

## ПРАВОВОЕ ЗНАЧЕНИЕ ПРАВИЛЬНОГО ОПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЪЕКТА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ПРЕДМЕТА НАЛОГА — КАК ОСНОВНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА НАЛОГА В НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

**Аннотация.** Статья посвящена анализу одного из основных элементов юридического состава налога — объекта налогообложения, который находится в тесной взаимосвязи с другим не менее важным элементом — предметом налога. Однако, в ст. 12.3 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики они представлены как тождественные понятия. По указанной норме выходит, что объект налогообложения — это те же предметы налога. Подобная неопределенность в законодательстве как был, так и может стать в дальнейшем причиной различных судебных споров на практике. В статье приведены примеры из судебной практики, предметом спора, которых была проблема неясности в определении понятий «объект налогообложения» и «предмет налога». Необходимо понять, что объект налогообложения выражает юридическую связь между предметом налога и налогоплательщиком. А отношение налогоплательщика к предмету является юридическим фактом. Тем самым, существует разница между этими понятиями. Объект налогообложения, как юридический факт, возникает в связи с определенными предметами, т.е. материальными или нематериальными благами. Предлагается, чтобы налоговое законодательство Азербайджанской Республики изменило содержания понятий «объект налога» и «предмет налога», с учётом предложенных автором мнений, так как они являются не тождественными понятиями, а самостоятельными элементами юридического состава налога.

**Ключевые слова:** юриспруденция, проблемы, налог, элемент, объект, предмет, доход, дивиденд, налогоплательщик, обязательство.

Среди основных элементов юридического состава налога особое место занимает объект налогообложения. В налоговом законодательстве Азербайджанской Республики представлено его понятие, однако подход законодательства в отношении объекта налогообложения вызывает большое сомнение. Поскольку данная формулировка заставляет задуматься о том, что если указанное является объектом налогообложения, то в чём же суть предмета налога, который, к сожалению,

вовсе отсутствует в списке элементов. Тем самым, позиция налогового законодательства противоречит многолетним устоям налогового права. Для уяснения этой проблемы, точнее пробела законодательства, следует ознакомиться, прежде всего, с содержанием ст. 12.3. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, которая устанавливает: «Объект налогообложения — это доход, прибыль, земля, полезные ископаемые, стоимость предоставляемых товаров, работ и услуг, а также иные

© Мирзоева Афат Гадир кызы

\* Кандидат юридических наук, доцент кафедры гражданского процесса и коммерческого права Бакинского государственного университета  
[afat — mirzayeva@rambler.ru]

1148, Азербайджанская Республика, г. Баку, ул. Захида Халилова, 23, корп. 1, каб. 707.



объекты налогообложения, определенные настоящим Кодексом»<sup>1</sup>.

В текстовом содержании этой статьи трудно заметить, что законодателем допущена серьезная ошибка, поскольку перечисленные в данной формулировке «доход, прибыль, земля, полезные ископаемые» являются отнюдь не объектами, а предметами налога. Тем самым, законодателем понятие и содержание объекта налогообложения определены не верно, т.е. объект налогообложения и предмет налога представлены как тождественные понятия.

Однако, примерно такой же позиции придерживаются некоторые ученые в экономической литературе. Так, например, А.В. Аронов считает, что с экономической точки зрения объектами налогообложения могут выступать имущество, доходы и сделки<sup>2</sup>.

Автор подчеркивает, что все налоги на имущество имеют объектом налогообложения отдельный вид или сумму имущества; все налоги на доходы имеют объектом налогообложения отдельный вид дохода или сумму доходов; все налоги на сделки имеют своим объектом налогообложения акт изменения правового статуса имущества.

Или, например, И.Г. Русакова считает, что «объектом или предметом налогообложения выступают различные виды доходов, сделки (по купле-продаже товаров и услуг), а также различные формы накопленного богатства или имущества»<sup>3</sup>.

Экономисты предметы, подлежащие обложению (доход, имущество, товары), представляют как объекта налога и считают, что «часто название налога вытекает из объекта, например, земельный налог, подоходный налог»<sup>4</sup>.

В юридической литературе советского периода, в частности, Л.К. Воронова и И.В. Мартынов объекты налогообложения определяли как всё «то, что подлежит обложению: чистый доход колхоза, балансовая прибыль кооперативной организации, заработная плата рабочих и служащих, земельный участок, строение, транспортное средство, имущество»<sup>5</sup>.

