

**Екатерина Сергеевна Байкина**

*Доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права Саратовской государственной юридической академии, кандидат юридических наук, доцент*

*E-mail: niko\_ekaterina@mail.ru*

**Определение всех элементов налогообложения  
при установлении налога как соблюдение  
прав и гарантий налогоплательщика:  
роль и место в правовой культуре**

**Аннотация:** *в статье анализируются вопросы о роли и месте правовой культуры в сфере налогообложения, рассматриваются способы повышения уровня правовой культуры при установлении налога, что способствует соблюдению прав и законных интересов налогоплательщиков. Цель работы – выявление наиболее эффективных приемов, позволяющих повысить уровень правовой культуры налоговых органов и налогоплательщиков, что позволит избежать некоторых правовых конфликтов среди указанных субъектов. К результатам проведенного исследования следует отнести предложение мероприятий со стороны государства, направленных на повышение информатизации налогоплательщиков, что способствует повышению правовой культуры населения в сфере уплаты налогов и сборов. В частности, предложено бесплатное проведение при ИФНС семинаров и тренингов для налогоплательщиков, а также введение в штат налоговых органов должности участковых инспекторов. Утверждается, что для достижения наибольшей эффективности взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками необходимо повышение уровня правовой культуры, причем в решении этого вопроса должно участвовать как государство, общественные организации, так и научное сообщество. Предложенные мероприятия являются альтернативными способами достижения поставленных целей в области повышения налоговой культуры.*

**Ключевые слова:** *правовая культура, налоговая культура, налог, элементы налогообложения, установление налога, обеспечение прав и гарантий налогоплательщиков.*

**Ekaterina Sergeevna Bajkina**

*Associate Professor of Department of Financial, Bank, and Customs Law, Saratov State Academy of Law, Candidate of Judicial Science, Associate Professor*

## **Identification of Every Element of Taxation when Laying down a Tax as a Way to Adhere to Taxpayer's Rights and Guarantees: Role and Place in Legal Culture**

**Annotation:** *The author analyses questions about role and place of legal culture in taxation sphere; describes options of raise of legal culture level when set up a tax which lead to adhere to rights and legal interests of a taxpayer. The research is aimed to find the most effective ways to increase legal culture among taxing authorities and taxpayers. According to the authors view it can help to avoid certain legal conflicts. The results of the article include some suggested state measures towards informatization of taxpayers; the author believes that it causes increase of citizens' legal culture level in the sphere of tax payments. In particular the author suggests Federal tax agency's inspectorate to provide free seminars and trainings for taxpayers and to add to the stuff an appointment of local supervisor. The author claims that to increase effectiveness of interaction between taxing authorities and taxpayers it is necessary to increase legal culture level; the author is sure that it is the problem of state, social institutions, and scientific community; suggested measures are alternative means of achievement of fixed aims in the sphere of raise the tax culture.*

**Keywords:** *legal culture, tax culture, tax, taxation elements, laying down a tax, providing of rights and guarantees of taxpayers.*

Правовая культура представляет собой прогрессивно ценностную часть правовой системы современного российского общества. По мнению Е. В. Аграновской, правовая культура — это система взглядов, оценок, убеждений, установок относительно важности, необходимости, социальной ценности юридических прав и обязанностей, формирующих позитивное отношение к праву, законности, правопорядку, и обеспечивающих социально полезное поведение в правовой сфере<sup>1</sup>. А. З. Шефруков отмечает, что правовая культура — это определенное нормативное отношение к процедурам принятия решений и правилам поведения, закрепленным в законодательстве<sup>2</sup>.

Правовая культура в сфере налогообложения является необходимым условием эффективного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками. Поэтому правовое регулирование налогообложения характеризуется особенностями компетенции органов государственной власти по установлению, изменению и отмене налогов, а также четким закреплением всех элементов налогообложения, которые определяют налог как целостный совершенный механизм.

По мнению Н. И. Химичевой, налоги в финансово-правовом аспекте представляют собой обязательные по юридической форме индивидуально-безвозмездные платежи организаций и физических лиц, установленные в пределах

<sup>1</sup> См.: Петров А. В., Котрикова Т. Ю. Профессиональная правовая культура в системе правовой культуры общества // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. 2013. № 3-1. С. 326.

<sup>2</sup> См.: Шефруков А. З. Правовая культура в системе социальных институтов // Вестник Адыгейского государственного университета. 2008. № 1. С. 142–149.

своей компетенции представительными органами государственной власти и органами местного самоуправления для зачисления в бюджетную систему (либо в указанных законодательством случаях — внебюджетные государственные и муниципальные целевые фонды) с определением их размеров и сроков уплаты<sup>1</sup>. В качестве составных частей налога выступают элементы его правового механизма. Поэтому следует основываться на том, что регулирование правового механизма налога осуществляется посредством закрепления в налоговом законодательстве императивного набора элементов, определяющего содержание, а также особенности реализации налоговой обязанности.

