

ВВЕДЕНИЕ

Налоговая система современной России находится на заключительном этапе своего реформирования, хотя и сегодня не лишена множества недостатков. Основная масса проблем традиционно связана с несовершенством нормативной базы в области как налогового, так и гражданского права, которое позволяет использовать пробелы налогового законодательства для уклонения от уплаты налогов. Поэтому от качества исполнения нормативной базы зависит пополняемость бюджета, а значит и стабильность национальной экономики.

Для эффективного управления налоговой системой необходим особый подход, который выразался бы в чёткости и ясности ключевых принципов регулирования налогообложения. Данные принципы должны стать неотъемлемой частью налоговых отношений. Справедливость принципов правового регулирования налогообложения, подчеркивается в Конституции РФ, один из основополагающих элементов правового государства.

Отношения между государством и налогоплательщиком всегда являлись предметом самых разнообразных дискуссий, поэтому процесс правового регулирования налогообложения имеет важнейшее значение для обеих сторон. Государство заинтересовано в снижении количества налоговых правонарушений, тогда как налогоплательщик пытается защитить установленные в законе права.

Эффективность налогообложения всецело зависит от продуманности налоговых законов, от их качества. При этом очень важно понимать, что налоговое право представляет собой глубоко специализированную отрасль.

Дисциплина «Правовое регулирование налоговых отношений» позволяет оценить качество нормативной базы в сфере налогообложения, выработать свою точку зрения на процесс трансформации налоговой системы. Важное значение правового регулирования налогообложения состоит в постепенной стабилизации налоговых реформ за счёт изучения ошибочных путей трансформации налоговой системы.

В учебном пособии раскрываются ключевые особенности нормативного регулирования налоговых отношений, комплексно описываются правовые принципы налогообложения, чётко определяется уровень компетенции налоговых органов при решении тех или иных вопросов. Рассмотренные в учебном пособии общетеоретические вопросы налоговых отношений позволяют понять суть процесса управления системой налогообложения через совокупность нормативных актов.

ТЕМА 1. НАЛОГОВОЕ ПРАВО И ЕГО ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ

1.1. Место и роль налогового права в системе российского права

Налоговое право Российской Федерации рассматривается, как правило, с трех точек зрения: как отрасль российского права, как отрасль юридической науки и как учебная дисциплина.

Эффективное финансовое обеспечение деятельности государства, с одной стороны, является важной составляющей его государственного суверенитета, с другой – гарантирует выполнение государством и его органами необходимых для поддержания такого суверенитета публичных социальных, политических, организационных и иных функций. Финансовое обеспечение государства осуществляется за счет различных видов государственных доходов. На сегодняшний день в демократических государствах с экономиками рыночного типа главным видом таких государственных доходов являются налоги и сборы, собираемые в бюджеты всех уровней в процессе налогообложения.

В Российской Федерации отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований, традиционно регулируются соответствующей отраслью права – финансовым правом. Под предметом финансового права, как правило, понимаются общественные отношения, возникающие в процессе деятельности государства и муниципальных образований по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию денежных фондов (финансовых ресурсов) в целях реализации своих задач.

В свою очередь, *налоговое право* – это отрасль системы права Российской Федерации, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения.

Указанные общественные отношения, которые иначе могут быть также названы *налоговыми правоотношениями*, и составляют предмет налогового права. При этом такие общественные отношения в сфере налогообложения (налоговые правоотношения), как отмечает Г.В. Петрова, «охватывают разнообразные сферы государственных, имущественных, властно-распорядительных отношений» и имеют сложносоставной характер. Поэтому система таких отношений, являющихся предметом налогового права, представляет собой совокупность следующих общественных отношений:

- 1) властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

2) правовых отношений, возникающих в процессе исполнения ответственными лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;

3) правовых отношений, возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;

4) правовых отношений, возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), т.е. в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;

5) правовых отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Участниками, составляющими предмет правового регулирования налогового права общественных отношений в сфере налогообложения, выступают физические и юридические лица, в том числе:

1) налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (ФНС РФ), финансовые органы (Минфин РФ), таможенные органы (ГТК РФ), сборщики налогов и сборов (например, по земельному налогу – органы местного самоуправления в сельской местности), органы внебюджетных фондов (это основные участники налоговых правоотношений), а также

2) органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы), органы опеки и попечительства, социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели) и кредитные организации (банки).

Объектом налогового права является аналитическое исследование общественных отношений в сфере налогообложения.

Основными методами налогового права выступают:

1) публично-правовой метод (в литературе этот метод именуется как императивный метод, административно-правовой метод, метод власти и подчинения, метод субординации, авторитарный метод и т.д.);

2) гражданско-правовой метод (в литературе этот метод именуется как диспозитивный метод, метод диспозитивного регулирования, метод координации, метод автономии и т.д.).

Так как отношения, регулируемые налоговым правом, по большей части относятся к сфере публичного права, императивный метод правового регулирования применяется в налоговом праве более часто. Диспозитивный метод используется, например, при регулировании отношений по заключению договоров о предоставлении налогового кредита и инвестиционного налогового кредита.

Кроме того, следует помнить, что в отраслях права, в зависимости от характера регулируемых отношений и иных социальных, политических и экономических факторов, указанные выше методы выступают в различных вариациях и сочетаниях.

1.2. Налоговое право как учебная дисциплина

Налоговое право как учебная дисциплина представляет собой предмет преподавания в высшей школе. «Учебный предмет (учебная дисциплина), – записано в Большом энциклопедическом словаре, – это система знаний, умений и навыков, отобранных из определенной отрасли науки... для изучения в учебном заведении». С помощью этой учебной дисциплины будущие специалисты (студенты соответствующих учебных заведений) получают необходимые знания о налоговом праве.

Поэтому внутренняя система науки и соответствующая учебная дисциплина строятся с учетом внутренней системы соответствующей отрасли права. Это означает, что правовым институтам и нормам внутри отрасли права соответствуют темы и разделы в науке и учебной дисциплине. Но полного тождества между системой науки, скажем, налогового права, и одноименной учебной дисциплиной быть не может и не должно.

В чем же состоит основное отличие налогового права как науки и налогового права как учебной дисциплины?

Наука налогового права, помимо всего, включает в себя и соответствующие, еще не доказанные теоретические гипотезы, предположения, многие из которых могут оказаться (и оказываются) ошибочными. Естественно, в учебном процессе они не используются (могут лишь упоминаться). Кроме того, в учебном курсе не освещаются устаревшие и оказавшиеся за пределами законодательства и правоприменительной практики положения.

В настоящее время в Российской Федерации налоговое право изучается студентами юридической и финансовых (экономических) специальностей.

В юридических высших учебных заведениях (на юридических факультетах вузов) основные категории налогового права традиционно изучаются в рамках курса «Финансовое право», который предусмотрен государственным стандартом высшего образования по специальности «Юриспруденция» в качестве обязательной дисциплины и включен в его федеральный компонент.

Однако место и роль налогов и налогового права в развитии общественных отношений в России, а также потребности в подготовке специалистов, способных эффективно исполнять свои профессиональные обязанности в новых экономических условиях, вызвали необходимость

создания и отдельного изучения в вузах учебной дисциплины «Правовое регулирование налоговых отношений». Поэтому на юридических факультетах большинства ведущих учебных заведений России, взявших курс на современное качественное высшее образование, помимо дисциплины «Финансовое право» в качестве вузовского компонента учебного плана преподается учебная дисциплина «Правовое регулирование налоговых отношений».

Кроме того, в академических вузах, например, в Академическом правовом университете при Институте государства и права Российской Академии наук введена налогово-правовая специализация выпускников и помимо курса налогового права преподаются такие специальные учебные курсы, как «Защита прав налогоплательщиков», «Соотношение налогового и гражданского законодательства», «Взаимосвязь налогового, валютного и банковского законодательства» и др.

Целесообразность и необходимость такого подхода очевидна в свете продолжающейся налоговой реформы, бурного развития налогового законодательства, а значит – постоянного усложнения правовых задач, которые в таких условиях встают как перед молодыми выпускниками юридических вузов (юридических факультетов вузов), так и перед юристами старшего поколения. Поэтому оправданно то особое внимание, которое уделяется вопросам преподавания налогового права в учебных заведениях системы повышения квалификации.

В настоящее время в Российской Федерации учебная дисциплина «Правовое регулирование налоговых отношений» изучается студентами, обучающимися на экономических факультетах вузов, и по направлению «Налоги и налогообложение».

1.3. Основные понятия налогового права

Основными понятиями правового регулирования налоговых отношений являются:

- 1) налог и сбор;
- 2) налогообложение;
- 3) налоговое законодательство;
- 4) налоговые правоотношения;
- 5) система налогов и сборов Российской Федерации;
- 6) налогоплательщики и плательщики сборов;
- 7) взаимозависимые лица;
- 8) налоговый агент;
- 9) налоговые льготы;
- 10) налоговая декларация;
- 11) налоговый контроль;
- 12) налоговый учет;

- 13) налоговая тайна;
- 14) налоговое правонарушение.

В настоящее время легальное определение этих понятий содержится в ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с нормой п. 1 указанной статьи НК РФ, *налог* – это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Сбором является обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Налогообложение – прямое изъятие органами налоговой администрации определенной части валового национального продукта (ВНП) в пользу государства для формирования централизованных и региональных финансовых ресурсов (бюджета) общества.

По форме *налоговое законодательство* является совокупностью нормативных правовых актов представительных (законодательных) органов, содержащих налогово-правовые нормы. Ими регулируются общественные отношения в сфере налогообложения. Например, отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, отношения, возникающие в процессе осуществления налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля, в процессе правоприменительной и правоохранительной деятельности – обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц, разглашения налоговой тайны и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Поэтому *налоговое законодательство* – это совокупность налогово-правовых норм, содержащихся в законах Российской Федерации, законах субъектов Российской Федерации, актов представительных органов местного самоуправления, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения: устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения, основания возникновения, изменения и прекращения отношений собственников и государства по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушение налоговых обязательств, защиту прав налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений.

Законодательство о налогах и сборах является, по сути, специальным налоговым законодательством. В соответствии со ст. 1 НК РФ оно включает в себя:

1) федеральное законодательство о налогах и сборах (состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах);

2) региональное законодательство о налогах и сборах (состоит из законов субъектов РФ и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых в соответствии с НК РФ законодательными (представительными) органами субъектов РФ);

3) местные акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Однако налогово-правовые нормы содержатся и в иных законодательных актах Российской Федерации (например в Конституции Российской Федерации, которая исходя из положений ст. 1 Налогового кодекса Российской Федерации, естественно, не входит в законодательство о налогах и сборах).

