

СООТНОШЕНИЕ ПОНЯТИЙ "СПОСОБ ВЗИМАНИЯ НАЛОГА" И "ТЕХНИКА ОБЛОЖЕНИЯ" НА ПРИМЕРЕ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ

Е.В. КУДРЯШОВА

Кудряшова Е.В., старший преподаватель кафедры финансового права Финансовой академии при Правительстве РФ, кандидат юридических наук.

Способ взимания налога - термин, который можно встретить в литературе в связи с классификацией налогов на прямые и косвенные. Способ взимания налога наряду со способом определения податной способности лиц и перелагаемостью является одним из критериев классификации <1>. Однако совершенно очевидно, что вопрос о способе взимания налога представляет интерес для юридической науки не только в целях теоретической классификации налогов на прямые и косвенные. Четкое представление о способе взимания налога и его особенностях для конкретного вида налогов помогает правильно сформулировать нормы о налогах и правильно применить уже существующие нормы на практике.

<1> Подробнее о классификации налогов на прямые и косвенные, о применении в законодательстве и практике категории "косвенные налоги" см.: Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика. М.: Волтерс Клувер, 2006.

Среди ученых-юристов и финансистов нет единого мнения о том, что есть способ взимания налога. Наиболее распространенными являются следующие три точки зрения.

Изначально в качестве способов взимания налогов рассматривались взимание налогов по кадастру (прямые налоги) и взимание налогов по тарифу (косвенные налоги). С.И. Иловайский приводит мнение немецкого автора Вагнера, который пытается объяснить различия между прямыми и косвенными налогами, исходя из "основания назначения и взимания налогов". Вагнер считал, что с точки зрения способа назначения и взимания прямые налоги назначаются и взимаются на основании постоянных или считаемых за постоянные данных, заранее определенных, т.е. по кадастрам. Напротив, косвенные налоги взимаются на основании единичных, изменяющихся, более или менее случайных, а потому не определенных заранее данных <2>.

<2> Иловайский С.И. Косвенное обложение в теории и практике. Вып. 1. Одесса, 1892. С. 10. Нужно отметить сходство данного определения способа взимания с понятиями постоянной и случайной платежеспособности.

Способ взимания налога может пониматься как выбор объекта налога. К косвенным налогам в данном случае относятся налоги, которые вытекают из хозяйственных актов, оборотов, финансовых операций <3>.

<3> Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника. М., 1995. С. 45; Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. М.: Норма, 2001.

Третий подход предполагает, что наиболее существенным для способа взимания налога является вопрос о налогоплательщике и носителе налога - вопрос о том, "существует ли прямое юридическое отношение или есть тут чье-либо посредничество" <4>.

<4> Лебедев В.А. Финансовое право. Т. 1. СПб., 1882. С. 465. Аналогичную точку зрения см.: Cedric Sandford Economics of public finance. 4th edition. Pergamon Press. 1992. P. 118.

Все три приведенные точки зрения совершенно обоснованно, по мнению автора настоящей статьи, подвергались критике.

Согласно первому подходу, где под способом понимаются основания назначения и взимания, к прямым налогам должны быть отнесены те, которые взимаются периодически, посредством именных списков плательщиков и по заранее определенным признакам. В основу их кладется оценка облагаемых предметов, и прямые налоги в этом смысле называют еще оценочными, а в дореволюционном русском законодательстве и литературе окладными. Косвенные налоги согласно этому подходу уплачиваются населением вне всякой связи со сроками обычно при покупке товара по установленному для таких налогов тарифу. Отсюда их наименование - тарификационные, или, по русскому законодательству, неокладные <5>. Однако в различных странах и в разное время способы взимания разных налогов не одинаковы, и это приводит к результату, что один и тот же налог может быть отнесен и к прямым, и к косвенным одновременно. В частности, налог с наследования и дарения по своим основным признакам, несомненно, является прямым налогом, но если в основу классификации положен способ взимания налога, заключающийся в периодичности, оценочном или тарифном принципе взимания налога, постоянстве и непостоянстве признаков платежеспособности, то этот налог должен быть отнесен к косвенным, потому что он взимается не периодически и не по спискам и кадастрам <6>. В отношении кадастра и тарифа многими авторами убедительно было доказано, что они не являются взаимоисключающими понятиями. Видимо, поэтому в настоящее время такое различие редко встречается в литературе.

<5> Болдыев Г.И. Лекции по финансовой науке. М.: Фин. изд. НКФ СССР, 1928. С. 102.

