

Чо Ын Джин*

Элементы юридического состава налога в Республике Корея и Российской Федерации

Аннотация. Статья посвящена сравнению элементов юридического состава налогов в Республике Корея и Российской Федерации. Автор анализирует четыре основных элемента налогообложения, которые выделяются в науке налогового права Республики Корея — налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая ставка и налоговая база. На основе проведенного исследования автор приходит к выводу, что в настоящее время в Республике Корея отсутствуют обобщающие нормы, закрепляющие перечень и определение элементов юридического состава налогов — данные элементы закрепляются в законах, устанавливающих отдельные налоги. Представляется, что это влечет за собой снижение уровня правовых гарантий соблюдения прав корейских налогоплательщиков. В связи с этим, по мнению автора, опыт Российской Федерации в рассматриваемой сфере может быть использован для совершенствования налогового законодательства Республики Корея.

Ключевые слова: налоговая система, элементы юридического состава, сравнительный анализ, налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, Российская Федерация, Республика Корея.

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.90.5.209-213

Для того чтобы наилучшим образом охарактеризовать и выявить сходства и различия двух правовых систем в сфере налогообложения, необходимо в том числе изучить законодательные подходы к определению элементов юридического состава налога. Статья посвящена данной теме во многом потому, что одним из пробелов Республики Корея является отсутствие четкого определения таких элементов в законе.

В Конституциях Российской Федерации и Республики Корея устанавливается всеобщая обязанность по уплате налогов и сборов. В отличие от Республики Корея, в России в Налоговом кодексе РФ (далее — НК РФ) закреплено в п. 6 ст. 3, что «при установлении налогов должны

быть определены все элементы налогообложения». Кроме того, в соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ налог считается установленным в том случае, когда в законодательстве определены следующие элементы налогообложения: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка (величина налога с единицы объекта налога), порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Указанные элементы юридического состава налога являются обязательными — без их законодательного закрепления налог не будет считаться установленным.

Кроме того, в теории выделяют факультативные элементы налога. На основании п. 2 ст. 17 НК РФ в необходимых случаях при установлении

© Чо Ын Джин, 2018

* Чо Ын Джин, аспирант кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
choej@mail.ru
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Также к факультативным элементам некоторые ученые относят порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога, ответственность за налоговые правонарушения и т.д.¹

Необходимо отметить, что в ст. 38 Конституции Республики Корея² говорится, что «все без исключения граждане обязаны платить налоги согласно условиям, предписанным законодательством». Для того, чтобы государство при наступлении определенных условий взимало денежные средства, необходимо законодательно установить такие основные условия, как «с кого», «когда» и «каким образом» взимаются денежные средства. Отсутствие четкого указания на данные признаки в праве Республики Корея бесспорно является существенным пробелом законодательства.

В отличие от Российской Федерации, где в ст. 17 НК РФ перечисляются элементы налогообложения, в Республике Корея перечень элементов налогообложения не закреплен в отдельной статье, что вызывает определенные сложности — для понимания юридического состава каждого отдельно взятого налога нужно тщательно изучить каждую статью закона о соответствующем налоге и правильно ее истолковать.

Ниже нами будут проанализированы четыре основных элемента юридического состава налога: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая ставка и налоговая база, являющиеся, по нашему мнению, базовыми.

1. *Налогоплательщики (субъекты налога).*

Под субъектом налогообложения понимается лицо, на котором лежит обязанность уплатить налог собственными средствами³. В Российской Федерации налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Несмотря на отсутствие единого терминологического определения налогоплательщика в законодательстве Республики Корея, в налоговых законах (законах об отдельных видах налогов) приводится перечень лиц, обязанных уплачивать соответствующие налоги. Согласно пп. 9 ч. 1 ст. 2 Основного закона Республики Корея «О национальных налогах»⁴ и пп. 11 ч. 1 ст. 2 Основного закона Республики Корея «О местных налогах»⁵ под «налоговым должником» (납세의무자) понимаются организации и физические лица, на которых в соответствии с законами Республики Корея возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги.

Также в Республике Корея отдельно выделяется такой субъект, как «плательщик прямого налога» (담세자). Если речь идет о прямом налоге, то значения терминов «плательщик прямого налога» и «налоговый должник» совпадают, но в отношении косвенных налогов они различаются⁶. Это объясняется тем, что при косвенных налогах налогоплательщиком является продавец товара, именно он выступает обязанным лицом, но фактическую оплату осуществляет покупатель.

В обоих государствах налогоплательщики классифицируются по следующим основаниям:

¹ См.: Пепеляев С. Г. Налоговое право : учебник для вузов. М. : Альпина Паблишер, 2015. С. 120.