Поэтому, как представляется, иные федеральные законы, не входящие в объем понятия «законодательство о налогах и сборах», но содержащие нормы налогового права составляют общее налоговое законодательство.

Таким образом, в целом под *налоговым законодательством* следует понимать совокупность актов специального налогового законодательства и общего налогового законодательства.

Налоговые правоотношения – это охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права.

Рассматриваемые общественные отношения имеют сложносоставной характер. Поэтому система налоговых правоотношений представляет собой совокупность следующих правовых отношений:

1) властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

2) правовых отношений, возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;

3) правовых отношений, возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;

4) правовых отношений, возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), т.е. в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;

5) правовых отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений предусмотрены в налоговом законодательстве.

Участниками налоговых правоотношений являются:

1) налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, налоговые органы (ФНС РФ), финансовые органы (Минфин РФ), таможенные органы (ГТК РФ), сборщики налогов и сборов (например, по земельному налогу – органы местного самоуправления в сельской местности), органы внебюджетных фондов (это основные участники налоговых правоотношений), а также

2) органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы), органы опеки и попечительства, социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели) и кредитные организации (банки).

Система налогов и сборов Российской Федерации представляет собой совокупность определенным образом сгруппированных и взаимосвязанных друг с другом налогов и сборов, взимание которых предусмотрено российским налоговым законодательством.

Как известно, любая система – это нечто целое, составленное из частей. Система налогов и сборов Российской Федерации состоит из трёх видов налогов и сборов:

- 1) федеральные налоги и сборы;
- 2) региональные налоги и сборы;
- 3) местные налоги и сборы.

Основное отличие этих видов налогов и сборов друг от друга заключается в территории, на которой эти налоговые платежи вводятся и взимаются.

По общему правилу, федеральные налоги и сборы устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на территории всей страны.

Региональные налоги и сборы (налоги и сборы субъектов РФ) вводятся представительными (законодательными) органами власти субъекта РФ, например законом области, края или республики, и взимаются на территории соответствующего субъекта федерации, в котором введен данный налог или сбор.

Местные налоги и сборы устанавливаются и вводятся на соответствующей территории представительным органом муниципального образования, и обязательны к уплате на территории этого муниципального образования.

В свою очередь, перечень видов федеральных, региональных и местных налогов закрытый, произвольному расширению ненадлежащим лицом (например, законодательным собранием какой-либо области или края) не подлежит и содержится в ст. 13, 14 и 15 ч. 1 Налогового кодекса Российской Федерации.

В то же время всякая система есть целостный комплекс взаимосвязанных элементов, которые, выступая системой более низкого порядка, одновременно представляют собой элемент системы более высокого порядка. Такой системой более высокого порядка по отношению к системе налогов и сборов Российской Федерации является налоговая система Российской Федерации.

Налоговая система Российской Федерации представляет собой основанную на определенных принципах систему урегулированных нормами права общественных отношений, складывающихся в сфере налогообложения.

Поэтому налоговая система Российской Федерации, в частности, включает:

- систему налогов и сборов Российской Федерации;
- систему налоговых правоотношений;
- систему участников налоговых правоотношений;
- нормативно-правовую базу сферы налогообложения.

Налогоплательщики и плательщики сборов – это организации и физические лица, на которых в соответствии с положениями налогового законодательства возложена обязанность уплачивать, соответственно, налоги и (или) сборы.

Легальное юридическое определение этих понятий содержится в ст. 19 НК РФ. При этом под налогоплательщиками и плательщиками сборов – организациями понимаются:

- 1) российские организации, т.е. юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также
- 2) иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Под налогоплательщиками и плательщиками сборов — физическими лицами понимаются:

- 1) граждане Российской Федерации,
- 2) иностранные граждане и
- 3) лица без гражданства.

Легальное определение используемого налоговым правом понятия «взаимозависимые лица» содержится в ст. 20 Налогового кодекса Российской Федерации.

Взаимозависимые лица для целей налогообложения – это физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно, такие отношения, когда:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Следует заметить, лица могут быть признаны взаимозависимыми судом и по другим основаниям, если такие отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), а, следовательно, на полноту исполнения этими взаимозависимыми лицами возложенных на них налоговым законодательством обязанностей.

Налоговый агент – это участник налоговых правоотношений, на которого налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.

Введение института налогового агента было обусловлено необходимостью упрощения и в то же время повышения эффективности налогообложения, во-первых, доходов, выплачиваемых работодателями физическим лицам, во-вторых – доходов иностранных лиц.

Например, налоговыми агентами, по отношению к своим наемным работникам являются предприятия-работодатели и индивидуальные предприниматели-наниматели, – при исчислении, удержании и перечислении в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов, взимаемых с заработной платы и иных выплат своим работникам.

Налоговые льготы – любые законные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

В соответствии со ст. 53 Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам не могут носить индивидуального характера.

Налоговая декларация – письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов,

налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бланке установленной формы.

В случаях, установленных НК РФ, налоговая декларация может представляться на дискете или ином носителе, допускающем компьютерную обработку, в электронной форме, в том числе посредством электронной почты.

Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

Налоговая декларация может быть представлена в налоговый орган лично или направлена по почте. Налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дате ее представления. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки заказного письма с описью вложения.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

Налоговый контроль представляет собой совокупную систему действий налоговых и иных государственных органов по надзору за выполнением фискально-обязанными лицами (в первую очередь, налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, кредитными организациями) норм налогового законодательства.

Налоговый контроль является важным этапом процесса налогообложения. В соответствии с законодательством, налоговый контроль в Российской Федерации осуществляют следующие органы:

- 1) налоговые органы;
- 2) таможенные органы;
- 3) органы государственных внебюджетных фондов.

При этом таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов наделены контрольными полномочиями в сфере налогообложения в пределах своей компетенции. Мероприятия налогового контроля осуществляются в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов.

Налоговый контроль проводится в следующих основных формах:

- 1) налоговые проверки;
- 2) получение объяснений фискально-обязанных лиц;
- 3) проверки данных учета и отчетности;

4) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Естественно, при этом осуществляющими налоговый контроль органами проверяется своевременность, правильность и полнота исполнения налогоплательщиками их налоговых обязанностей, а также осуществляется надзор и контроль за ведением налогоплательщиками в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, своевременным представлением ими налоговым органам и их должностным лицам налоговых деклараций и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

В России налоговый учет введен с 1 января 2002 г. для замены (дополнения) в установленных законом случаях бухгалтерского учета для целей исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Следует отметить, что легальное определение понятия «налоговый» содержится не в первой части НК РФ, а в ст. 313 Кодекса, т.е. в его особой части.

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по отдельным налогам (в настоящее время – лишь по налогу на прибыль организаций) на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если положениями налогового законодательства (гл. 25 НК РФ) предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- 1) наименование регистра;
- 2) период (дату) составления;
- 3) измерители операции в натуральном (если это возможно) и денежном выражении;
- 4) наименование хозяйственных операций;
- 5) подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Определение понятия «налоговая тайна» содержится в ст. 102 НК РФ. *Налоговую тайну* составляют любые полученные налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия, сведений об идентификационном номере налогоплательщика, сведений о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения и сведений, предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

Под *правонарушением* в юридической науке принято понимать противоправное (неправомерное), общественно вредное, виновное деяние (действие или бездействие) деликтоспособного субъекта, в результате которых ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются закрепленные законодательством права и законные интересы участников каких-либо общественных отношений, за которые в действующем праве установлена юридическая ответственность.

Основные юридические характеристики правонарушения – это его противоправность, общественная вредность и виновность деяния.

В рамках науки налогового права термин «налоговое правонарушение» может использоваться и пониматься в двух смыслах – в «широком» и «узком».

Налоговое правонарушение в «широком» смысле представляет собой любое противоправное виновное наказуемое деяние, совершенное в

сфере налогов и сборов (в сфере налогообложения), выражающееся в нарушении норм законодательства о налогах и сборах и налогового законодательства в целом, вне зависимости от того, нормами какой отрасли законодательства установлена конкретная ответственность за совершение такого противоправного деяния.

Таким образом, налоговое правонарушение в широком смысле этого понятия характеризуется наличием совокупности следующих признаков:

- а) это противоправное виновное действие или бездействие;
- б) оно направлено на нарушение норм именно налогового законодательства (Налогового кодекса или иных нормативных правовых актов в сфере налогообложения);
- в) за его совершение предусмотрена ответственность, при этом неважно, ответственность за его совершение установлена налоговым, или административным, либо уголовным законодательством.

В свою очередь основным отличием налогового правонарушения в его узком смысле выступает фактор правового источника, в котором юридически закреплён порядок применения предусмотренных за такое противоправное деяние мер государственного воздействия – иначе говоря, фактор правовой природы ответственности.

Налоговое правонарушение в «узком» смысле представляет собой виновно совершенное в сфере налогообложения противоправное (т.е. в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за совершение которого установлена юридическая ответственность законодательством о налогах и сборах (Налоговым кодексом Российской Федерации). Как видим, под противоправностью такого деяния понимается то обстоятельство, что такое действие либо бездействие нарушает нормы законодательства о налогах и сборах. Легальное юридическое определение понятия «налоговое правонарушение» (в его «узком» смысле) содержится в ст.106 Налогового кодекса Российской Федерации.

Контрольные вопросы

1. Что составляет предмет налогового права?
2. Кто выступает в качестве участников правового регулирования налоговых отношений?
3. В чем состоит основное отличие налогового права как науки и налогового права как учебной дисциплины?
4. Дайте определение понятию «налогообложение».
5. Дайте определение понятию «сбор».

ТЕМА 2. ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

2.1. Понятие и виды принципов налогового права

Слово «принцип» переводится с латинского (*principium*) как основа, первоначало чего-либо.

В юридической науке под принципами принято понимать закрепленные в действующем законодательстве основополагающие руководящие начала и идеи, выражающие сущность норм данной отрасли права и главные направления государственной политики в области правового регулирования соответствующих общественных отношений. При этом принципы права – это общеобязательные исходные нормативно-юридические положения, отличающиеся высшей императивностью, определяющие содержание такого правового регулирования и выступающие во многих случаях высшими критериями правомерности поведения участников регулируемых правоотношений. Последнее обстоятельство приобретает применительно к налоговому праву особое значение, ибо «само появление налогового права связано с демократизацией общества, с идеей правового государства».