<6> Болдыев Г.И. Лекции по финансовой науке. М.: Фин. изд. НКФ СССР, 1928. С. 104.

Способ взимания налога вряд ли можно сводить только к выбору объекта обложения - вторая точка зрения на способ взимания налога. Как справедливо замечает М.Н. Соболев, "совпадение взимания налога с каким-либо объектом не есть дело усмотрения государства. Оно вытекает из мысли, что наличие данного объекта дает право умозаключить об известной налогоспособности" <7>. Способ уплаты налога вряд ли может ограничиться только вопросом о выборе объекта налога, поскольку для некоторых налогов акцент смещается в сторону субъекта налога, характеристики которого приобретают ключевое значение.

<7> Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. Пролетарий, 1925.

В зависимости от значения объекта некоторыми авторами предлагалась самостоятельная классификация налогов. А.А. Соколов предлагал делить налоги по степени персональности и объектности на персонально-окладные и объектные или неокладные. В объектных или неокладных налогах законодатель отказывается от попытки установить действительного плательщика налога. Соколов при этом замечает, что "деление налогов по степени их большей или меньшей персональности или объектности до известной степени охватывает и деление налогов по признаку их большей или меньшей переложимости, так как именно налоги, являющиеся высшей формой персонального обложения, менее переложимы, а объектные налоги, наоборот, являются наиболее переложимыми" <8>. Аналогичную классификацию налогов на персональные налоги и налоги "in rem" можно встретить в

иностранной литературе <9>. Персональные налоги - это налоги, которые связаны с платежеспособностью субъекта. Под налогами *in rem* понимаются те, которые непосредственно связаны с объектом как таковым, т.е. налоги на приобретение, налоги на реализацию, налоги на владение имуществом независимо от характеристик владельца или лица, осуществляющего сделку.

<8> Соколов А.А. Теория налогов. М: Фин. изд. НКФ СССР, 1928. С. 40.

<9> Musgrave R. and Musgrave P. Public finance in theory and practice. McGraw-Hill Book Company, 1984. P. 223.

Выбор объекта налогообложения первичен и связан с фундаментальными вопросами налогообложения о способности к уплате налога и об удобстве налога. Далее в зависимости от избранного объекта налогообложения и характеристик субъекта налога подбирается способ уплаты налога, связывающий объект и субъект налога. Способ взимания налога учитывает значение субъекта и объекта обложения, и здесь же расставляются соответствующие акценты.

Очевидно, что косвенные налоги всегда более тесно связаны с объектом налога, нежели с субъектом налога. Косвенные налоги чаще всего будут являться объектными согласно классификации Соколова, что вызывает немало проблем в их применении.

Наконец, третья точка зрения, которая предполагает, что способы взимания прямых и косвенных налогов отличаются в зависимости от того, взимается ли налог напрямую или через посредство третьего лица, также может быть подвергнута критике. Хотя этот критерий, на наш взгляд, больше, нежели предыдущие, дает представление именно о способе взимания налога. Наличие налогоплательщика между носителем налога и бюджетом определяет "косвенный" характер взимания налога. "Косвенный" здесь означает взимаемый не прямо с носителя налога, а через посредство третьего лица. В инструкции, изданной во исполнение Декрета Третьей Французской республики, от 22 декабря 1879 года было указано, что "косвенными налогами именуются потому, что налагаются в общем на объекты потребления или оказанные услуги и только с этого момента могут быть выплачены косвенно теми, кто хочет потреблять определенную продукцию или пользоваться услугами, облагаемыми налогом" <10>.

<10> Текст общей финансовой инструкции (Instruction generale des finances). Цит. по: Винницкий Д.В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. М.: НОРМА, 2002. С. 52.

К сожалению, последовательность разделения налогов на прямые и косвенные в зависимости от наличия "посредника" между бюджетом и носителем может быть разрушена, если вспомнить о существовании еще одной категории доходов государства, которую обычно относят к косвенному обложению. Речь идет о фискальных монополиях, которые являются совершенно самостоятельным способом обложения, выделяющимся из общей картины <11>. Фискальные монополии <12> более или менее отвечают критериям косвенных налогов по способу определения платежеспособности и перелагаемости, но совершенно не подходят под классификацию по способу взимания.

<11> Микеладзе П.В. Косвенные налоги. Ленинград, 1927. С. 8.