² 1948년 7월 17일자 헌법 제1호 대한민국헌법 (Конституция Республики Корея от 17.07.1948).

³ См. подробнее: Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000.

⁴ 1974년 12월 21일자 법률 제2679호 국세기본법 (Основной закон Республики Корея от 21.12.1974 № 2679 «О национальных налогах»).

⁵ 2010년 3월 31일자 법률 제10219호 지방세기본법 (Основной закон Республики Корея от 31.03.2010 № 10219 «О местных налогах»).

⁶ См.: 성경만. 세법상 납세자의 협력의무에 관한 연구. 석사논문. 고려대학교 법무대학원 : 조세법학과, 2018 (Сенг Кенг Ман. Исследование по обязательствам налогоплательщиков по налоговому законодательству : дис. ... магистра юрид. наук. Юридический факультет магистратуры и аспирантуры Университета Корё, кафедра налогового права, 2018).

- по характеру субъекта: физические лица и организации;
- по месту преимущественного пребывания и источника получения дохода: резиденты и нерезиденты;
- по характеру деятельности: общие и специальные (сельхозпроизводители, лица, добывающие полезные ископаемые, и т.п.)⁷.

В соответствии с законодательством обеих стран возникновение налоговой обязанности у физических лиц не связано с наступлением какого-либо конкретного возраста, а зависит напрямую от иных, в частности имущественных, прав. Если физическому лицу на праве собственности принадлежит имущество, которое является объектом налогообложения, то оно считается налогоплательщиком, даже если данное лицо является несовершеннолетним. В случае, если налогоплательщиком является несовершеннолетний или недееспособное лицо, то его обязанность выполняют его родители, усыновители, опекуны.

В отличие от других отраслей публичного права, в которых учитываются политико-правовые отношения лица и государства, в налоговом праве важными являются их экономические взаимосвязи. Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются принципом постоянного местопребывания. На основе данного принципа налогоплательщики делятся на резидентов (лиц, имеющих постоянное местопребывание в определенном государстве) и нерезидентов (субъектов, не имеющих постоянного местопребывания в данном государстве).

2. *Объект налогообложения.* Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, и в соответствующем законе содержится положение об обстоятельствах, при наличии которых возникает обязанность по уплате налога. Как известно, основанием взимания налога является наличие у плательщика объекта налого-

обложения. В отличие от Российской Федерации, где гл. 7 (ст. 38—43) НК РФ посвящена объекту налогообложения, в Республике Корея таких обобщающих норм нет — статьи, определяющие объект налогообложения, содержатся в законах, устанавливающих отдельные налоги. Например, ст. 3 Закона Республики Корея «О налоге на прибыль организаций»⁸ определяет перечень доходов, относящихся к объектам налогообложения: доходы, полученные от деятельности предприятия, бизнеса, доходы, полученные от передачи имущества, земельных участков и проч.

В целом следует заключить, что как в Российской Федерации (п. 1 ст. 38 НК РФ), так и в Республике Корея объектом налогообложения признаются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого налоговое законодательство связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

3. *Налоговая база* представляет собой стоимостную, физическую и иную характеристику объекта налогообложения. Налоговая база является элементом, который позволяет оценить объект налога.

В подпункте. 14 ч. 1 ст. 2 Основного закона Республики Корея «О национальных налогах»⁹ и пп. 5 ч. 1 ст. 2 Основного закона Республики Корея «О местных налогах»¹⁰ дается определение налоговой базы (과세표준). Под ней понимаются количество или стоимость налогооблагаемого объекта, который является базой для расчета налога непосредственно в соответствии с налоговым законодательством. Налоговая база является основой для расчета размера налога.

4. Под *налоговой ставкой* понимается величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

⁷ Финансовое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М. : Проспект, 2015. С. 59.

⁸ 1949년 11월 7일자 법률 제62호 법인세법 (Закон Республики Корея от 07.11.1949 № 62 «О налоге на прибыль организаций»).

⁹ 1974년 12월 21일자 법률 제2679호 국세기본법 (Основной закон Республики Корея от 21.12.1974 № 2679 «О национальных налогах»).

¹⁰ 2010년 3월 31일자 법률 제10219호 지방세기본법 (Основной закон Республики Корея от 31.03.2010 № 10219 «О местных налогах»).

Как известно, в Российской Федерации налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ, при этом по региональным и местным налогам — законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах полномочий, установленных НК РФ.

Налоговые ставки Республики Корея, как и иные проанализированные элементы, устанавливаются отдельными законами применительно к каждому налогу. Например, ставка подоходного налога физических лиц в Республике Корея составляет от 6 до 40 % в зависимости от получаемых доходов физических лиц¹¹.