В юридической литературе и в современный период объект налогообложения и пред-

мет налога изредка преподносят как тождественные понятия<sup>6</sup>.

В отношении объекта налогообложения целесообразно представить во внимание специфическую позицию, авторами которой являются Л.В. Сальникова и И.Д. Еналеева. Опираясь на ст. 128 Гражданского Кодекса РФ, авторы приходят к такому выводу, что к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права, работы и услуги, информация, результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них, нематериальные блага. Авторы считают, что объектом налогообложения может быть каждое из объектов гражданских прав.<sup>7</sup> Но не трудно заметить, что в указанных выводах объект налогообложения и предмет налога имеют одно и то же содержание.

Каковы же позиции налоговых законодательств других стран в отношении объекта налогообложения, в частности его содержания. Для сравнительного анализа данного вопроса необходимо представить некоторые фрагменты из налоговых кодексов некоторых стран ближнего зарубежья.

Так, согласно ст. 22.1 Налогового Кодекса Украины, объект налога представляет собой имущество, товары, доход (прибыль) или его часть, обороты от реализации товаров (работ, услуг), операции по поставке товаров (работ, услуг) и другие объекты, определенные налоговым законодательством, с наличием которых налоговое законодательство связывает возникновение у плательщика налоговой обязанности<sup>8</sup>.

Что касается первой части содержания данного понятия, в частности, перечисленных в нём «имущество, товары, доход (прибыль) или его часть, обороты от реализации товаров (работ, услуг), операции по поставке товаров (работ, услуг) и другие объекты», то их следует охарактеризовать как предметы налога. А во второй части, в выражении «с наличием которых налоговое законодательство связывает возникновение у плательщика налоговой обязанности» делается акцент на то, что объект налогообложения всё-таки — это факт наличия указанных предметов.

Другой пример. Согласно ст. 27 Налогового Кодекса Республики Казахстан, введённого в действие Законом Республики Казахстан от 10 декабря 2008 г. за № 100-IV, «объектом налогообложения и (или) объектом, связанным с налогообложением, являются имущество

<sup>1</sup> Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики. На русском языке. Баку: Ганун, 2008. С. 29.

<sup>2</sup> Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. М.: Магистр, 2009. С. 217–218.

<sup>3</sup> Налоги и налогообложение: учеб. пособие / под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. С. 14.

<sup>4</sup> Финансы: учеб. пособие / под ред. А.М. Ковалевой. М.: Финансы и статистика, 2006. с. 205.

<sup>5</sup> Воронова Л.К., Мартынов И.В. Советское финансовое право: учеб. пособие. Киев: Вища школа, 1983. С. 112.

<sup>6</sup> Эриашвили Н.Д. Финансовое право: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2008. С. 234.

<sup>7</sup> Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: учебник для вузов. М.: Юстицинформ. 2006. С. 67.

<sup>8</sup> Налоговый Кодекс Украины // URL: <http://www.Meget.kiev.ua>



и действия, с наличием и (или) на основании которых у налогоплательщика возникает налоговое обязательство»<sup>9</sup>.

В обеих нормах налоговых кодексов Украины и Республики Казахстан, представляя понятие «объект налогообложения», внимание законодателя сконцентрировано на содержании «предмета налога» и, тем самым, конкретные позиции их в отношении разницы между данными понятиями являются непонятными.

Содержание ст. 38 Налогового Кодекса РФ отличается от содержаний ст. 22.1 Налогового Кодекса Украины, ст. 27 Налогового Кодекса Республики Казахстан и ст. 12.3. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики тем, что здесь объект налогообложения представляет собой «реализация товаров (работ и услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога»<sup>10</sup>.

Данная формулировка в какой-то степени близка к теоретическому подходу, однако некоторая неточность в тексте ст. 38 НК РФ имеется, и она не осталась незамеченной отдельными учёными.

Так, М.В. Карасева обращает внимание на то, что ст. 38 НК РФ дает своеобразное определение основного элемента налогообложения — объекта налогообложения, в котором, между тем, нет определения объекта налогообложения в точном смысле слова; законодатель лишь составил примерный перечень материальных благ и экономических явлений, которые могут быть признаны объектами налогообложения<sup>11</sup>.