Таким образом, принципы налогового права – это основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие начала налогового права. Эти общие начала находят свое выражение непосредственно в нормах налогового права.

Принципы – как бы «сухой остаток» богатейшей правовой материи, ее скелет, ее суть, освобожденная от конкретики и частных деталей. Принципы играют роль ориентиров в формировании права. Напомним, эволюция права идет от идей к нормам, затем через реализацию норм – к общественной практике. И вот начиная с появления идеи, а идея очень часто формируется в виде правового принципа, принцип определяет, направляет развитие права.

Таким образом, принципы права представляют собой систему координат, в рамках которой развивается соответствующая отрасль права, и одновременно вектором, определяющим направление развития этой отрасли, что особенно актуально для налогового права в условиях продолжающейся налоговой реформы, когда еще не выработана общепринятая концепция построения и развития налоговой системы Российской Федерации, не определены на государственном уровне ориентиры налоговой политики страны. В таких условиях именно принципы налогового права в отсутствие указанной стратегической концепции налоговой политики Российской Федерации становятся теми ценностными ориентирами, вектором развития сложного социально-экономического феномена, как налоговая система, в противном случае «мы погрузились бы в хаос событий, коими вполне управляет слепой случай и где шаткость последствий отвечает совершенно непостоянству начал».

В соответствии с положениями ч. 3 ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов должны быть установлены федеральным законом. В положениях Конституции не указано, для чего они устанавливаются, каково их значение. Ответ на эти вопросы дается в практике Конституционного Суда Российской Федерации. В 2004 г. в постановлении по одному из дел о проверке конституционности актов законодательства о налогах и сборах Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации». Таким образом, КС РФ указал на общечеловеческую и общегуманитарную правовую природу отраслевых принципов налогового права.

Установление и изучение принципов налогового права имеет большое значение не только с теоретической, но и с практической точки зрения. Знание общих начал, на которых формируется налоговое право, позволяет в отдельных случаях правильно толковать и применять его нормы, что крайне актуально в связи с наличием в современном российском налоговом законодательстве значительного количества несоответствий и противоречий, и особенно рельефно проявилось в правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации по многочисленным спорным вопросам налогового права.

Как и принципы других отраслей права, принципы налогового права могут быть разделены на два вида: *социально-правовые* (они, как правило, имеют общеправовое значение) и *специально-правовые принципы*.

В отдельных случаях в литературе выделяются экономические принципы налогообложения, принципы налогового права и принципы организации налоговой системы. Однако при этом следует учитывать, что важнейшие для юридической науки экономические принципы налогообложения (например принцип экономического основания налогообложения) и организационные принципы налоговой системы (например принцип ее единства) являются и принципами налогового права.

При классификации основных видов принципов налогового права к социально-правовым относят такие присущие всем отраслям права принципы, как, например, принцип законности, принцип гуманизма, принцип демократизма, принцип равенства.

В свою очередь, специально-правовые принципы (в литературе их именуют также отраслевыми) определяют специфику налогового права. К основным (базовым) принципам этого вида относятся, в частности, следующие:

- 1) принцип законности налогообложения;
- 2) принцип всеобщности и равенства налогообложения;

- 3) принцип справедливости налогообложения;
- 4) принцип взимания налогов в публичных целях;
- 5) принцип установления налогов и сборов в должной правовой процедуре;
- 6) принцип экономического основания налогов (сборов);
- 7) принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраиваемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;
- 8) принцип определенности налоговой обязанности;
- 9) принцип единства экономического пространства Российской Федерации и единства налоговой политики;
- 10) принцип единства системы налогов и сборов.

Кроме того, в литературе выделяются и другие принципы налогового права, например: принцип равной защиты, принцип недопустимости налогов, препятствующих реализации гражданами их конституционных прав, принцип приоритета финансовой цели взимания налога, принцип ограничения специализации налогов и сборов, принцип ограничения форм налогового законодательства, принцип разделения налоговых полномочий, принцип нейтральности налогообложения, принцип наличия всех элементов в налоговом законе, принцип сочетания интересов при налогообложении и ряд др.

2.2. Содержание принципов налогового права

Рассмотрим содержание и значение основных принципов налогового права более подробно.

Принцип законности налогообложения является общеправовым и опирается на конституционный запрет ограничения прав и свобод человека и гражданина иначе, чем федеральным законом (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ). Налогообложение является ограничением права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ, но ограничением законным, – т.е. основанным на законе и, в широком смысле, направленным на реализацию права (через финансирование государственных нужд по реализации государством и его органами норм права).

Налоговый кодекс Российской Федерации также указывает на то, что каждое лицо должно уплачивать лишь законно установленные налоги и сборы (п. 1 ст. 3 НК РФ).

Поэтому федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются непосредственно Кодексом. Согласно ч. 1 ст. 7 Вводного закона к части первой НК РФ, федеральные законы (включая и те из них, которыми вводились федеральные налоги и сборы) действуют с 1 января 1999 г. в не противоречащей Налоговому кодексу части. Таким образом, было легитимизировано, что ранее установленные федераль-

ные налоги и сборы продолжают взиматься за исключением налогов, сборов и пошлин и других платежей в бюджет или внебюджетные фонды, не предусмотренных ст. 19, 20, 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы» до введения в действие ст. 13, 14, 15 части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Такие не основанные на праве налоги признаются незаконными.

Принцип всеобщности налогообложения является конституционным и закреплён в ст. 57 Конституции Российской Федерации, согласно новелле этой статьи: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Кроме того, ч. 2 ст. 8 Конституции РФ устанавливается, что каждый гражданин несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ.

В соответствии с этим принципом, каждый член общества обязан участвовать в финансировании публичных затрат государства и общества наравне с другими. Всеобщность налогообложения состоит в том, что определенные налоговые обязанности устанавливаются по общему правилу для всего круга лиц, соответствующего конкретным родовым требованиям (например, земельный налог по общему правилу уплачивают все владельцы земельных участков).

В большинстве стран мира рассматриваемый принцип является главным конституционным налоговым принципом и в то же время одним из наиболее нарушаемых самим государством принципов налогового права. При этом в западных странах он стал получать конституционное закрепление, уже начиная с XVIII в., хотя соблюдался лишь отчасти. В знаменитой французской Декларации прав и свобод человека и гражданина 1789 г. этому вопросу также были посвящены 2 из 17 статей документа, устанавливавшие обязанность всех граждан делать «общие взносы» на расходы по управлению и военные затраты.

Принцип равенства налогообложения вытекает из конституционного принципа равенства всех граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции Российской Федерации). В чем же состоит равенство налогообложения, ведь все не могут платить фактически равную меру налогов, т.е. быть фактически равными? Принцип равенства налогообложения является принципом формального, а не фактического равенства и заключается в том, что плательщики определенного налога или сбора, по общему правилу, должны уплачивать налог (сбор) на равных основаниях. Конституционные положения рассматриваемого принципа развиваются в ч. 1 п. 2 ст. 3 НК РФ: налоги или сборы не могут не только устанавливаться, но и фактически взиматься различно, исходя из социальных (принадлежность или непринадлежность к тому или иному классу, социальной группе), расовых или национальных (принадлежность либо непринадлежность к определенной расе, нации, народности, этнической группе), религиозных и иных различий между налогоплательщиками.

Исключения из этого принципа направлены на защиту публичных и экономических интересов общества (и государства) и содержатся в ч. 3 п. 2 ст. 3 НК РФ: при ввозе товара в Российскую Федерацию из-за рубежа допустимо установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок пошлин в зависимости от страны происхождения товара.

Принцип справедливости налогообложения нередко именуют принципом равного налогового бремени. Кроме того, следует отметить, что рассматриваемый принцип тесно связан с общеправовым принципом равенства и налогово-правовым принципом равенства налогообложения.

Впоследствии данный принцип нашел свое закрепление и в п. 1 ст. 3 Налогового кодекса РФ, правда, в несколько преломленном виде (без упоминания о справедливом распределении собранных налогов): «... При установлении налогов учитывается фактически способность налогоплательщика к уплате налога, исходя из принципа справедливости», т.е. налоги должны быть справедливыми. При этом, как видим, справедливость налогов и налогообложения понимается сквозь призму догмы «с каждого налогоплательщика по его возможностям».

Рассмотренный принцип, естественно, закреплен и в законодательстве большинства стран мира. Например, в ст. 53 Конституции Италии сказано: «Все обязаны участвовать в государственных расходах сообразно своей платежеспособности».

Принцип взимания налогов в публичных целях. Публичность цели взимания налогов обосновывается доктриной финансового (Япония, Корея, Бирма), налогового (США) и (или) экономического (Франция) права многих зарубежных стран, прямо или косвенно закреплена в конституциях многих стран мира (в США – в конституциях большинства штатов).

Например, в устанавливающей конституционную обязанность граждан платить налоги ст. 14 действующего Основного закона Федеративной Республики Германии 1949 г. публичность цели взимания налоговых платежей обосновывается следующим образом: «Собственность обязывает. Пользование ею должно одновременно служить общему благу». Поэтому заплатите налоги...

Итак, налоги и сборы устанавливаются и взимаются с целью финансового обеспечения деятельности публичной власти (органов государственной власти и местного самоуправления). Государство не должно иметь потребности, отличные от потребностей общества, и расходовать налоговые поступления на неблагоприятные, расточительные и неоправданные цели.

Принцип установления налогов и сборов в должной процедуре тоже известен доктринам налогового права многих стран мира, во многих государствах он является конституционным. Например, в США «правило должной правовой процедуры» закреплено в двух поправках к Кон-

ституции. Согласно поправке V, «ни одно лицо не должно... лишаться жизни, свободы либо собственности без должной правовой процедуры...». В поправке XIV к Конституции США говорится: «... не может какой-либо штат лишать какое-либо лицо жизни, свободы или собственности без надлежащей правовой процедуры...». Кстати, эти поправки стали в США базовыми для доктрины налогового права о запрете обратной силы налогового закона, ухудшающего положение плательщика.

Данный принцип закреплен и реализуется, в частности, через конституционный запрет на установление налогов иначе как законом (иное установление его в ином порядке противоречит ст. 57, ч. 3 75 Конституции Российской Федерации), а в ряде государств – специальной (более жесткой) процедурой внесения в парламент законопроектов о налогах. В России такое правило содержится в ч. 3 ст. 104 Конституции Российской Федерации.

