных товаров (табачные изделия, алкогольная продукция) налоговая база

формируется без учета реальных экономических характеристик подакцизного товара. В то же время количественная характеристика объекта налогообложения сама по себе не может свидетельствовать о действительном экономическом значении данного товара для налогоплательщика или потребителя.

Более того, анализ налоговых баз налогов взимаемых в Российской Федерации позволяет прийти к выводу о том, что стоимость может рассматриваться в качестве универсальной характеристики объекта налогообложения, так 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.

В заключении к диссертации формулируются основные положения, раскрывающие содержание проведенной исследовательской работы и демонстрирующие научную новизну сделанных выводов.



*Основные положения диссертационного исследования отражены  
в следующих опубликованных работах:*

**Статьи, опубликованные в журналах,  
рекомендованных ВАК РФ:**

1. Жгарев О С Проблемы определения налоговой базы при налогообложении материальной выгоды // Закон 2008 № 2 С 125-129 – 0,4 п л ,

2 Жгарев О С Некоторые проблемы налогового администрирования при определении налоговой базы // Законы России опыт, анализ, практика 2008 №3 С 19-22 – 0,3 п л ,

**Монографии (разделы в монографических работах):**

3. Жгарев О С Налоговая база по налогу на добавленную стоимость В кн Налоговое право Евразийского Экономического Сообщества правовой режим налога на добавленную стоимость / Под ред проф ДВ Винницкого М Волгере Клувер, 2010 (ISBN 978-5-466-00508-Х (в пер )), 288 страниц / С 134-141 – 18 п л / 0,7 п л (в соавторстве),

**Иные статьи и научные публикации:**

4. Жгарев О С Проблемы делегирования полномочий по установлению отдельных элементов налогообложения // Налоги и налогообложение 2008 № 1 С 53-56 – 0,3 п л ,

5. Жгарев О С Проблемы определения налоговой базы в решениях Конституционного Суда РФ // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ в 2004 году М Волгерс Клувер, 2006 С 229-234 – 0,4 п л ,

**Учебно-методические пособия.**

6. Винницкий ДВ, Жгарев О С, Черепанов С А, Налоговое право Учебно-методический комплекс / Под ред проф ДВ Винницкого – Екатеринбург «Издательский дом УрГЮА», 2008, 40 страниц – 2,3 п л (в соавторстве),

7. Винницкий ДВ, Жгарев О С, Черепанов С А, Финансовое право Учебно-методический комплекс / Под ред проф ДВ Винницкого – Екатеринбург «Издательский дом УрГЮА», 2008, 112 страниц – 6,5 п л (в соавторстве)

Отпечатано в копицентре «Копирус»  
Екатеринбург, ул. Мамина-Сибиряка, 137  
www.coryrus.net e-mail: coryrus@ural.ru  
тел. 350-44-12, 355-08-23, 355-08-26  
Тираж 110 экз. Подписано в печать 13.11.2009 г.