Мнение М.В. Карасевой сводится к тому, что определенное материальное благо лишь в том случае имеет смысл признавать объектом налогообложения, если оно исчисляемо и на его основе может быть сформирована некоторая база (как соответствующая характеристика объекта налогообложения).

Е.М. Ашмарина в отношении понятия «объекта налогообложения», указанного в ст. 38 Налогового Кодекса РФ, высказывая свое мнение, приходит к такому выводу, что в этой статье и в некоторых нормах общей и особенной частей НК РФ отсутствует должная корреспонден-

ция<sup>12</sup>. Автор считает, что не понятно, почему законодатель дает определение и подробно характеризует некоторые объекты, оставляя без внимания многочисленные прочие. При этом каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

По поводу понятия «объекта налогообложения» в ст. 38 НК РФ, С.Г. Пепеляев подчёркивает, что это определение недостаточно четкое. Нельзя согласиться с тем, что обязанность по уплате налога возникает в связи с наличием стоимости реализованных товаров. Такая обязанность возникает в случае реализации товаров, а их стоимость является основой для исчисления налоговой базы, отмечает автор<sup>13</sup>.

Следовательно, из высказанных научных рассуждений, а также изложенных в налоговом законодательстве, как азербайджанского, так и других стран, выясняется, что в отношении понятия «объекта налогообложения» позиции расходятся и являются неоднозначными. Для предотвращения противоречий по данному вопросу целесообразно обратиться к установкам налогового-правовой теории.

С.Г. Пепеляевым объект налогообложения определяется как юридические факты, которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог<sup>14</sup>.

Юридические факты теорией государства и права признаны как определенные жизненные обстоятельства (условия, ситуации), с которыми нормы права связывают возникновение, прекращение или изменение правоотношений<sup>15</sup>. Известно, что юридические факты, в свою очередь, делятся на события и действия. Объекты налогообложения следует связывать больше всего с действиями, и действия налогоплательщиков должны быть правомерными, поскольку основаниями налогообложения являются именно правомерные действия. Например, при утверждении в нотариальном порядке процесса принятия наследства (объект налогообложения) лицо обязано выплатить государственную пошлину. С принятием наследства законным наследником, лицо приобретает право собственности (объект налогообложения) на имущество и тем самым данное имущество облагается соответствующим налогом — налогом на имущества.

Юридические факты возникают в ходе развития различных процессов и становятся объектом

<sup>9</sup> Налоговый Кодекс Республики Казахстан с изменениями и дополнениями на 1 января 2013 г. // URL: <http://www.zakon.kz>

<sup>10</sup> Налоговый Кодекс РФ. Часть первая и вторая. М.: Эксмо, 2010. С. 21.

<sup>11</sup> Финансовое право России: учеб. пособие / отв. ред. М.В. Карасева. М.: Юрайт, Высшее образование. 2009. С. 248.

<sup>12</sup> Ашмарина Е.М. Некоторые проблемы современного налогового права России // Государство и право. 2003. № 3. С. 53–54.

<sup>13</sup> Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. С. 89.

<sup>14</sup> Основы налогового права: учеб.-метод. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Инвест-фонд. 1995. С. 49.

<sup>15</sup> Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. М.: Юристъ, 2004. С. 401.



налогообложения. Они возникают в результате производства, оборота (предоставление) и потребления материальных благ, оказания услуг, выполнения работ и т.д. Юридические факты, возникшие в процессе производства материальных благ, являются объектами налогообложения для налога на прибыль и подоходного налога. Материальное производство способствует получению дохода или прибыли, с чем налоговое законодательство и связывает взимание налога на прибыль или подоходного налога.

С.В. Запольский отмечает, что большую и разветвленную группу финансовых обязательств представляют налоговые правоотношения, порождаемые получением прибыли или доходов, облагаемых налогом. Для данной категории юридических фактов характерна одна общая черта — размер финансового бремени, возлагаемого на юридическое и физическое лицо, который предопределяется родом и характером их участия в гражданском обороте<sup>16</sup>. Следовательно, получение прибыли и получение доходов как юридические факты становятся основаниями налогообложения лиц — налогоплательщиков. Отсюда вывод, что именно юридические факты — это объект налогообложения.

Юридические факты, возникшие в процессе предоставления материальных благ, обуславливают взимание некоторых налогов и пошлин. Например, взимание государственных пошлин при отчуждении имущества в нотариальном порядке.