Установление налога представляет собой определение налогоплательщиков, а также элементов налогообложения. В соответствии с п. 3 ст. 6 Налогового кодекса РФ при установлении налогов необходимо определение всех элементов налогообложения, а в ст. 17 Кодекса содержится исчерпывающий перечень указанных элементов, к которым относятся: налогоплательщик, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Следует отметить, что ст. 17 Налогового кодекса РФ раскрывает одну из основных составляющих конституционно-правового понятия «законно установленные налоги». Налог, являясь предусмотренным налоговым законодательством ограничением конституционного права собственности, имеет право на свое существование только в том случае, когда определены все элементы налогообложения. Только совокупность всех предусмотренных законом элементов налогообложения позволяет считать налог законно установленным. При этом каждый из указанных элементов налогообложения определяется применительно к определенному налогу в соответствии с ч. 2 НК РФ (в ред. от 19.02.2018), а для региональных и местных налогов — в соответствии с региональными законами. Отсутствие хотя бы одного из указанных элементов налогообложения влечет освобождение физических и юридических лиц от обязанности по уплате такого налога.

В силу положений ч. 1 Налогового кодекса РФ налоги имеют экономическое основание и не могут быть установлены произвольно. Кроме того, Кодекс не допускает введение налогов, препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав, а также нарушающих единое экономическое пространство России и ограничивающих свободное перемещение товаров (работ, услуг) или финансовых средств либо создающих препятствия для экономической деятельности физических и юридических лиц.

Налоговые акты формулируются таким образом, чтобы каждый налогоплательщик четко понимал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен уплачивать. В этом проявляется принцип определенности<sup>2</sup>.

При установлении налогов необходимо помнить, что они не могут носить дискриминационный характер и иметь различное применение по социальным, расовым, национальным, религиозным и иным подобного рода критериям.

<sup>1</sup> См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2009. С. 372–373.

<sup>2</sup> См.: Кобзева Т. Я. Налогоплательщик: его экономический статус, восприятие налогов и налогообложения // Проблемы и перспективы экономики и управления : материалы IV Междунар. науч. конференции (г. Санкт-Петербург, декабрь 2015 г.). СПб., 2015. С. 92–97.

В соответствии со ст. 3 Налогового кодекса РФ недопустимо установление налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц либо места происхождения капитала, в этом также проявляется обеспечение гарантий и прав налогоплательщиков. Соблюдение данного требования российского налогового законодательства обеспечивает гарантии и права налогоплательщиков. Это, несомненно, составляет часть правовой культуры.

По мнению В. И. Слома, обеспечение прав налогоплательщиков может быть достигнуто как посредством фиксации принципов налогообложения, так и посредством регламентации системы отношений между налогоплательщиками с налоговыми органами на всех стадиях налогового процесса. В отношениях по взиманию налогов обеспечение и защита прав налогоплательщиков выступает в качестве приоритетной задачи и рассматривается как позитивный момент<sup>1</sup>.

Отметим, что правовая культура является необходимым условием эффективного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками. Ее значение в рассматриваемом аспекте обусловлено тем, что правовое взаимодействие предполагает, прежде всего, сотрудничество, а не императив<sup>2</sup>.

По мнению Д. М. Шекина, налоговая культура является частью правовой культуры, которая обладает всеми признаками и чертами последней. Она включает в себя два общих связующих элемента: частноправового и общего характера. Частноправовой элемент предполагает понимание носителем правовой культуры роли налогов, их экономического значения, необходимости добровольной уплаты налогов в соответствии с законодательством. Общий элемент подразумевает знание конкретных прав и обязанностей в сфере налогообложения, а также умение реализовывать их на практике<sup>3</sup>.

С. В. Стельмашенко понимает под налоговой культурой своевременную уплату налогов и обязательных отчислений в государственные целевые фонды в сроки, устанавливаемые законодательными и нормативными документами<sup>4</sup>.

Следует согласиться с мнением В. В. Гриценко, которая выделяет три основных элемента налоговой культуры: налоговое правосознание налогоплательщиков; уровень развития налоговой деятельности, включающий научные разработки в теории налоговой культуры, правотворческую и правоприменительную деятельность; уровень развития налогового законодательства<sup>5</sup>.

Н. И. Химичева считает, что каждый налогоплательщик должен понимать, что налоги выступают в качестве основного источника доходов бюджетной системы, включая бюджеты всех трех уровней (федерального, субъектов Федерации и местного), и, следовательно, являются решающим фактором

<sup>1</sup> См.: *Слом В. И.* Формирование правовой основы налоговой системы России. М., 1998. С. 97.