Рассматриваемый правовой принцип имеет глубокие исторические корни. Так, в Великобритании еще в Билле о правах 1689 г. (в частности в п. 4) было установлено, что «...взимание сборов и пособий в пользу и в распоряжение Короны в силу якобы прерогативы без согласия парламента или за более долгое время или в ином порядке, чем установлено парламентом, незаконно».

Принцип экономического основания налогов (сборов). Налоги и сборы не только не должны быть чрезмерно обременительными для налогоплательщиков, но и должны обязательно иметь экономическое основание (другими словами – не быть произвольными). В соответствии с п. 3 ст. 3 НК РФ «Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными».

Принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах.

Принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах закреплен в п.7 ст.3 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с указанной нормой все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах должны трактоваться в пользу налогоплательщика. Исторически рассматриваемое правило восходит к основополагающим постулатам римского права («при сомнении решай в пользу подсудимого или слабейшего» и т.д.). Необходимо подчеркнуть, что в отличие от гражданского права (ст. 6 ГК РФ) применение норм налогового по аналогии с законом прямо не предусмотрено. Поэтому налоговая система России не должна превращаться в «аналоговую».

Принцип определенности налоговой обязанности. Производным от общеправового принципа законности и рассматривавшегося выше прин-

ципа толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов налогового законодательства является принцип определенности налоговой обязанности. Он закреплен в п. 6 ст. 3 Налогового кодекса РФ. В соответствии с указанным принципом акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить, а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Кроме того, при установлении налогов должны быть определены все обязательные элементы налогообложения, указанные п. 1 и 2 ст. 17 НК РФ. Налог, по которому не определен хотя бы один из элементов налогообложения, не может считаться установленным и не должен взиматься.

Таким образом, принцип определенности налоговой обязанности несет в себе требование предельной конкретности, понятности и недвусмысленности содержания соответствующих норм права. Это предполагает, что возможность знать, понять и усвоить содержание актов законодательства о налогах и сборах должны иметь не только специалисты в области юриспруденции или бухгалтерии. Налог не может быть «чуть-чуть установлен». Юридический факт наличия конкретной, предусмотренной налоговым законодательством налоговой обязанности конкретного лица должен либо иметь место, либо нет. Рассмотренный принцип тесно связан также и с некоторыми экономическими принципами налогообложения.

Принцип единства экономического пространства Российской Федерации и единства налоговой политики. Данный принцип является конституционным, закреплен в ч. 1 ст. 8 Конституции Российской Федерации, п. 3 ст. 1 ГК РФ и п. 4 ст. 3 НК РФ. В соответствии с рассматриваемым принципом не допускается установления налогов и сборов, нарушающего единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или денежных средств. В качестве примеров таких незаконных налогов и сборов нами могут быть названы, в частности, поборы, ограничивающие свободное перемещение финансовых средств в пределах территории РФ, как то: добровольно-принудительные взносы в фонды поддержки и развития чего-либо и кого-либо, вымогаемые как условие открытия на территории того или иного субъекта РФ филиала или представительства организации.

Принцип единства системы налогов и сборов. Правовое значение необходимости существования рассматриваемого принципа налогового

права продиктовано задачей унификации налоговых изъятий собственности. Как указано в абз. 4 п. 4 Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 г. № 5-П, такая унификация необходима для достижения равновесия между правом субъектов федерации устанавливать налоги, с одной стороны, и соблюдением основных прав человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции Российской Федерации, обеспечением принципа единства экономического пространства – с другой.

Поэтому закрепленный налоговым законодательством Российской Федерации перечень региональных и местных налогов носит закрытый, а значит – исчерпывающий характер.

Следует заметить, что рассматриваемый принцип единства налоговой системы положен в основу налогового законодательства практически всех федеративных государств мира (Российской Федерации, США, ФРГ, Мексики, Бразилии, Швейцарии и др.). Это связано с тем, что, как отмечают многие зарубежные ученые, рассматриваемый признак располагает известным свойством «цементировать» сложносоставные государственные образования, в том числе так называемые асимметричные федерации (т.е. такие федеративные государства, субъекты которых равны в правах, но не равны по своему статусу; такими федерациями, например, являются США, Бельгия, Танзания и др.). Таким образом, принцип единства налогов и сборов, как правило, выступает в качестве важного инструмента государственной политики федеративных государств.

Кроме того, данный принцип связан с принципами организационного единства налоговой системы, единства налоговой политики страны и рядом других.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение принципам налогового права.
2. Какие виды принципов налогового права вам известны?
3. Какие принципы налогового права относятся к базовым?
4. В чем заключается принцип законности налогообложения?
5. В чем заключается принцип взимания налогов в публичных целях?

ТЕМА 3. НОРМЫ И ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

3.1. Понятие и структура норм налогового права

В соответствии с положениями общей теории права *норма права* – это общее правило регулирования общественных отношений, согласно которому его адресаты должны при определенных условиях (гипотеза) действовать как субъекты определенных прав и обязанностей (диспозиция), под угрозой наступления неблагоприятных для них правовых последствий (санкция).

В свою очередь, *норма налогового права (или налогово-правовые нормы)* представляет собой санкционированное государством общеобязательное социально определенное, обязательное правило поведения, направленное на регулирование общественных отношений в сфере налогообложения, закрепляющее права и обязанности субъектов соответствующих налоговых правоотношений и являющееся критерием оценки поведения как правомерного либо неправомерного.

Нормы налогового права устанавливают правовой режим взаимоотношений участников налоговых правоотношений, определяют права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов в сфере налогообложения и гарантии их реализации. Значительное место занимают нормы о порядке осуществления налогового контроля, об ответственности за совершение налоговых правонарушений и защите прав налогоплательщиков.

Нормы налогового права, как и нормы права в целом, являются системными образованиями, а значит, обладают определенной структурой. При этом под структурой нормы права обычно понимается ее внутреннее строение, обусловленное связью элементов такой нормы.

Как и любая другая норма права, норма налогового права по своей структуре включает в себя три элемента (части):

- 1) гипотезу;
- 2) диспозицию;
- 3) санкцию.

Гипотезой именуется часть нормы налогового права, в которой заключены: содержание самого правила поведения, фактические условия реализации нормы, либо обстоятельства, при наличии которых надо или можно действовать определенным образом. Обстоятельства, предусматриваемые гипотезой нормы права, являются юридическими фактами, порождающими, изменяющими или прекращающими налоговые правоотношения. Например, п. 2 ст. 107 НК РФ предусматривает, что налоговой ответственности подлежат лица, достигшие к моменту совершения налогового правонарушения шестнадцатилетнего возраста. В данном

случае достижение указанного возраста дает правоуполномоченным на то органам привлечь виновного к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Диспозиция – это центральная часть налогово-правовой нормы, которая формулирует содержание самого предписываемого, дозволяемого или рекомендуемого данной нормой права правила поведения.

Санкция – это часть нормы налогового права, в которой указывается на правовые последствия – поощрительные (благоприятные последствия) или карательные (неблагоприятные последствия) меры, наступающие в случае надлежащего соблюдения, либо нарушения установленного данной нормой правила.

3.2. Формы реализации норм налогового права

Большая часть норм налогового права носит императивный (властный) характер, поскольку в них выражается государственная воля. Их реализация, как и реализация норм других отраслей права, обеспечивается организационными и стимулирующими средствами, а также подкрепляется возможностью применения принудительной силы государства – «законного насилия».

Реализация норм налогового права, как и других отраслей права, представляет собой процесс практического претворения в жизнь содержащихся в них требований.

В литературе выделяют несколько способов (или, как их иначе называют, форм) реализации норм права:

- 1) исполнение;
- 2) применение;
- 3) использование;
- 4) соблюдение.

При этом исполнение норм налогового права представляет собой процесс совершения всеми участниками налоговых правоотношений тех действий, которые предписаны в нормах.

В отличие от исполнения, применение налогово-правовых норм осуществляется органами государственной власти (должностными лицами) и практически выражается в совершении ими тех или иных юридически значимых действий (например, проведение сотрудниками налогового органа выездной налоговой проверки является применением ст. 89 НК РФ), бездействию (например, непривлечение лица к ответственности ввиду отсутствия в его действиях состава налогового правонарушения), издании налоговым органом индивидуальных правовых актов, основанных на требованиях материальных или процессуальных норм, и т.д.

При использовании норм налогового права участник налоговых правоотношений сам решает, воспользоваться ему или нет каким-либо, предусмотренным налогово-правовыми нормами правом (например, правом на судебную защиты своих нарушенных действием либо бездействием налогового органа прав).

В свою очередь, соблюдение норм налогового права пассивно по своей сути и заключается в воздержании участника налоговых правоотношений (налогоплательщика или, например, налогового органа) от нарушения указанных норм.

3.3. Виды норм налогового права

Классификация видов норм права может быть проведена по самым различным основаниям, поэтому могут выделяться различные виды норм налогового права. В настоящее время проблемы видов налогово-правовых норм (как, впрочем, и правовая концепция норм налогового права) недостаточно разработаны юридической наукой. Между тем основаниями классификации норм налогового права на виды могут выступать:

- 1) назначение норм;
 - 2) содержание норм;
 - 3) методы воздействия на поведение субъектов;
 - 4) порядок реализации прав и обязанностей участников правоотношений;
 - 5) юридическая сила;
 - 6) порядок действия норм во времени, в пространстве и по кругу лиц.
- Рассмотрим виды норм налогового права подробнее.

1) В зависимости от их назначения нормы налогового права делятся на:

- а) регулятивно-правоустанавливающие;
- б) охранительные.

Значение норм налогового права первого вида в том, что в них заключаются правовые предписания, предоставляющие субъектам налоговых правоотношений определенные права, возлагающие на них обязанности, и предписания, в целом регулирующие отношения в сфере налогообложения.

Охранительные налогово-правовые нормы направлены на обеспечение эффективности функционирования налоговой системы страны, эффективность налогообложения. Для этого нормами налогового права такого вида устанавливаются и регламентируются меры защиты прав и законных интересов субъектов налоговых правоотношений – меры юридической ответственности за нарушение налогового законодательства, причем как для налогоплательщиков, так и для государственных (на-

пример налоговых) органов и их должностных лиц. Таким образом, охранительные налогово-правовые нормы направлены на охрану публичного порядка в сфере налогообложения.