А юридические факты, возникшие в процессе потребления материальных благ, являются основаниями, а точнее объектами налогообложения для выплаты НДС, акцизов, таможенных пошлин, налогов с продаж, поскольку взимание указанных налогов происходит в процессе потребления товаров, работ и услуг.

Е.Н. Евстигнеев выделяет по группам более точное и достаточное количество объектов налогообложения:

- имущественные права: право собственности на имущество, право пользование имуществом и неимущественные права: право на определённый вид деятельности;
- действия (деятельность) субъекта: реализация товаров, операции с ценными бумагами, ввоз и вывоз товаров на территорию страны;
- результаты хозяйственной деятельности: добавленная стоимость, получение дохода, получение прибыли<sup>17</sup>.

По поводу понятия «объекта налога» целесообразно обратить внимание на содержание соответствующей нормы налогового законода-

тельства Турции. Например, в ст. 19 Закона Турции «О налогообложении» от 10 января 1961 г. за № 213 отмечается, что «основанием налогообложения является возникновение события и развитие юридических фактов, с которыми связывают взимание налогов налоговые законы»<sup>18</sup>. Следовательно, согласно требованиям указанного законодательства Турции, взимания налогов (налогообложение) обуславливаются юридическими фактами (юридическими основаниями), которые установлены законами о налогах и событие, способствующее взиманию налога, признано считать объектом налогообложения.

В соответствии с нормами Особенной части Налогового Кодекса Азербайджанской Республики для каждого налога можно определить объекты налога, т.е. юридические факты, обуславливающие налогообложение и предмет налога:

- Получение оборота по реализации товаров, работ и услуг (ст. 159.1. НК АР) — это объект НДС; а товары, работы и услуги — это предмет налога;
- Право собственности на имущество (ст. 196 НК АР) — объект налога на имущество; имущество — предмет налога;
- Право собственности или право пользования на земельный участок (ст. 203.2. НК АР) — это объект земельного налога; земельный участок — это предмет налога;
- Получение оборота от импорта товаров на территорию Азербайджанской Республики (ст. 159.1. НК АР) — объект НДС; товары — предмет налога;
- Получение прибыли (ст. 104 НК АР) — объект налога на прибыль; прибыль — предмет налога;
- Получение дохода (ст. 97.1. НК АР) — это объект подоходного налога; доход — это предмет налога;
- Получение оборота от импорта подакцизных товаров (ст. 184.1.2. НК АР) — это объект акцизов; подакцизные товары — это предмет налога;
- Получение оборота от производства подакцизных товаров (ст. 184.1.1. НК АР) — это объект акцизов; подакцизные товары — это предмет налога;
- Право владения и право пользования транспортными средствами (ст. 209 НК АР) — это объект дорожного налога; транспортные средства — это предмет налога;
- Получение дохода от добычи полезных ископаемых (ст. 215 НК АР) — это объект промыслового налога; полезные ископаемые — это предмет налога.

<sup>16</sup> Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. М.: РАП Эксмо, 2008. С. 116–117.

<sup>17</sup> Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. СПб: Питер. 2008. С. 39.

<sup>18</sup> Yürürlükteki Türk Vergi Kanunları. Hazırlayan Mustafa Tan. İstanbul, Nisan 2007 / Действующие Налоговые Законы Турции. Составитель Мустафа Тан. Стамбул, Апрель, 2007 / на турецком языке. С. 11.



К сожалению, в Особенной Части Налогового Кодекса Азербайджанской Республики по каждому виду налогов законодателем определены не объекты налогообложения, а предметы налога. Хотя названия этих норм именуется как «Объект (ы) налогообложения». Приведём примеры. Согласно ст. 96 НК АР, объектом налогообложения по доходам резидента является налогооблагаемый доход, представляющий собой разницу между совокупным доходом за налоговый год и суммой, вычитаемой из дохода за этот период (это является налоговой базой). Или, согласно ст. 104.1 НК АР, объектом налогообложения налога на прибыль является прибыль предприятия-резидента, которая определяется как разница между всеми доходами и расходами, вычитаемыми из дохода (налоговая база). Далее, согласно ст. 197.1 НК АР, объектом налогообложения по налогу на имущество являются: строения и их части, находящиеся в частной собственности физических лиц, средства водного и воздушного транспорта, принадлежащие физическим лицам-резидентам и т.д. В соответствии со ст. 205 НК АР, объектами налогообложения по земельному налогу являются земельные участки, или согласно ст. 210 НК АР, объектом налогообложения по дорожному налогу являются автотранспортные средства или согласно ст. 215 НК АР, объектом налогообложения по промысловому налогу являются полезные ископаемые и т.д. Таких примеров в Налоговом Кодексе очень много.