<12> В том случае, если целью монополии является извлечение государственных доходов (путем установления монопольных цен и получения монопольной сверхприбыли), мы будем иметь фискальные монополии, которые могут быть в виде монополии на

производство, монополии на переработку и монополии оптовой и розничной продажи. Фискальные монополии следует отличать от регалий, где целью является удовлетворение общественных потребностей (см.: Микеладзе П.В. Косвенные налоги. Ленинград, 1927. С. 8).

Можно возразить, что фискальная монополия - вообще не налог, однако придется признать, что сущность получения доходов государства практически та же. В частности, с юридической точки зрения изъятие части дохода граждан в рамках фискальной монополии формально подпадает под определение налога как законного обязательного отчуждения части собственности гражданина на началах индивидуальной безвозмездности (т.к. цена завышается и не является эквивалентной) и в целях финансового обеспечения деятельности государства. Фискальная монополия не обладает элементами, присущими налогу, - это пример, когда есть носитель налога, но отсутствует обязанное лицо - налогоплательщик в обычной для него роли. Таким образом, косвенное обложение возможно при наличии только носителя налога и отсутствии налогоплательщика. Обложение налогом с участием налогоплательщика и носителя налога часто обозначается более узким понятием "акцизный способ обложения".

В последнее время в силу целого ряда причин акцизному способу отдается предпочтение. В частности, фискальные монополии - очень жесткий подход к собиранию доходов, т.к. они обеспечивают государству доход, который не может быть получен даже с помощью налогообложения в условиях конкуренции, в то же время чистые доходы бюджета от фискальных монополий трудно поддаются учету. Фискальные монополии подвержены многочисленным злоупотреблениям и не способствуют налаживанию учета хозяйственной деятельности предприятий. Фискальные монополии могут обременить государство дополнительными задачами помимо получения доходов. В 1921 г., когда в СССР вновь вводились косвенные налоги, у Правительства была возможность вместо акцизного обложения ввести ряд государственных фискальных монополий производства и продажи продуктов широкого потребления. Между тем, устанавливая монополию, государство взяло бы на себя обязательство перед населением снабдить его этим продуктом. Введение акцизной системы в 1921 г. было обусловлено также тем, что промышленность страдала отсутствием правильного учета. Надзор за взиманием акцизов был неразрывно связан с учетом, что должно было благотворно сказаться на хозяйственной стороне промышленности <13>.

<13> Лебедев П.М. Организация и техника косвенного обложения. М., 1928. С. 11.

Фискальная монополия - также способ обложения, однако он связывает не объект и субъект налога, а носителя налога напрямую с государством.

Некоторые авторы полагают, что с развитием системы удержания налога с дохода у источника выплаты стало возможным относить подоходный налог, который всегда считался классическим примером прямого налога, к косвенным налогам <14>. Сложно отрицать сходство удержания налога у источника и способа взимания косвенных налогов, но, вероятно, такой подход является излишне радикальным и фокусируется только на администрировании налогов.

<14> David Walker. The direct-indirect tax problem: fifteen years of controversy // Public finance. Vol. 10. 1995. N 1. P. 153.

Действительно, часто в литературе критерий разделения налогов по способу их взимания называют "административно-техническим", но это не совсем отражает суть способа взимания косвенных налогов. Если принимать во внимание только административные

аспекты, то тогда способов взимания налога будет не два, а четыре. Профессор В.А. Кашин перечисляет четыре возможных способа взимания налогов: кадастровый, самоначисление (декларационный), административный и авансовый (или удержание "у источника").

В.А. Кашин считает, что, когда мы говорим о прямых и косвенных налогах, речь идет вообще не о способе взимания налога, а о "форме присвоения государством части национального дохода". В.А. Кашин пишет: "Различия между прямой и косвенной формой присвоения государством части национального дохода является фундаментальным принципом, на котором основываются все существующие классификации налога" <15>. "Форма присвоения национального дохода" - понятие размытое, далекое от финансовой науки и применимое только в области макроэкономики. Что же касается четырех приведенных способов взимания налога, то, наверное, они отражают только административный аспект налогообложения, обеспечивающий поступление налога в казну государства, игнорируя при этом связь между объектом и субъектом налога.

<15> Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. М.: Международные отношения, 1983. С. 15.

Ни один из перечисленных подходов не дает исчерпывающей характеристики "способа взимания налога". Можно предположить, что под способом взимания налога должны пониматься общие для данной группы налогов механизмы, обеспечивающие поступление в бюджет части имущества граждан в виде налога и связанные с этим административные процедуры в совокупности.