2) В зависимости от их содержания, налогово-правовые нормы, как правило, группируются в те или иные правовые институты. Как известно, правовой институт представляют собой совокупность определенных правовых норм, родственных по содержанию регулируемых ими правоотношений. Поэтому по своему содержанию налогово-правовые нормы могут подразделяться, например, на следующие виды:

а) закрепляющие права и обязанности участников налоговых правоотношений;

б) определяющие порядок образования, задачи, функции, структуру и компетенцию налоговых органов;

в) определяющие основные положения о правовом статусе налогоплательщиков (плательщиков сборов), налоговых агентов, сборщиков налогов и т.д.;

г) определяющие формы и методы осуществления налогового контроля;

д) закрепляющие основные положения о порядке возникновения и исполнения обязанности по уплате налога или сбора;

е) устанавливающие ответственность за совершение налоговых правонарушений и т.д.

Следует отметить, что деление налогово-правовых норм по правовым институтам (по содержанию) имело важное значение не только при кодификации норм налогового права, осуществленной принятием Налогового кодекса Российской Федерации, но и для целей преподавания в высшей школе учебной дисциплины «Налоговое право», так как позволяет группировать объемный нормативный и научный материал по данному курсу в определенной логической последовательности.

3) По методу воздействия на поведение субъектов (или по форме выражения государственной воли) налогово-правовые нормы делятся на:

а) запрещающие;

б) обязывающие;

в) уполномочивающе-дозволительные;

г) стимулирующе-поощрительные.

Так, например, обязывающая норма налогового права содержится в ст. 57 Конституции Российской Федерации, в соответствии с которой «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

4) В зависимости от порядка реализации прав и обязанностей участников налоговых правоотношений налогово-правовые нормы делятся на две большие группы:

а) материальные нормы;

б) процессуальные нормы.

Материальные нормы определяют права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, в том числе компетенцию государственных органов и должностных лиц в сфере налогообложения. Так, материальные нормы сгруппированы, в частности, в положениях раздела III НК РФ («Налоговые органы. Таможенные органы. Органы государственных внебюджетных фондов. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов и их должностных лиц»).

Процессуальные нормы закрепляют, например, порядок и процедуры осуществления налоговыми органами своих властных полномочий, а также порядок и процедуры защиты прав налогоплательщиков, т.е. методы, порядок и процедуры деятельности по реализации прав и обязанностей в сфере налогообложения. Например, налогово-правовые нормы процессуального вида содержатся в положениях глав 8–12 НК РФ, регулирующих отношения в сфере так называемого налогового процесса – порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (исчисления и уплаты налога).

5) При классификации норм налогового права по их юридической силе следует учитывать, что юридическая сила таких норм зависит от ветви власти (законодательная, исполнительная, судебная), к которой принадлежит орган, принявший акт, содержащий налогово-правовые нормы. Иными словами, иерархия норм отражает иерархию органов, их принявших. Кроме того, различаются нормы законодательные (содержащиеся в актах законодательства) и подзаконные (содержащиеся в указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ и т.д.).

Кроме того, с практической точки зрения важно различать общие и специальные нормы налогового права. Если общая и специальная норма имеют равную юридическую силу, то при их «конкуренции» действует специальная норма. Конкуренция возникает, если конкретные обстоятельства соответствуют гипотезам разных юридических норм. В этом случае специальная норма рассматривается как исключение из общего правила, установленное для того, чтобы при наличии дополнительных, названных в ее гипотезе фактов, действовало специальное, а не общее правило.

6) Одним из важнейших оснований классификации видов норм налогового права является, как уже говорилось выше, классификация в зависимости от порядка действия налогово-правовых норм во времени, в пространстве и по кругу лиц.

В заключение напомним, что акты органов законодательной и исполнительной власти, содержащие налогово-правовые нормы, которыми регулируются общественные отношения в сфере налогообложения, именуется источниками налогового права.

3.4. Понятие и виды источников налогового права

В предыдущей главе мы рассмотрели нормы налогового права. Вопрос о налогово-правовых нормах находит свое продолжение в проблеме источников налогового права.

Ведь нормы налогового права не могут быть оторваны от внешних форм своего выражения.

Юридические нормы должны быть оформлены так, чтобы с ними могли познакомиться люди, которым они адресованы. Для этого нормы права в виде статьи, пункта, параграфа и т.д. включаются в правоустанавливающие акты государственных и муниципальных органов. Такие акты, если они содержат правовые нормы, становятся источниками права, внешними формами его выражения.

Следует заметить, что проблема источников налогового права в настоящее время еще недостаточно разработана юридической наукой. Возможно, одну из причин такой недостаточной теоретической разработанности этого вопроса следует искать в нечеткости самого понятия «источник права».

До Октябрьской революции в российском праве под источниками права понимались «формы выражения положительного права, которые имеют значение обязательных средств ознакомления с действующим правом». Г.Н.Муромцев писал, что под источником права следует понимать обусловленный характером правопонимания данного общества способ признания социальных норм в качестве обязательных.

Данное понятие «принадлежит к числу наиболее неясных в теории права. Спорным является самый смысл, в котором употребляются слова «источник права». Ведь «источник права» – это не более как образ, который скорее должен помочь пониманию, чем дать понимание того, что обозначается этим выражением».

В современной российской юридической науке под источниками права чаще всего понимают форму выражения правила, сообщающую ему качество правовой нормы, «резервуар», в котором пребывают юридические нормы, форму установления и выражения правовых норм и т.д. По крайней мере, в настоящее время такое понимание этого понятия преобладает.

Однако, чтобы избежать путаницы, следует учитывать, что такое понимание источников права не является единственным.

Говоря объективно, следует признать, что в современной юридической науке и соответствующей учебной и научной литературе понятие «источники права» может использоваться в двух взаимосвязанных значениях – как «материального источника права» (источника права в материальном смысле) и в значении «формального источника права» (источника в формальном смысле).

В первом случае к источникам права относят объективные факторы, «порождающие» право как социальное явление, т.е. то, что стало причиной образования права. В качестве таких факторов выступают материальные и духовные аспекты жизни общества, природа вещей, божья воля и воля законодателя и т.д. То есть в данном случае речь идет об источнике права в материальном смысле этого слова.

А вот во втором случае под «формальным источником права» действительно имеется в виду форма внешнего выражения содержания действующего права. При этом понятие источника права связывают и с непосредственной деятельностью уполномоченных органов государства по формированию права, приданию ему формы законов, указов, постановлений и других нормативно-юридических документов. Таким образом, можно сказать, что под внешней формой права понимаются способы установления правовых норм. В юридической литературе именно за ними утвердилось традиционное наименование «источники права». При этом формальные источники права в литературе иногда обозначаются и термином «форма права».

В настоящей главе, когда речь заходит об источниках налогового права, под таковыми нами, естественно, понимаются именно формальные источники налогового права.

Таким образом, источники (формы) налогового права – это официально определенные внешние формы, в которых содержатся нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения, т.е. формы внешнего содержания налогового права.

Иерархически выстроенная по юридической силе актов, составляющих источники налогового права, система источников налогового права выглядит следующим образом:

1. Конституция Российской Федерации.

2. Специальное налоговое законодательство (в НК РФ оно именуется законодательством о налогах и сборах), которое в свою очередь включает следующие элементы:

а) федеральное законодательство о налогах и сборах (или Законодательство о налогах и сборах Российской Федерации), включающее:

- Налоговый кодекс Российской Федерации;
- иные федеральные законы о налогах и сборах;

б) региональное законодательство о налогах и сборах:

- законы субъектов РФ;
- иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами субъектов РФ;

в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.

3. Общее налоговое законодательство (иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права).

4. Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам:

а) акты органов общей компетенции:

– указы президента;

– постановления правительства;

– подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ;

– подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам, принятые исполнительными органами местного самоуправления;

б) акты органов специальной компетенции:

– ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанные с налогообложением и сборам органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

5. Решения Конституционного Суда РФ.

6. Нормы международного права и международные договора Российской Федерации.

Контрольные вопросы

1. Что такое норма налогового права?
2. Какова структура нормы налогового права?
3. Дайте определение понятию «диспозиция».
4. Перечислите формы реализации норм права.
5. Как делятся налогово-правовые нормы по методу воздействия на поведение субъектов?

ТЕМА 4. ДЕЙСТВИЕ АКТОВ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

4.1. Действие актов налогового законодательства во времени

Вопрос о пределах действия акта налогового законодательства во времени имеет очень большое практическое значение. От правильного решения этого вопроса нередко зависит, какой закон (новый или старый) будет применяться судом или правоприменителем (например налоговым органом) к конкретным отношениям, как будут осуществляться его предписания.

Чтобы определить временные рамки действия акта законодательства, нужно выяснить, когда он начал действовать и когда его действие прекратилось или должно прекратиться. А для разрешения данного вопроса на практике необходимо бывает установить два обстоятельства:

- 1) момент (дату) вступления акта налогового законодательства в силу (т.е. порядок введения его в действие);
- 2) пределы действия этого акта после вступления в силу;
- 3) момент (дату) прекращения действия акта налогового законодательства.

Рассмотрим эти обстоятельства подробнее.

Вначале остановимся на порядке определения момента (даты) вступления акта налогового законодательства в силу.

По общему правилу, федеральный конституционный закон (а значит, кстати, и содержащиеся в нем нормы налогового права) вступает в силу через 10 дней после официального опубликования (в «Российской газете», Собрании законодательства Российской Федерации), если законодатель не установит иного срока. Нередко в самом акте, при решении вопроса о вступлении закона в силу, либо во вводящем законе к акту (например, кодифицированный акт (кодекс) вводится в действие специальным законом – законом о введении в действие соответствующего кодекса Российской Федерации) оговаривается разное время начала действия разных норм (статей, пунктов), содержащихся в одном законе.

Дабы проиллюстрировать это примером, напомним, что часть первая Налогового кодекса Российской Федерации была введена в действие Федеральным законом от 31 июля 1998 г. №147-ФЗ «О введении в действие части Налогового кодекса Российской Федерации». При этом было оговорено, что в целом часть первая вступает в силу с 1 января 1999 г., но для отдельных ее положений был установлен другой срок введения в действие (такие не введенные на момент принятия акта статьи или пункты закона именуют «спящими нормами»), например, пункт 1 ст. 1,

ст. 12, 13, 14, 15 и 18 части первой НК РФ будут введены в действие только со дня введения в действие полностью всей особенной части НК РФ (т.е. когда все действующие сейчас принятые с 1991 по 1999 гг. законы о конкретных налогах и сборах будут заменены соответствующими главами части второй НК РФ) и признания утратившим силу Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». А, к примеру, абзац 1 статьи 47 был введен через год после вступления в силу первой части Налогового кодекса – с 1 января 2000 г.