<sup>2</sup> См.: *Садчиков М. Н.* Правовая культура в сфере налогообложения как обязательное условие эффективного взаимодействия между налоговыми органами и налогообязанными лицами // Вестник Пермского университета. Юридические науки. 2013. № 2. С. 80–83.

<sup>3</sup> См.: *Шекин Д. М.* О злоупотреблении правом налоговыми органами // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. № 3. С. 22–27.

<sup>4</sup> См.: *Стельмашенко С. В.* Формирование налоговой культуры налогоплательщиков // Развитие теории и практики управления социальными и экономическими системами : материалы IV Междунар. науч.-практ. конференции студентов, аспирантов и молодых ученых. Петропавловск-Камчатский, 2015. С. 80–83.

<sup>5</sup> См.: *Гриценко В. В.* Теория российского налогового права: современные проблемы. Саратов, 2005. С. 362.

в создании финансовой базы, которая необходима для выполнения социально-экономических и других задач государства, в том числе обеспечения его обороноспособности и безопасности, материальной гарантированности прав человека и гражданина<sup>1</sup>.

Вместе с тем низкий уровень налоговой культуры, как налогоплательщиков, так и должностных лиц налоговых органов создает препятствия для эффективной реализации указанных задач. Со стороны налогоплательщиков данное обстоятельство может быть обусловлено отсутствием желания поступиться собственными имущественными интересами либо низким уровнем правовой грамотности, а со стороны налоговых органов — непониманием задач налогового контроля, а также личной заинтересованностью в увеличении сумм доначисленных налогов<sup>2</sup>.

Следует отметить, что повышение общего уровня налоговой культуры, как налогоплательщиков, так и должностных лиц налоговых органов является необходимым условием реального взаимодействия между ними. В связи с тем, что налоговая культура выступает в качестве составной части правовой культуры, развитие налоговой культуры напрямую зависит от уровня правовой культуры в целом. На уровень общей налоговой культуры оказывают влияние следующие специфические факторы:

- установление налогов, которые при их достаточности для функционирования государства не были бы излишне обременительными для налогоплательщиков;

- максимально эффективное использование налоговых доходов государства;

- простота, ясность, предсказуемость и стабильность налогового законодательства и т. д.<sup>3</sup>

Следует отметить, что в формировании налоговой культуры особое значение имеет правовое убеждение. С учетом аргументации, предложенной М. Б. Разгильдиевой в отношении необходимости рассмотрения содержания правового убеждения через механизм его реализации, можно выделить следующие элементы механизма правового убеждения в формировании налоговой культуры:

- информирование о нормативных предписаниях в сфере налогообложения. С учетом всеобщности налоговой обязанности содержание информирования может отличаться в зависимости от целевой группы (всеобщее информирование, например, публикация нормативных правовых актов в официальных источниках);

- информирование специальных субъектов, например, налоговых и иных органов государственной власти, предпринимательской среды, включая подгруппы малого, среднего и крупного предпринимательства;

- применение налоговых льгот;

- взаимосвязь принуждения и убеждения в налоговом праве России предполагает правовое воздействие угрозы применения мер принуждения на формирование убеждения субъекта в необходимости правомерного поведения<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> См.: Химичева Н. И. Налоговое право : учебник для вузов. М., 1997.

<sup>2</sup> См.: Садчиков М. Н. Указ. соч. С. 81.

<sup>3</sup> См.: Там же. С. 80–83.

<sup>4</sup> См.: Разгильдиева М. Б. Правовое убеждение и принуждение: теоретические основы (на примере финансового законодательства). М., 2012.

В настоящее время налоговые органы проводят определенную работу с налогоплательщиками по поводу их налоговой (правовой) культуры. Официальный сайт Федеральной налоговой службы<sup>1</sup> представляет широкий спектр возможностей для налогоплательщиков. Кроме того, он содержит информацию о требованиях к налогоплательщикам, образцы необходимых документов и пр.

Необходимо отметить, что в ряде регионов, таких как Московская область (г. Воскресенск, г. Коломна), Республика Бурятия (г. Улан-Удэ), Новосибирская область (г. Обь), Иркутская область (г. Иркутск) и других открылись новые операционные залы для обслуживания налогоплательщиков, оборудованные с учетом принципов четкого зонирования помещений, понятной навигации, комфортной для восприятия цветовой гаммы<sup>2</sup>.

Кроме того, повышение уровня налоговой культуры налогоплательщиков требует новых и совершенных подходов. Информационно-разъяснительная работа выступает в качестве одного из направлений деятельности налоговых органов в обеспечении необходимой информацией налогоплательщиков и предоставлении ответов на возникающие вопросы. С целью повышения правовой (налоговой) культуры общества представляется целесообразным бесплатное проведение при ИФНС семинаров и тренингов для налогоплательщиков. Кроме того, эффективным, с точки зрения взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, видится введение в штат налоговых органов должности участковых инспекторов, в связи с чем появится возможность получения информации по контролируемой территории. Работа участкового инспектора должна заключаться в том числе и в проведении профилактической и агитационной работы, что будет способствовать повышению уровня правовой культуры в целом и снижению недоимок, увеличению поступлений в бюджет — в частности.