Налоговая ставка налога на прибыль организации зависит от налоговой базы. Для коммерческих и некоммерческих организаций устанавливаются одинаковые налоговые ставки¹²:

- 10 % при сумме в размере меньше 200 млн корейских вон (чуть более 10 284 000 руб.);
- 20 % при сумме в размере выше 200 млн корейских вон, но меньше 20 млрд корейских вон (чуть более 1 028 473 000 руб.)¹³;
- 22 % при сумме в размере выше 20 млрд корейских вон.

Налоговая ставка НДС в Республике Корея раньше составляла 13 %, сейчас снизилась до 10 %.

Предполагается, что налоговая ставка должна устанавливаться равномерно в соответствии с экономической ситуацией в государстве, доходами и имущественным положением граждан, поскольку государство существует для того, чтобы создать лучшие условия жизни для своих

граждан. При этом для выполнения таких задач необходимы финансовые ресурсы. Таким образом, государство должно установить такие налоговые ставки, исходя из которых налогоплательщики будут в состоянии уплачивать налог всегда вовремя и в полном размере. Кроме того, ставки должны быть установлены обоснованно. Налоговая обязанность должна быть установлена так, чтобы существовала реальная возможность ее исполнить.

На государстве лежит обязанность соблюдать принцип равного налогового бремени. Данный принцип направлен на то, чтобы, соблюдая формальное равенство, учесть в максимальной степени жизненные обстоятельства налогоплательщиков. Равенство в налоговом праве означает экономическое равенство плательщиков, т.е. фактическую, экономическую возможность уплаты налога плательщиком, а не то, что уплата налога осуществляется в равном размере.

Подводя итог проведенного исследования, можно заключить, что в настоящее время в Республике Корея отсутствуют обобщающие нормы, закрепляющие перечень и определение элементов юридического состава налогов — данные элементы закрепляются в законах, устанавливающих отдельные налоги. Представляется, что это влечет за собой снижение уровня правовых гарантий соблюдения прав корейских налогоплательщиков. В связи с этим опыт Российской Федерации в рассматриваемой сфере может быть использован для совершенствования налогового законодательства Республики Корея.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. — М., 2000. — 192 с.
2. Пепеляев С. Г. Налоговое право : учебник для вузов. — М. : Альпина Паблишер, 2015. — 796 с.
3. Финансовое право : учебник для бакалавров / отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М. : Проспект, 2015. — 576 с.
4. 성경만. 세법상 납세자의 협력의무에 관한 연구. 석사논문. 고려대학교 법무대학원 : 조세법학과, 2018.

Материал поступил в редакцию 13 января 2018 г.

¹¹ 1949년 7월 15일자 법률 제33호 소득세법 (Закон Республики Корея от 15.07.1949 № 33 «О подоходном налоге»).

¹² 국세청 // Официальный сайт Национальной налоговой службы Республики Корея. URL: http://www.nts.go.kr/tax/tax_05.asp?cinfo_key=MINF5720100726152116/ (дата обращения: 10.10.2017).

¹³ При валютном курсе 19.4463 корейских вон за 1 российский рубль.

ELEMENTS OF THE TAX IN THE REPUBLIC OF KOREA AND THE RUSSIAN FEDERATION

CHO Eun Jin — Post-graduate student of the Department of Financial Law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
choej@mail.ru
125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, 9

Abstract. *The article is devoted to the comparison of legal elements of the taxes in the Republic of Korea and the Russian Federation. The author analyzes four main elements of taxation, which are highlighted in the science of tax law of the Republic of Korea — taxpayers, object of taxation, tax rate and tax base. Based on the study, the author comes to the conclusion that at present there are no generalizing rules in the Republic of Korea that fix the list and definition of elements of taxes — these elements are fixed in laws that establish separate taxes. It seems that this entails a decrease in the level of legal guarantees for observing the rights of Korean taxpayers. In this connection, the author believes that the case study of the Russian Federation in this sphere can be used to improve tax legislation of the Republic of Korea.*

Keywords: *tax system, elements, comparative analysis, taxpayers, object of taxation, tax base, tax period, tax rate, Russian Federation, Republic of Korea.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Vinnitskiy D. V. Sub"ekty nalogovogo prava. — M., 2000. — 192 s.
2. Pepelyaev S. G. Nalogovoe pravo : uchebnik dlya vuzov. — M. : Al'pina Pablisher, 2015. — 796 s.
3. Finansovoe pravo : uchebnik dlya bakalavrov / otv. red. E. Yu. Gracheva. — M. : Prospekt, 2015. — 576 s.