Таким образом, обобщив вышесказанное, отметим, что акты налогового законодательства начинают действовать:

1) на основе общего правила (через 10 дней после опубликования или немедленно) либо

2) со специально названного в этом акте или в ином законе срока. Таким иным законом к кодексам является вводный закон к нему, а к актам специального налогового законодательства – Налоговый кодекс Российской Федерации.

Налоговым кодексом Российской Федерации предусматривается, что акты специального налогового законодательства (законодательства о налогах и сборах) вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Это правило установлено в отношении актов, изменяющих условия взимания установленных налогов. Что касается федеральных законов, устанавливающих новые налоги и сборы, а также актов законодательства субъектов федерации и органов местного самоуправления, вводящих налоги и сборы, то они могут вступать в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, и не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Таким образом, налоги, налоговый период по которым равняется календарному году (например, единый социальный налог, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций и др.), могут быть изменены в течение года, однако все изменения будут вступать в силу не ранее 1 января следующего года при условии, что такие изменения официально опубликованы до 1 декабря текущего года. Если же публикация состоялась только после 1 декабря, то срок вступления изменений в силу сдвигается на год. Например, закон, официально опубликованный в «Российской газете» в середине декабря 2003 г., может вступить в силу не ранее 1 января 2004 г.

Порядок правового регулирования налогов с коротким налоговым периодом (например, НДС, акцизы, налоговый период по которым равен одному месяцу) может изменяться чаще.

Кроме того, следует отметить, что в соответствии с п. 1 ст. 5 НК РФ изменения порядка правового регулирования сборов (разовых платежей,

применительно к которым налоговый период не устанавливается) могут вступать в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня опубликования соответствующего акта законодательства.

Однако следует учитывать, что существуют определенные особенности пределов действия во времени и порядка вступления в силу актов налогового законодательства, которым в установленном порядке придана обратная сила. Тогда общие правила вступления в силу применимы к ним, если иное не оговорено в самом таком законодательном акте.

4.2. Пределы действия введенных актов налогового законодательства во времени

Как разрешается второй вопрос – вопрос о пределах действия акта во времени после его вступления в силу? Введенный в действие акт налогового законодательства обладает юридической силой вплоть до его отмены. При этом различают три варианта пределов действия такого акта во времени:

а) перспективное действие, когда действие акта распространяется на юридические факты и отношения, возникшие после вступления его в силу (например норма, усиливающая новый налог);

б) немедленное действие, когда действие акта распространяется на вновь возникшие и ранее возникшие правоотношения, но с даты вступления такого акта в силу;

в) действие с обратной силой, когда действие акта распространяется на вновь возникшие отношения и на правоотношения, которые возникли до его вступления в силу, но с более ранней даты (например, акт, который устраняет, смягчает ответственность за совершение налогового правонарушения). Рассмотрим правило обратной силы более подробно.

По общему правилу, в соответствии с положениями ст. 54 Конституции РФ «1. Закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. 2. Никто не может нести ответственность за деяния, которые в момент его совершения не признавались правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него установлена или смягчена, применяется новый закон». Кроме того, в ст. 57 Конституции РФ специально предусматривается, что обратной силы не имеют законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков.

Смысл требования о непридании закону обратной силы состоит в том, что изменения, вносимые в законодательство (в том числе налоговое), не должны пагубно влиять на устойчивость отношений между субъектами права, не должны подрывать уверенность граждан в стабильности их правового и экономического положения, в прочности публичного правопорядка. Придание законам о налогах обратной силы

означает не только принятие соответствующего закона по истечении срока уплаты налога, но и до этой даты, однако после совершения событий или действий, в результате которых возникла обязанность уплатить налог.

Поэтому применительно к налоговому законодательству рассматриваемый принцип является важной гарантией обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков и плательщиков сборов.

В 1997 г. в одном из своих решений Конституционный Суд Российской Федерации особо отметил, что недопустимо не только придание законам о налогах обратной силы путем прямого указания на это в законе, но и издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания на это в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

В соответствии с рассматриваемым конституционным принципом в п. 2 ст. 5 НК РФ установлено правило, в соответствии с которым обратной силы не имеют акты законодательства о налогах и сборах:

- а) устанавливающие новые налоги и сборы;
- б) повышающие налоговые ставки;
- в) устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения;
- г) устанавливающие новые обязанности;
- д) иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Естественно, конституционный запрет на придание законам о новых налогах обратной силы распространяется только на случаи ухудшения положения налогоплательщиков и плательщиков сборов. Одновременно Конституция Российской Федерации допускает придание обратной силы актам налогового законодательства, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом важным условием в этом случае является то, что благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен и очевиден, причем как для налогоплательщика, так и для налогового органа.

Следует отметить, что Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает два режима обратной силы актов, улучшающих положение налогоплательщиков:

- а) в первом случае в соответствии с п. 3 ст. 5 НК РФ всегда имеют обратную силу законы:
 - устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах;
 - устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей;

б) во втором случае в соответствии с п. 4 ст. 5 НК РФ имеют обратную силу в случаях, когда это прямо предусмотрено в самих этих актах:

- акты, отменяющие налоги и сборы;
- акты, снижающие размеры ставок налогов и сборов;
- акты, устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, или иным образом улучшающих их положение.

Порядок прекращения действия актов налогового законодательства

Вопрос о моменте, с какого прекращается действие акта налогового законодательства, решается следующим образом. Здесь нужно иметь в виду дату его отмены и также то, полностью он прекратил свое действие или нет. Иными словами, установив дату отмены, следует еще уточнить, полностью или частично такой акт перестал действовать.

Акт налогового законодательства может быть отменен прямо или косвенно. В первом случае законодателем четко определяется дата, когда положения отмененного акта перестают действовать. В свою очередь, под косвенной отменой понимается принятие нового акта, что означает прекращение действия старого акта со дня вступления в силу нового.

Существуют три варианта установления пределов прекращения действия старого акта налогового законодательства.

1) старый закон «переживает себя», т.е. отдельные его нормы продолжают регулировать отношения, которые возникли на основе старого закона, и после даты вступления в силу нового закона, к примеру, когда закон отменен не полностью, и отдельные его положения, скажем, налоговые льготы, предусмотренные еще старым законом, продолжают действовать оговоренный в новом законе срок параллельно с нормами этого нового закона (например, п. 4 ст. 6 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" установлена льгота для малых предприятий). Однако с 1 января 2002 г. вступила в силу глава 25 части второй НК РФ, которая не предусматривает предоставления такой льготы. Тем не менее, малые предприятия, которые начали пользоваться этой льготой до 2002 г. и не проработали еще четырех лет, могут продолжать ее применять и в 2002 г. Это установлено ст. 2 Федерального закона от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ);

2) немедленно, с даты утраты законом силы он прекращает действие на все отношения, которые ранее регулировал;

3) акт законодательства досрочно прекращает свое действие, а правоотношения, которые ранее им регулировались, начинают регулироваться новой нормой, которой законодателем в установленном порядке была придана обратная сила.

Действие актов налогового законодательства в пространстве и по кругу лиц

Действие актов налогового законодательства в пространстве.

Акты налогового законодательства, принятые федеральными органами власти, действуют на всей территории Российской Федерации. При этом к государственной территории РФ относятся суша, воды, недра и воздушное пространство.

Акты налогового законодательства субъектов и органов местного самоуправления распространяют свое действие лишь на территорию соответствующего субъекта федерации или муниципального образования.

Действие актов налогового законодательства по кругу лиц. Акты, выраженные в нормах налогового права предписания, закрепленные в актах налогового законодательства, адресованы широкому кругу лиц, являющихся субъектами налоговых правоотношений, регулируемых российским налоговым правом. При этом такими лицами могут выступать:

- 1) граждане Российской Федерации;
- 2) иностранные граждане;
- 3) лица без гражданства;
- 4) российские организации;
- 5) иностранные организации.

При разрешении вопроса о действии акта налогового законодательства в отношении конкретного лица (группы) применяются так называемые принципы территориальности или резидентства.

Так, в соответствии с принципом территориальности все указанные выше лица, имеющие объекты налогообложения на территории РФ, подпадают под сферу действия налогового законодательства Российской Федерации. Кроме того, действие налогового законодательства распространяется на суда, приписанные к российским портам, а также на посольства и консульства Российской Федерации в других странах.

В соответствии с принципом резидентства обязанность по уплате налога или сбора распространяется на лиц, являющихся резидентами Российской Федерации (даже если объект налогообложения возник за пределами территории РФ) и нерезидентами РФ, но лишь в той части доходов, которые получены ими из источников, находящихся на территории Российской Федерации. Налоговыми резидентами Российской Федерации являются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Кроме того, необходимо отметить, что нормы о конкретном налоге или сборе (нормы главы о конкретном налоге или сборе специальной (второй) части Налогового кодекса Российской Федерации, а до ее введения – положения принятого до НК РФ закона о налоге или сборе) распространяются на лиц (круг лиц), специально именованных в этом нормативном правовом акте в качестве налогоплательщиков.

4.3. Соответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах Налоговому кодексу Российской Федерации

Основным условием действия на территории Российской Федерации нормативных правовых актов, включаемых в литературу в состав налогового законодательства, является их полное соответствие положениям Налогового кодекса Российской Федерации.

Правовые признаки, позволяющие сделать вывод о соответствии или несоответствии того или иного акта налогового законодательства Российской Федерации «налоговой конституции» страны, как иногда, с известной долей условности, именуют Налоговый кодекс Российской Федерации, содержатся в ст. 6 НК РФ:

1) нормативный правовой акт о налогах и сборах, изданный органом, не имеющим в соответствии с настоящим Налоговым кодексом РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) нормативный правовой акт о налогах и сборах, отменяющий или ограничивающий права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, установленные Налоговым кодексом РФ;

3) нормативный правовой акт о налогах и сборах, изменяющий определенное Налоговым кодексом РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены Налоговым кодексом РФ;

4) нормативный правовой акт о налогах и сборах, запрещающий действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

5) нормативный правовой акт о налогах и сборах, запрещающий действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) нормативный правовой акт о налогах и сборах, разрешающий или допускающий действия, запрещенные НК РФ;

7) нормативный правовой акт о налогах и сборах, изменяющий установленные НК РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;

8) нормативный правовой акт о налогах и сборах, изменяющий содержание понятий и терминов, определенных в НК РФ, либо использующий эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в НК РФ;

9) нормативный правовой акт о налогах и сборах, иным образом противоречащий общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах признаются не соответствующими Налоговому кодексу РФ при наличии хотя бы одного из указанных выше обстоятельств. Например, если бы Федеральная налоговая служба издала инструкцию о порядке заполнения налоговой декларации, не согласованную с Минфином России, то это было бы нарушением установленного п. 7 ст. 80 части первой НК РФ порядка издания таких инструкций. В отношении такой инструкции налогоплательщик может воспользоваться правом не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам (подпункт 11 пункта 1 статьи 21 части первой НК РФ).