Не отрицаем, что предмет налога находится в тесной взаимосвязи с объектом налогообложения. Объект налогообложения выражает юридическую связь между предметом налога и носителем налогового бремени, т.е. налогоплательщиком. Однако это не даёт нам основание отождествлять их.

Предмет налога — это фактическое состояние всего того, что позволяет обложить соответствующими налогами. Например, если объектом земельного налога является право собственности субъекта в отношении земельного участка, то земельный участок — это предмет налога. Налоговое обязательство не возникает, если отсутствует какое-либо отношение субъекта касательно земельного участка, к примеру, если отсутствует право собственности субъекта.

При обложении имущества, земельных участков, а также доходов налогами нетрудно различить объект налогообложения и предмет налога. К примеру, указанные в ст. 97, 98, 99 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики доход является предметом налога, а получение дохода субъектом от предпринимательской деятельности, или от применения наемного труда, либо не от применения наемного труда следует признать объектом налогообложения.

В соответствии со ст. 137 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, доход, приобретенный лицами от совместной деятельности, в соответствии со ст. 197.2. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики основные средства, созданные (приобретенные) в результате совместной деятельности, в соответствии со ст. 200.2. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики здания и строения, находящиеся в общем пользовании, однозначно являются предметами налога. Если обратить внимание на текстовое содержание указанных норм, то можно выделить и объект налогообложения, и предмет налога. Так, доход — это предмет налога, приобретение дохода от совместной деятельности — объект налогообложения; основные средства — это предмет налога, создание (приобретение) в результате совместной деятельности, другими словами, общая собственность — это объект налогообложения; здания и строения — это предмет налога, право владения и пользования — это объект налогообложения.

Следовательно, объект налогообложения и предмет налога тесно взаимосвязаны, но не тождественные понятия.

К сожалению, как самостоятельный элемент, предмет налога Налоговым Кодексом Азербайджанской Республики, в частности, в ст. 12, где перечислены элементы юридического состава налога, не предусмотрен. Именно по этой причине, признанные считать как предметами налога «доход, прибыль, имущество, земля, полезные ископаемые», без каких-либо оснований представляются в этой статье как объектами налогообложения. Это объясняется тем, что законодатель не различает понятия «объект налогообложения» и «предмет налога», либо не признаёт «предмет налога» как самостоятельный элемент.

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

- 1) определение «объекта налогообложения» в ст. 12 НК АР нельзя считать правильным не только с теоретического аспекта, но и исходя из формальной логики;
- 2) несмотря на самостоятельность предмета налога, налоговое законодательство Азербайджанской Республики не признаёт предмет налога как самостоятельный элемент, и все признаки предмета налога относят к объекту налогообложения.

Предметы налога можно разделить на материальные и нематериальные. К материальным предметам следует отнести: имущество, землю, заработок, доход, прибыль, товары, работы, услуги, полезные ископаемые, автомобиль. К нематериальным предметам можно отнести экономические показатели, государственную символику. Все материальные и нематериальные вещи продолжительно или в короткое время, являясь



источником дохода, как правило, являются предметами налога.

Украинский ученый Н.П. Кучерявенко, выступая против отождествления предмета налога и объекта налогообложения, отмечает, что если налогоплательщик имеет определенную юридическую связь с предметом налога, то можно говорить о возникновении налогового обязательства, как результат этой связи<sup>19</sup>.

Цель разграничения понятий «объект налогообложения» и «предмет налога» заключается в том, что именно при наличии этих двух элементов можно определить возникновение налогового обязательства субъекта в соответствии с законодательством. А точнее, можно определить, с какими предметами или благами связано возникновение объекта налогообложения. Неопределённость в законодательстве очень серьёзная проблема и, не устранив его, возникает проблема, которая, в свою очередь, становится причиной многочисленных судебных споров в области налогообложения. Таких примеров очень много. Остановимся на одном из них.