Особенности способа взимания косвенных налогов сводятся к следующим:

- обязанности по исчислению, удержанию и уплате в бюджет налога возложены на налогоплательщика, который имеет законодательно закрепленную возможность переложения налога на носителя налога;

- наиболее удобным моментом переложения налога на носителя является обмен товаров и услуг, поэтому косвенные налоги тесно связаны с объектом обложения.

Для того чтобы понять суть способа взимания косвенных налогов, рассмотрим его развитие и причины формирования названных особенностей.

Способ обложения косвенных налогов, в частности наиболее традиционный акцизный способ, исторически развился из государственного откупа. Первоначально финансовое хозяйство носило частный характер. И косвенные налоги относились к явлениям частного хозяйства. Например, взималась плата за регистрацию факта покупки. Взимались деньги за пользование со стороны торговцев рынками и пристанями, что положило начало взиманию таможенных пошлин. Так как налоги носили частнохозяйственный характер, собирание их производилось не иным способом, как и все частнохозяйственные доходы государства, т.е. сдачей в аренду или на откуп <16>. Все косвенные налоги в Греции отдавались на откуп. Откупщик за определенную сумму покупал право собирать подати в течение года, с одной стороны рискуя своим имуществом в случае недобора, но с другой - имея шанс на выгоду <17>. Откуп первоначально, когда предметом его были частные имения и доходы императора, был частноправовым институтом, с использованием откупа в области государственных финансов терминология и регулирующие нормы становятся иными. Еще в Римской империи откуп вызывал постоянные жалобы народа на злоупотребления публиканов, что привело Нерона к идее уничтожения вообще всех косвенных налогов. Его идея, конечно, была неисполнимой, поэтому Нерон ограничился несколькими реформами <18>.

<16> Гензель П. Очерки по истории финансов. Вып. 1. Древний мир. М., 1913.

<17> Ростовцев М. История государственного откупа в Римской империи. СПб., 1899. С. 3.

<18> Ростовцев М. История государственного откупа в Римской империи. СПб., 1899. С. 61.

В России государственный откуп существовал довольно долго. Правительство ввело с конца XVIII в. систему отдачи на откуп питейных сборов. Такая система взимания дохода с питей при помощи откупов в различных видах существовала в 1855 г. во всех губерниях европейской России и Сибири, за исключением трех. Государственный откуп регулировался Положением об акцизно-откупном комиссионерстве. Заготовленное казной вино отпускалось содержателю откупа по определенной цене в назначенном для каждого города и уезда количестве для дробной продажи из определенного числа питейных заведений. За право этой продажи откупщик обязан был вносить в казну объявленную на торгах акцизно-откупную сумму. Казна, сдававшая на откуп определенную местность, определяла число мест продажи питей, порядок продажи, размер откупной суммы, подлежащей взносу, и т.д. <19> Контракт на откуп заключался на торгах правительственными органами с откупщиком. По условиям винного откупа в России откупщик не являлся частным лицом и именовался "коронным поверенным", т.е. доверенным царя с весьма широкими полномочиями. Легальным источником доходов откупщика являлись: 1) изготовление и реализация алкогольных напитков пониженной крепости; 2) харчевная продажа (закуски); 3) денежные штрафы с корчемников - лиц, нарушавших закон (изготавливавших и вне кабака продававших спиртные напитки). Однако основные доходы откупщики получали за счет обмера, обсчета, фальсификации водки <20>.

<19> Миропольский Д.А. Косвенные налоги в России 1855 - 1880. СПб., 1880. С. 2.

<20> Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юрист, 2001. С. 104.

Система откупа, существовавшая в России, страдала от множества злоупотреблений, в частности откупщики допускали незаконную торговлю и облагали ее платежами в свою пользу. В результате с 1863 г. в России была введена акцизная система взимания питейного сбора.