Указанная работа должна проводиться систематически, целенаправленно и дифференцированно, с учетом различных категорий населения, с целью воспитания у российских граждан высокой налоговой культуры. Поэтому разработка концепции оказания налогоплательщикам информационно-разъяснительных услуг имеет на сегодняшний день большое значение, ведь только при высоком уровне налоговой культуры возможно соблюдение налоговой дисциплины, снижение уклонения от уплаты налогов и повышение поступлений в бюджет государства. Решение проблемы повышения уровня налоговой культуры требует усилий как со стороны государства, общественных организаций, так и со стороны научного сообщества.

### **Пристайный библиографический список**

1. Авдеева, В. А. Повышение налоговой грамотности и культуры участников налоговых правоотношений // Интерактивная наука. — 2017. — № 4. — С. 136—139.

2. Кобзева, Т. Я. Налогоплательщик: его экономический статус, восприятие налогов и налогообложения // Проблемы и перспективы экономики и управления : материалы IV Междунар. науч. конференции (г. Санкт-Петербург, декабрь 2015 г.). — СПб. : Свое издательство, 2015. — С. 92—97.

<sup>1</sup> См.: Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. URL: <https://www.nalog.ru> (дата обращения: 25.04.2018).

<sup>2</sup> См.: Авдеева В. А. Повышение налоговой грамотности и культуры участников налоговых правоотношений // Интерактивная наука. 2017. № 4. С. 138.

3. Петров, А. В. Профессиональная правовая культура в системе правовой культуры общества / А. В. Петров, Т. Ю. Котрикова // Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского. — 2013. — № 3-1. — С. 326–331.

4. Садчиков, М. Н. Правовая культура в сфере налогообложения как обязательное условие эффективного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками // Вестник Пермского университета. Юридические науки. — 2013. — № 2. — С. 80–83.

5. Слом, В. И. Формирование правовой основы налоговой системы России / В. И. Слом. — М. : Статут, 1998. — 144 с.

6. Шефруков, А. З. Правовая культура в системе социальных институтов // Вестник Адыгейского государственного университета. — 2008. — № 1. — С. 142–149.

### References

1. Avdeeva, V. A. Povyshenie nalogovoj gramotnosti i kul'tury uchastnikov nalogovyh pravootnoshenij // Interaktivnaya nauka. [Increase of tax competence and culture of tax relations participants // Interactive science]. — 2017. — № 4. — P. 136–139.

2. Kobzeva, T. YA. Nalogoplatel'shchik: ego ehkonomicheskij status, vospriyatie nalogov i nalogooblozheniya // Problemy i perspektivy ehkonomiki i upravleniya : materialy IV Mezhdunar. nauch. konferencii (g. Sankt-Peterburg, dekabr' 2015 g.). — SPb. : Svoe izdatel'stvo, 2015. [Taxpayer: his economic status, understanding of taxes and taxation // Issues and perspectives of economic and management : data of IV international conference (Saint-Petersburg, the Dec. of 2015)]. — P. 92–97.

3. Petrov, A. V. Professional'naya pravovaya kul'tura v sisteme pravovoj kul'tury obshchestva / A. V. Petrov, T. YU. Kotrikova // Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N. I. Lobachevskogo. [Professional legal culture in the system of legal culture of the society / A.V. Petrov, T Yu. Kotrikova // Herald of N. I. Lobachevski Nizhny Novgorod University]. — 2013. — № 3-1. — P. 326–331.

4. Sadchikov, M. N. Pravovaya kul'tura v sfere nalogooblozheniya kak obyazatel'noe uslovie ehffektivnogo vzaimodejstviya mezhdu nalogovymi organami i nalogoobyazannymi licami // Vestnik Permskogo universiteta. YUridicheskie nauki. [Legal culture within taxation sphere as the necessary mean of effective interaction between taxing authorities and taxpayers // Herald of Perm University. Judicial Sciences]. — 2013. — № 2. — P. 80–83.

5. Shefrukov, A. Z. Pravovaya kul'tura v sisteme social'nyh institutov // Vestnik Adygejskogo gosudarstvennogo universiteta. [Legal culture in the system of social institutions // Herald of Adygeya state University]. — 2008. — № 1. — P. 142–149.

6. Slom, V. I. Formirovanie pravovoj osnovy nalogovoj sistemy Rossii [Formation of legal ground of tax system in Russia] / V. I. Slom. — М. : Statut, 1998. — 144 p.