Например, с учётом многочисленных исковых заявлений против Министерства Налогов Азербайджанской Республики и Налогового Департамента города Баку, в которых речь шла о безосновательном обложении дивиденда налогом в случае внесения налогоплательщиками в свой уставный капитал части своей прибыли путём увеличения номинальной стоимости акций без распределения прибыли среди учредителей, Первый Административно-Экономический Суд обратился с Письмом за № 2 inz (81)-196/2011 от 01 июля 2011 г. в Конституционный Суд Азербайджанской Республики<sup>20</sup>.

Дело заключалось в том, что налоговым органом внесение, к примеру, ООО «АзРеСтрахование» в свой уставный капитал части своей прибыли в размере 23.640.000 манат путём увеличения номинальной стоимости акций был расценен как дивиденд (предмет налога). У источника налога из указанной суммы был удержан налог в размере 10%. Истец не был согласен подобным действием налогового органа и обратился с соответствующим требованием в суд. Истец аргументировался тем, что «внесение им в свой уставный капитал части своей прибыли путём увеличения номинальной стоимости акций без распределения прибыли среди

учредителей» и «производство выплат путём распределения чистой прибыли среди учредителей» не могут быть расценены как идентичные действия, и они отличаются друг от друга. Поскольку, согласно, ст. 106-3.5 Гражданского Кодекса АР, решение о дивидендах и порядок их выплаты принимается по представлению Совета Директоров общим собранием общества и только на основании данного решения в момент распределения сумм среди учредителей удерживается налог. Далее истец подчёркивал, что банками, страховыми компаниями при внесении части чистой прибыли в свои уставные капиталы чистая прибыль не распределяется среди учредителей или акционеров, не производятся денежные или иные выплаты и в таком случае данное не может быть расценено как получение дивиденда и таким образом, объекта налогообложения как такового нет и, что обложение налогом у источника той части чистой прибыли, которая вносится в уставный капитал без распределения её среди учредителей противоречит требованиям НК АР.

В связи с указанной проблемой Первый Административно-Экономический Суд обратился с просьбой в Конституционный Суд Азербайджанской Республики для толкования требований ст. 13.2.15 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, где установлено понятие дивиденд, и для внесения ясности выражения «распределение чистой прибыли или доходов среди акционеров». Поскольку указанные выражения в судебной практике судьями трактуются по-разному и подобная ситуация при рассмотрении споров создаёт трудности.

Пленум Конституционного Суда Азербайджанской Республики от 7 декабря 2011 г. принимает Постановление «О толковании статьи 13.2.15 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики», где подчёркивается, что, «так как чистая прибыль юридического лица не распределяется между акционерами в виде дивиденда, не уплачивается акционерам и не меняет процентное соотношение акций акционеров, ее направление на увеличение уставного капитала не охватывается понятием дивиденда, предусмотренным в статье 13.2.15 НК, то и положения налогового законодательства по привлечению дивидендов к налогу не распространяются на данные операции»<sup>21</sup>.

Несмотря на принятое постановление Пленумом Конституционного Суда Азербайджанской Республики, объект налогообложения в указанном случае налицо и этого отрицать

<sup>19</sup> Дамирчиев М.И., Кучерявенко Н.П., Рагимова С.М. Налоговое право Азербайджанской Республики: учеб. пособие / отв. ред. д.ю.н., проф. А.М. Касумов. Баку: Ганун, 2009. С. 138.

<sup>20</sup> Письменное обращение от 01 июля 2011 г. за № 2 inz (81)-196/2011 судьи Первого Бакинского Административно-Экономического Суда Бахышевой В.А. в Конституционный Суд Азербайджанской Республики. Архив Бакинского Первого Административно-Экономического Суда. Дело № 2 inz (81)-514/2012 от 06 марта 2012.

<sup>21</sup> Постановление Пленума Конституционного Суда Азербайджанской Республики от 7 декабря 2011 г. «О толковании статьи 13.2.15 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики» <http://www.constcourt.gov.az/decisions/214>.



нельзя, и поэтому целесообразно обратить внимание на следующие моменты.

На мой взгляд, причиной, способствовавшей предъявлению подобных исковых заявлений, является содержание ст. 12.3. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, где понятие «объект налогообложения» сформулировано не в должном порядке: «Объект налогообложения — это доход, прибыль, земля, полезные ископаемые, стоимость предоставляемых товаров, работ и услуг, а также иные объекты налогообложения, определенные настоящим Кодексом». Выходит, что налогоплательщики столкнулись с проблемой, когда законодателем неправильно сформулировано понятие «объект налогообложения» и не определено вовсе понятие «предмет налога».