Если губернатором какой-либо области будет принят акт, например, запрещающий налоговым органам проверять определенное предприятие, то такой акт ограничивает полномочия налоговых органов, круг которых очерчен в ст. 31 части первой НК РФ, а значит, является незаконным и не должен применяться.

При этом признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ, как правило, осуществляется в судебном порядке.

Правительство Российской Федерации, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы могут до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения.

Данные положения распространяются также на нормативные правовые акты, регулирующие порядок взимания налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Кроме того, отметим, что в ст. 6 части первой НК РФ определено также, что подзаконный нормативный акт не может изменять определенное Налоговым кодексом РФ содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, содержание понятий и терминов, определенных в Налоговом кодексе Российской Федерации, и др.

Следует помнить, что в настоящее время формирование Налогового кодекса Российской Федерации еще не завершено – приняты не все главы части второй НК РФ.

Поэтому в этот период федеральные законы и иные нормативные и правовые акты, действующие на территории РФ и не отмененные Федеральным законом от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» и другими законами,

которыми в НК РФ вносились изменения, продолжают действовать в части, не противоречащей НК РФ. Однако эти акты подлежат скорейшему приведению в соответствие Налоговому кодексу РФ, и законотворческая работа в этом направлении уже ведется.

В свою очередь, изданные до введения в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации нормативные правовые акты Президента РФ и Правительства РФ по вопросам, которые, согласно части первой НК РФ, могут регулироваться только федеральными законами, действуют до их замены такими соответствующими федеральными законами.

Контрольные вопросы

1. Что нужно учитывать при определении временных рамок действия акта законодательства?
2. Когда вступают в силу акты специального налогового законодательства?
3. Что означает непридание законам о налогах и сборах обратной силы?
4. Какие акты законодательства о налогах и сборах не имеют обратной силы?
5. Какой срок должен пройти с момента опубликования закона о налогах и сборах до момента его вступления в силу?

ТЕМА 5. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

5.1. Понятие и признаки налоговых правоотношений

Общественные отношения, урегулированные нормами права, изучаются всеми юридическими науками, но каждая отрасль (подотрасль) юридической науки имеет свой предмет изучения – определенный круг общественных отношений. Предметной областью исследования налогового права являются налогово-правовые отношения – правовые отношения, возникающие и развивающиеся в сфере налогообложения.

В юридической науке налоговые правоотношения обычно определяются как вид финансовых правоотношений, урегулированных нормами налогового права.

По своей правовой природе, сущности и значению, эти правовые отношения могут быть охарактеризованы как социально значимые общественные отношения сложносоставного характера, состоящие из следующих составных частей (представляющие собой совокупность следующих правовых отношений):

1) властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

2) правовые отношения, возникающие в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;

3) правовые отношения, возникающие в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;

4) правовые отношения, возникающие в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), т.е. в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;

5) правовые отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Налоговые правоотношения имеют несколько существенных признаков:

1) *общественное отношение*, т.е. отношение между лицами (юридическими и физическими), имеющее общественную значимость. Личные взаимоотношения, например конкретного налогоплательщика-индивидуального предпринимателя и руководителя какого-либо налогового органа, не имеют общественной значимости и не нуждаются в специальном правовом регулировании нормами налогового права;

2) *правовое отношение* по поводу денежных средств, существующее (т.е. возникающее, развивающееся и прекращающееся) исключительно в сфере налогообложения;

3) *социально значимое отношение – регулируется нормами налогового права.* Реальные налоговые правоотношения по существу являются нормативными правовыми отношениями, ибо они неразрывно связаны с нормами налогового права, возникают на их основе, складываются в соответствии с правовыми предписаниями и осуществляются в рамках, предусмотренных нормами налогового права, и прекращаются на их основе.

Налоговое правоотношение представляет собой юридическую связь субъектов таких правовых отношений посредством субъективных прав и юридических обязанностей. При этом субъективное право принадлежит управомоченному лицу, которое выступает в правоотношении в качестве, например, налогового органа и обладает определенными правомочиями. Носитель юридической обязанности является в правоотношении обязанным лицом и выступает в качестве налогоплательщика, который обязан совершить в пользу государства определенные юридически значимые действия (например, исполнить обязанность по уплате налога или сбора) либо воздержаться от каких-либо действий (например, воздержаться от нарушения норм налогового законодательства).

Следует отметить, что наряду с указанными признаками, налоговые правоотношения, как и любые иные правоотношения, характеризуются теорией права наличием волевого, а в некоторых случаях и идеологического характера, так как право и связанные с ним явления выражают государственную волю и государственную идеологию.

Таким образом, налоговые правоотношения – это охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права.

Основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений предусмотрены в налоговом законодательстве.

5.2. Структура и состав налоговых правоотношений

Как известно, в юридической науке любые правовые отношения рассматриваются как общественно-правовые явления, имеющие определенную структуру и состав.

При этом под составом каждого конкретного налогового правоотношения понимается совокупность его участников, т.е. субъектов налоговых правоотношений. В соответствии с системным подходом, права и обязанности указанных субъектов (налогоплательщиков, налоговых органов и т.д.) в составе налогового правоотношения выступают в качестве юридических свойств этих участников.

В свою очередь, под структурой налоговых правоотношений понимается внутреннее строение и взаимосвязь элементов такого правового отношения. Структуру налоговых правоотношений, как, впрочем, и структуру любых правовых отношений, образуют следующие три элемента:

- 1) субъекты такого правоотношения;
- 2) содержание правоотношения и
- 3) объект правоотношения.

Естественно, субъекты налоговых правоотношений – это его участники (стороны). Юридическое содержание налоговых правоотношений образуют субъективные права и юридические обязанности указанных субъектов – участников рассматриваемых общественных отношений. Материальное содержание налоговых правоотношений представляет собой поведение сторон (действие либо бездействие), связанное с реализацией принадлежащих им прав и обязанностей. Объектом налоговых правоотношений выступает то, по поводу чего или ради чего субъекты правовых отношений в сфере налогообложения вступают в правовую связь. В качестве объекта правоотношений выступают разнообразные материальные и нематериальные блага.

Итак, рассмотрим указанные выше элементы налоговых правоотношений (объект, субъект и содержание) подробнее.

В настоящее время в юридической науке вопрос об объекте правоотношения остается дискуссионным. Одни авторы считают, что некоторые виды правовых отношений вообще не имеют объекта (в качестве таковых называются уголовно-правовые отношения), другие – что отрицание факта наличия объекта делает правоотношения бессмысленными.

Вместе с тем последняя точка зрения представляется более верной. Как уже говорилось, объект налоговых правоотношений – это то, по поводу чего возникают правовые отношения, ради чего субъекты вступают в правовую связь.

В налогово-правовой литературе в качестве объекта налоговых правоотношений, как правило, указывается обязательный безвозмездный платеж (налог или сбор), размер которого определяется установленными законодательством о налогах и сборах правилами, взимаемый уполномоченными на то органами. Например, И.И. Кучеров в качестве основного объекта налоговых правоотношений называет «денежное средство (материальное благо), которое должно быть внесено налогоплательщиком в бюджет или внебюджетный фонд в форме налога или сбора или взыскано принудительно налоговыми органами». Недостатком такого подхода, безусловно, следует признать «невнимание» (или недостаточное внимание) к таким материальным и нематериальным благам, которые также могут являться объектом налогового правоотношения, как, например, денежные средства в виде пени за несвоевремен-

ное выполнение обязанности по уплате налога, штрафа за нарушение налогового законодательства, а также публичный правопорядок в сфере налогообложения, сохранность сведений, составляющих налоговую тайну, права и законные интересы участников таких правовых отношений, их защита.

Таким образом, в качестве объекта налоговых правоотношений выступают разнообразные материальные (например, денежные средства в виде сумм налога, сбора, пени, штрафа) и нематериальные блага (например, публичный правопорядок в сфере налогообложения).

Юридическое содержание налоговых правоотношений образуют субъективные права и юридические обязанности участников таких правовых отношений. Как известно, право именуется субъективным по принадлежности субъекту правоотношения. Реализация субъективного права зависит от усмотрения управомоченного лица – участника (субъекта) налоговых правоотношений. Указанный участник налогового правоотношения может воспользоваться предоставленным ему правом либо отказаться от его реализации. Обязанность называют юридической, так как она предусмотрена юридической нормой (в данном случае – налогово-правовой нормой) и подлежит безусловному выполнению.

Содержание налоговых правоотношений, как и любых других правоотношений, может быть раскрыто через правовой статус субъектов таких правоотношений. Права, обязанности, а в определенных случаях и компетенция субъектов налоговых правоотношений предусмотрены налоговым законодательством.

В настоящее время действующее российское налоговое законодательство не лишено недостатков и, к сожалению, не содержит полного легального перечня участников (субъектов) налоговых правоотношений.

Так, в ст. 9 НК РФ вводится понятие «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах». Приведенный в этой статье перечень таких участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, включает:

- 1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;
- 2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым кодексом налоговыми агентами;
- 3) Федеральную налоговую службу и её подразделения в Российской Федерации;
- 4) Государственный таможенный комитет Российской Федерации и его подразделения;
- 5) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном поряд-

ке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов (сборщики налогов и сборов);

б) Министерство финансов Российской Федерации, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов и городов, (финансовые органы), иные уполномоченные органы – при решении вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных Налоговым кодексом;

7) органы государственных внебюджетных фондов.

Однако полагать, что круг участников налоговых правоотношений ограничивается приведенными субъектами, было бы ошибочным. Из анализа иных положений части первой НК РФ правомерен вывод о том, что участниками налоговых правоотношений, безусловно, являются и иные субъекты, не указанные прямо в тексте в ст. 9 НК РФ. К таким участникам налоговых правоотношений, в частности, относятся:

1) органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы);

2) органы опеки и попечительства, социальные учреждения;

3) процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля (эксперты, специалисты, переводчики, понятые, свидетели);

4) кредитные организации (банки).