Акцизная система заменила систему откупа, где откупщик выступал посредником и имел соответствующий статус акцизно-откупного комиссионера или "коронного поверенного". Как при откупе, так и при акцизной системе существует обязанное лицо, которое несет обязательства перед казной, но фактически взимает налог с третьих лиц. При откупной системе откупщик заинтересован собрать больше налогов с носителей, чем он заплатил в бюджет, при акцизной системе в силу законно установленной возможности переложения обязанное лицо взимает только установленную сумму налога. С одной стороны, обязанное лицо не заинтересовано в том, чтобы взимать большую сумму налога (так как это делает товары дороже и менее конкурентоспособными), с другой стороны, налогоплательщик не заинтересован в том, чтобы уклоняться от налога и нести ответственность, т.к. налог может быть законно переложен на конечного потребителя. Соответственно, акцизная система устраняет заинтересованность юридического плательщика в том, чтобы взимать больше или меньше налога с носителя, чем установлено законами. Налогоплательщик при акцизной системе может быть заинтересован в реализации корчемных продуктов (не обложенных налогом продуктов), но это уже относится к области контроля.

Самый совершенный из существующих косвенных налогов НДС признан самоадминистрирующимся налогом. Здравый смысл подсказывает, что исчислить, собрать и уплатить налог, бремя которого в соответствии с законом перелagается на другое лицо,

разумнее, нежели подвергаться опасности наложения санкций, бремя которых целиком и полностью ляжет на налогоплательщика. Безусловно, отказываясь выполнять свои обязанности, налогоплательщик может быть движим соображениями недобросовестной конкуренции или получения дополнительной прибыли (в размере суммы не уплаченного в бюджет налога), а также исходить из сокращения "отвлеченных" сумм на уплату налога, который не сразу будет возмещен за счет потребителей. Тем не менее, даже учитывая все эти возможности, субъект скорее согласится уплатить налог, чем понести бремя санкций за неуплату.

С точки зрения налоговой администрации на плательщика косвенного налога возложены три основные обязанности: 1) исчислить сумму налога и включить ее в цену товара; 2) собрать налог; 3) уплатить налог в бюджет. Данный набор функций предполагает также, что субъект косвенных налогов обычно несет ответственность за неуплату налогов, не неся при этом бремени налога <21>. Налогоплательщик в косвенных налогах - не посредник (как это было при откупе), а обязанное лицо, несущее ответственность перед бюджетом и не имеющее никаких обязательств перед носителем налога. Косвенный налог взимается с обязанного лица, которое имеет возможность переложить налог на носителя. Фиск гарантированно обеспечивает свои интересы и получает налог с налогоплательщика под угрозой наложения санкций. Налогоплательщик исчисляет, собирает в составе цены и уплачивает налог в бюджет, чем облегчает сбор налога для государства. Фиску не приходится иметь дело с массой мелких потребителей - плательщиков, что крайне упрощает и удешевляет налоговую бухгалтерию <22>.

<21> Налоговый агент выполняет практически те же функции с той лишь разницей, что он не перелагает налог, не включает его в цену товара и не несет ответственность (или несет особую пониженную ответственность) непосредственно за неуплату налога.

<22> Болдыев Г.И. Лекции по финансовой науке. М.: Фин. изд. НКФ СССР, 1928. С. 108.

Поскольку переложение налога возможно в процессе обмена, для косвенных налогов характерна тесная связь с объектом налогообложения. Обычно косвенные налоги связаны не с абстрактной реализацией, а с осуществлением каких-либо действий с конкретным предметом потребления. Во второй половине XX в. объект налогообложения косвенными налогами расширен за счет включения в него услуг и ряда операций, которые считаются реализацией услуг или реализацией конкретных предметов потребления (реализация авторских прав, реализация электроэнергии, использование материалов для собственных нужд). Из объектного характера косвенных налогов вытекает целый ряд проблем юридической техники.

Акцизный способ допускает четыре формы взимания: 1) обложение по площади посева сырья; 2) обложение по характеристикам средств производства, служащим для выработки данного продукта (например, заторные чаны в пивоваренной промышленности); 3) обложение по характеристикам сырья или полуфабрикату (например, солода для акциза с пива); 4) по готовому продукту <23>. Первые три формы исходят из предположения, что из известного количества сырья может быть получено определенное количество готовых продуктов, или из того, что при данных характеристиках орудий в известный срок может быть изготовлено определенное количество продуктов. Четвертая система учитывает фактический выход готовой продукции.

<23> См.: Микеладзе П.В. Косвенные налоги. Ленинград: Фин. изд. НКФ СССР, 1927. С. 18; Лебедев П.М. Организация и техника обложения. М., 1928. С. 11.

Наиболее сложно с точки зрения юридической техники описать объект обложения при первых трех формах взимания косвенного налога. Например, немецкие законы об акцизах когда-то пестрели пространными, длинными и туманными описаниями процесса изготовления пива и описаниями, какой именно солод облагается акцизом и какой нет <24>.