Следует отметить, что, во-первых, дивиденд — это один из разновидностей доходов от непредпринимательской деятельности, которого, как разновидность дохода, следует причислять к основному элементу юридического состава налога — предмету налога. Соответственно, получение дивиденда является объектом налогообложения, не менее важный и основной элемент юридического состава налога.

Во-вторых, дивидендом, согласно второй части ст. 13.2.15. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, не признаются:

- а) доход, полученный в результате раздела имущества в связи с ликвидацией юридического лица;
- б) выплаты, связанные с распределением акций без изменения процентного соотношения акций акционеров;
- в) отзыв акций (частей) в пределах их номинальной стоимости.

В-третьих, аргументы банков и страховых компаний о том, что «при внесении части чистой прибыли в свои уставные капиталы чистая прибыль не распределяется среди учредителей или акционеров, не производятся денежные или иные выплаты и потому данное не может быть расценено как получение дивиденда и таким образом, объекта налогообложения как такового нет», не обоснованы. Поскольку истцы неправильно трактуют содержание «объекта налогообложения». Объект налогообложения, как было указано выше, — это возникновение события и развитие юридических фактов, с которыми налоговое законодательство связывает взимание налогов. Юридическим фактом в данном случае является внесение общества в свой уставный капитал части своей прибыли путём увеличения номинальной стоимости акций, в момент которого, согласно ст. 77.2 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, возникает налоговое обязательство. К тому же, факт

увеличения номинальной стоимости акций был конкретно документально подтвержден соответствующей регистрацией Государственным Комитетом Азербайджанской Республики по Ценным Бумагам.

Далее, согласно ст. 134 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, налогоплательщик, ведущий учёт по расчётному методу, обязан учитывать свои доходы применительно к моменту приобретения права на получение дохода независимо от фактического времени получения дохода. Внесение общества в свой уставный капитал части своей прибыли путём увеличения номинальной стоимости акций должно быть признано как получение дохода, т.е. объектом налогообложения.

В гражданском праве по этому поводу отмечено, что внесение вклада в уставный капитал акционерного общества означает в то же время совершение договора купли-продажи акций<sup>22</sup>.

Как видно из вышеизложенного, разграничение объекта налогообложения от предмета налога имеет как теоретическое, так и практическое значения. Это позволяет активно пресекать попытки налогоплательщиков уклониться от налогов, обеспечивает полноту декларированных предметов налога — земли, имущества, доходов, прибыли, оборотов. С другой стороны, значение определения и разграничения указанных элементов заключается в том, что это не позволит принуждать налогоплательщика платить более одного раза налог одного вида из одного и того же предмета.

На мой взгляд, необходимо скорректировать и изменить текстовое содержание понятия «объекта налогообложения» в ст. 12.3. Налогового Кодекса Азербайджанской Республики, поскольку, как удалось выяснить, оно совпадает с понятием «предмета налога». Понятие «объекта налогообложения» должно быть сформулировано и воспроизведено в указанном ниже порядке: «Объект налогообложения — это имущественные и неимущественные права, право осуществлять деятельность, приобретение права на получение дохода (прибыли), а также результаты хозяйственной и иной деятельности, являющиеся основанием выполнения налогового обязательства налогоплательщиком и обуславливающие налогообложение».

В отдельный пункт ст. 12 Налогового Кодекса Азербайджанской Республики необходимо включить самостоятельный элемент «предмет налога», а также раскрыть его содержание. Предлагается воспроизвести содержание «предмета налога» в следующем порядке: «Предмет налога — это фактическое состояние

<sup>22</sup> Гражданское право: учебник: в 3 т. Т. 1 / Н.Д. Егоров, И.В. Елисеев и др. / отв. ред. А.П. Сергеев, Ю.К. Толстой. М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2005. С. 181.



всего того, что облагается налогом, к которым отнесены доход, прибыль, земельный участок, имущество, полезные ископаемые, товар, работа, услуга, транспортные средства и другие, материальные и нематериальные блага, предусмотренные Налоговым Кодексом.