<24> В качестве иллюстрации сказанного приведу порядок обложения водки в Германии в 1810 г.: "При установлении ставок налога на водку предполагали, что из одного шеффеля пшеницы получали 18 кварт водки, из шеффеля ржи - 14 кварт, из ячменя - 12 кварт и что перегонный куб в течение 24 часов превращает 1/4 материала, измеряемого его вместимостью, в водку (50% крепости). Соответственно этому налог взимался за 24 часа с 20 кварт вместимости куба в размере 4 хороших грошей 3 пфеннигов при выкурке из зерна, при выкурке же из картофеля уплачивалось 5 хороших грошей с 20 кварт вместимости куба. Кроме этого, при перемоле зерна на мельнице учитывалось количество ежемесячного потребления материала, и, если оказывалось, что по расчету на шеффель пшеницы 3 хороших гроша налога, на шеффель ржи 2 хороших гроша 4 пфеннига и на шеффель ячменя 2 хороших гроша, приходилось внести в казну больше, нежели уплачено было в виде налога по объему куба, - плательщик должен был доплатить недостающую сумму". (см.: Фридман М.И. Современные косвенные налоги на предметы потребления. СПб., 1908. Т. 1. С. 340). Данный пример ярко иллюстрирует связь косвенного налога с качествами товара, работы и услуги, являющихся неотъемлемой составляющей объекта.

Современное законодательство в основном отказалось от первых трех форм, поскольку нарушалась равномерность обложения на единицу продукта, так как выход продукта зависит от его качества и технических характеристик. Для фиска расхождение теоретических и действительных размеров обложения подакцизных продуктов невыгодно. Момент взимания налога отдалялся от момента перехода товара к потребителю. Наконец, такой порядок обложения водки вызывал недовольство со стороны налогоплательщиков. В условиях изменения технологии для осуществления контроля недостаточно руководствоваться такими пространными описаниями и от налоговых чиновников требовались специальные знания в области технологии производства. Кроме того, контроль за всеми процессами производства и выявление соотношения их с описаниями объекта вызывал необходимость грубого вмешательства в производство со стороны податных чиновников. Один из авторов того времени писал о правилах надзора 1819 г.: "Совершенно иной принцип бросается в глаза. Теперь мы находимся при начале системы абсолютизма и возобновления надзора за гражданами, когда в каждом плательщике видят злонамеренного обманщика и нарушителя законов" <25>. Все эти причины обусловили переход к обложению готового продукта. Обложение по готовому продукту дало возможность введения дифференцированных ставок в зависимости от ставок и ценности продукта <26>.

<25> Фридман М.И. Современные косвенные налоги на предметы потребления. СПб., 1908. Т. 1. С. 344.

<26> Лебедев П.М. Организация и техника косвенного обложения. М., 1928. С. 23.

Конечно, сегодня абсурдные примеры излишне подробных описаний объекта налога ушли в прошлое, но принцип связи косвенных налогов с качествами реализуемых товаров остался, и описать объект налогообложения по-прежнему нелегко.

Подводя итог, определим способ взимания налога и технику обложения следующим образом.

Способ взимания налога является связующим звеном между элементами налога и описывает механизм, обеспечивающий переход части имущества граждан к государству в виде налога.

Способ взимания косвенного налога отличается тем, что налогоплательщик не является "посредником" или "сборщиком" косвенного налога, он обязан исчислить, удержать и уплатить в бюджет налог, одновременно имея возможность переложить налог в процессе обмена товаров и услуг на носителя налога. Косвенные налоги отличаются более тесной связью с объектом налога.

Техника налогообложения обеспечивает учет объекта обложения и призвана предотвратить уклонение от налогообложения. Техника налогообложения является регламентацией действий налогоплательщика для целей налогового контроля. Техника обложения может быть собственной для каждого налога.

Косвенные налоги отличаются сложной техникой обложения и не опираются на нормы бухгалтерского учета. В число приемов техники косвенного налогообложения входят как формальные, так и специфические способы учета.

Настоящая статья, скорее, открывает дискуссию о том, что следует понимать под способом взимания налога и техникой обложения. Однозначно можно констатировать только тот факт, что способ взимания налога и техника обложения имеют важное правовое значение. Они определяют особенности норм о тех или иных видах налогов, а также правильное их применение в практике судов и обеспечение защиты прав налогоплательщиков.