### Библиография:

1. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. — М.: Магистр, 2009. — 576 с.
2. Ашмарина Е.М. Некоторые проблемы современного налогового права России // Государство и право. 2003. № 3. — С. 53–54.
3. Воронова Л.К., Мартъянов И.В. Советское финансовое право: учеб. пособие. — Киев: Вища школа, 1983. — 240 с.
4. Гражданское право: учебник: в 3 т. Т. 1 // Н.Д. Егоров, И.В. Елисеев и др. / отв. ред. А.П. Сергеев, Ю.К. Толстой. — М.: ТК Велби, изд-во «Прспект», 2005. — 776 с.
5. Дамирчиев М.И., Кучерявенко Н.П., Рагимова С.М. Налоговое право Азербайджанской Республики: учеб. пособие / отв. ред. д.ю.н., проф. А.М. Касумов. — Баку: Ганун, 2009. — 424 с.
6. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. — СПб.: Питер, 2008. — 304 с.
7. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: учебник для вузов. — М.: Юстицинформ, 2006. — 320 с.
8. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. — М.: РАП Эксмо, 2008. — 160 с.
9. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права: учебник. — М.: Юрист, 2004. — 512 с.
10. Налоговое право: учеб. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. — 608 с.
11. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. — М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. — 495 с.
12. Основы налогового права: учеб.-метод. пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Инвестфонд, 1995. — 496 с.
13. Финансовое право России: учеб. пособие / отв. ред. М.В. Карасева. — М.: Юрайт, Высшее образование, 2009. — 369 с.
14. Финансы: учеб. пособие / под ред. А.М. Ковалевой. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 416 с.
15. Эриашвили Н.Д. Финансовое право: учебник. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2008. — 575 с.

### References (transliteration):

1. Aronov A.V., Kashin V.A. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posobie. — M.: Magistr, 2009. — 576 s.
2. Ashmarina E.M. Nekotorye problemy sovremennogo nalogovogo prava Rossii // Gosudarstvo i pravo. 2003. № 3. — S. 53–54.
3. Voronova L.K., Mart'yanov I.V. Sovetskoe finansovoe pravo: ucheb. posobie. — Kiev: Visha shkola, 1983. — 240 s.
4. Grazhdanskoe pravo: uchebnik: v 3 t. T. 1 // N.D. Egorov, I.V. Eliseev i dr. / отв. red. A.P. Sergeev, Yu.K. Tolstoi. — M.: TK Velbi, izd-vo «Prospekt», 2005. — 776 s.
5. Damirchiev M.I., Kucheryavenko N.P., Ragimova S.M. Nalogovoe pravo Azerbaidzhanskoi Respubliki: ucheb. posobie / отв. red. d.yu.n., prof. A.M. Kasumov. — Baku: Ganun, 2009. — 424 s.
6. Evstigneev E.N. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posobie. — SPb.: Piter, 2008. — 304 s.
7. Enaleeva I.D., Sal'nikova L.V. Nalogovoe pravo Rossii: uchebnik dlya vuzov. — M.: Yusticininform, 2006. — 320 s.
8. Zapol'skii S.V. Diskussionnye voprosy teorii finansovogo prava: monografiya. — M.: RAP Eksmo, 2008. — 160 s.
9. Matuzov N.I., Mal'ko A.V. Teoriya gosudarstva i prava: uchebnik. — M.: Yurist', 2004. — 512 s.
10. Nalogovoe pravo: ucheb. posobie / pod red. S.G. Pepelyaeva. — M.: ID FBK-Press, 2000. — 608 s.
11. Nalogi i nalogooblozhenie: ucheb. posobie / pod red. I.G. Rusakovoi, V.A. Kashina. — M.: Finansy, YuNITI, 1998. — 495 s.
12. Osnovy nalogovogo prava: ucheb.-metod. posobie / pod red. S.G. Pepelyaeva. — M.: Investfond, 1995. — 496 s.
13. Finansovoe pravo Rossii: ucheb. posobie / отв. red. M.V. Karaseva. — M.: Yurait, Vysshee obrazovanie, 2009. — 369 s.
14. Finansy: ucheb. posobie / pod red. A.M. Kovalevoi. — M.: Finansy i statistika, 2006. — 416 s.
15. Eriashvili N.D. Finansovoe pravo: uchebnik. — M.: YuNITI-DANA, Zakon i pravo, 2008. — 575 s.

Материал получен редакцией 8 мая 2013 г.