Таким образом, можно выделить следующие два вида субъектов (участников) налоговых правоотношений:

1) основные участники (субъекты) налоговых правоотношений (напомним, кодекс именует их «участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах»);

2) иные участники налоговых правоотношений (все остальные участники налоговых правоотношений, не указанные прямо в ст. 9 НК РФ, но являющиеся таковыми на основании норм Налогового кодекса Российской Федерации)

5.3. Представительство в налоговых правоотношениях

По общему праву субъекты любых правоотношений участвуют в таких правоотношениях лично.

Налоговый кодекс Российской Федерации с учетом норм гражданского законодательства предусматривает возможность использования в налоговых правоотношениях института представительства. В соответствии со ст. 26 НК РФ налогоплательщик (т.е., как мы помним, лицо, на

которое возложена обязанность по уплате налогов) вправе участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя (если иное не предусмотрено НК РФ).

Личное участие налогоплательщика (плательщика сборов) в налоговых правоотношениях не лишает его права иметь представителя, и наоборот, участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.

По общему правилу законными представителями налогоплательщика-организации являются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов, как правило, – руководитель организации и его заместители. Соответственно налогоплательщиков-организации в налоговых правоотношениях представляют лица, уполномоченные на то законом или учредительными документами организации. Как правило, законным представителем организации, уполномоченным действовать от ее имени без доверенности, выступает исполнительный орган управления соответствующей организации.

Налоговым кодексом Российской Федерации на сферу налоговых правоотношений распространяются основные, закрепленные гражданским законодательством положения, и, в частности, норма о том, что действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации. Для определения правового статуса участников налогово-правовых отношений это означает, например, следующее: в соответствии с п. 4 ст. 110 НК РФ в случаях выявления юридических фактов нарушения организацией налогового законодательства вина такой организации определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, деяния которых вызвали правонарушение

Законными представителями налогоплательщика-физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Поэтому в налоговых правоотношениях в качестве законных представителей физических лиц могут выступать родители для несовершеннолетних детей, включая усыновленных, опекуны для опекаемых, попечители для подопечных. Законный представитель физического лица действует от его имени без доверенности.

Кроме того, любой налогоплательщик (плательщик сборов) вправе уполномочить физическое или юридическое лицо представлять его ин-

тересы в налоговых органах и перед другими участниками налоговых отношений. Такой представитель именуется уполномоченным представителем.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. При этом следует отметить, что действие либо бездействие уполномоченного представителя налогоплательщика-организации не признается автоматически действием либо бездействием самого налогоплательщика, как это имеет место для законного представителя.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Лицам, которые в силу служебного положения могут влиять на выполнение налогоплательщиком своих обязанностей, не дано права быть его представителями по назначению. К таким лицам относят должностных лиц налоговых и таможенных органов, судей, следователей и прокуроров.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение понятию «налоговые правоотношения».
2. Перечислите признаки налоговых правоотношений.
3. Охарактеризуйте структуру налоговых правоотношений.
4. Что является объектом налоговых правоотношений?
5. Перечислите участников налоговых правоотношений.

ТЕМА 6. ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

6.1. Обязанность по уплате налогов и сборов: понятие, основания возникновения, приостановления и прекращения

Обязанность по уплате налога (сбора) представляет собой главную конституционную обязанность лиц, выступающих в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков или плательщиков сборов. Особое значение указанной фискальной обязанности подтверждается ее прямым закреплением в Конституции Российской Федерации. В ст. 57 Конституции, в частности, говорится: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

Юридический анализ указанного конституционного положения позволяет сделать следующий вывод о содержании рассматриваемой обязанности. Содержание обязанности по уплате налогов и сборов заключается в наличии у налогоплательщика (плательщика сбора) лица правовой обязанности уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка и срока налог или сбор.

При этом следует помнить, что не всякий налог, установленный и введенный на той или иной территории по выраженной в соответствующем акте воле государства или территориально-административного образования (например субъекта Российской Федерации или муниципалитета), порождает возникновение у указанных в нем в качестве налогоплательщиков лиц обязанности уплатить такой налог.

Важнейшим критерием здесь выступает законность установления такого нового налога или сбора. В одном из своих постановлений, официально разъясняя содержание ст. 57 Конституции Российской Федерации, Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что «налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства».

Конституционный принцип уплаты только законно установленных налогов развивается в п.1 ст.17 Налогового кодекса Российской Федерации. В указанном пункте перечислены элементы налогообложения, при определении которых в совокупности налог может считаться установленным законодателем.

Указанные положения ст. 17 НК РФ соответствуют основным принципам налогового права – принципу законности и определенности налогового обязательства. Названные принципы, в частности, нашли свое закрепление и в положениях п. 6 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которыми «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения», а также «ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом Российской Федерации признаками налогов и сборов, не предусмотренные Налоговым кодексом Российской Федерации, либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом Российской Федерации».

Налог считается установленным только при наличии юридического факта определенности налоговой обязанности, т.е. когда в совокупности определены налогоплательщики и следующие обязательные элементы налогообложения:

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;
- 6) порядок и сроки уплаты налога.

При установлении сборов в качестве обязательных элементов должны быть определены: плательщики сборов, объект обложения, облагаемая сбором база и ставка сбора.

Перечисленные элементы налогообложения именуют, как правило, существенными или обязательными. Вместе с тем существуют и дополнительные (или факультативные) элементы юридического состава налога. Так, в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Таким образом, если законодатель не установил или не определил хотя бы один из перечисленных обязательных элементов налогообложения, налог не должен считаться установленным и обязанности по его уплате не возникает.

Следует заметить, что предусмотренные в ст. 17 НК РФ элементы налогообложения в теории налогового права именуют также «элементами юридического состава налога», что представляется нам юридически и экономически более уместным. Вместе с тем в литературе можно встретить и другие термины, обозначающие это понятие, например — «элементы Закона о налоге», «структура налога», «элементы налога» или даже «анатомия налога».

При этом отдельные авторы выделяют более широкий круг таких элементов налогообложения. В частности, к ним дополнительно относят

также такие элементы, как: объект налога, предмет налога, источник налога, масштаб налога, единица налогообложения, отчетный период, порядок зачета и возврата излишне взысканных и излишне уплаченных сумм налога, порядок принудительного взыскания недоимки и пени, ответственность за неуплату налога, налогооблагающий субъект и др.

Налоговая обязанность по уплате конкретного налога или сбора устанавливается актом законодательства о налогах и сборах, содержащим налогово-правовые нормы, регулирующие порядок взимания данного налога. Исполнение такой обязанности обеспечивается силой государственного принуждения, осуществляемого налоговыми органами. За неисполнение рассматриваемой обязанности налогоплательщик несет ответственность – вплоть до уголовной.

С учетом системообразующего характера и значения обязанности налогоплательщиков или плательщиков сборов участвовать в расходах государства отдельные авторы кратко именуют обязанность по уплате налога (сбора) общим термином «налоговая обязанность». Это узкий подход к определению объема понятия «налоговая обязанность налогоплательщика или плательщика сбора».

Поэтому, дабы избежать путаницы, следует помнить, что рассматриваемая обязанность является главной, конституционной, но не единственной налоговой обязанностью налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Иные обязанности указанных лиц, предусмотренные, в частности, нормами ст. 23 НК РФ, также являются налоговыми по своей сути, так как проистекают из налоговых правоотношений и установлены действующим налоговым законодательством (Налоговым кодексом Российской Федерации). К таким обязанностям относится, например, – обязанность встать на учет в налоговых органах, если такое требование содержится в НК РФ; обязанность вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах; обязанность представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и т.д.

Безусловно, эти обязанности носят по отношению к основной конституционной обязанности налогоплательщиков и плательщиков сборов – обязанности по уплате налогов (сборов) – производный и обеспечительный характер. Поэтому понятие «налоговая обязанность налогоплательщика или плательщика сбора» включает в себя как обязанность по уплате налогов (сборов), так и иные обязанности таких участников налоговых правоотношений, установленные налоговым законодательством.

Обязанность по уплате налога (сбора) возникает, изменяется и прекращается при наличии определенных оснований, которые устанавливаются Налоговым кодексом Российской Федерации. Исполнение обязанности по уплате налога (сбора) может осуществляться добровольно и принудительно.

Обязанность по уплате конкретного налога (сбора) возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения у него объекта налогообложения.

Что же такое объект налогообложения? В соответствии с п. 1 ст. 38 части первой НК РФ объектами налогообложения могут являться: операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

При этом стоимостная характеристика объекта налогообложения означает, что такой объект может характеризоваться определенной денежной суммой. Количественная характеристика объекта налогообложения – объект характеризуется количеством вещей, объединенных определенным родовым признаком. В качестве иллюстрации приведем пример послевоенного налога на плодовые деревья на приусадебных участках, взимавшийся в зависимости от количества таких деревьев. Физическая характеристика объекта налогообложения используется, к примеру, при установлении и взимании транспортного налога, когда за основу расчета подлежащего уплате налога берется мощность двигателя транспортного средства, исчисляемая в лошадиных силах, либо объем двигателя, исчисляемый в кубических сантиметрах.

Итак, как мы видим, под основными видами объектов налогообложения понимаются:

- 1) имущество;
- 2) деятельность налогоплательщика по совершению операций по реализации:
 - товаров;
 - работ;
 - услуг;
- 3) экономические результаты такой деятельности, в частности:
 - прибыль;
 - доход;
 - и иные объекты.

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. Объекты как федеральных, так и региональных и местных налогов определяются исключительно федеральным законодателем. Это одна из гарантий недопущения многократного налогообложения, когда один и тот же объект облагается несколькими налогами одновременно.

Рассмотрим указанные виды объектов налогообложения более подробно.

Имущество как объект налогообложения. При определении имущества как объекта налогообложения исходят из нормы ст. 128 ГК РФ, в соответствии с которой к объектам гражданских прав отнесены вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права. Поэтому положениями п. 2 ст. 38 НК РФ к имуществу для целей налогообложения относятся все виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), являющихся имуществом в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Товар как объект налогообложения. В соответствии с положениями п. 3 ст. 38 НК РФ для целей налогообложения товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации.

Работа как объект налогообложения. Для целей налогообложения работа – это деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услуга как объект налогообложения. Под услугой понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализация товаров, работ, услуг. В свою очередь, реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем – это, соответственно, передача на возмездной основе (в том числе в виде обмена товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, а также возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, и передача права собственности на товары, результаты выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе. При этом место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с налоговым законодательством.

Принципы определения для целей налогообложения цены таких реализуемых товаров, работ или услуг закреплены в ст. 40 НК РФ. Если иное не предусмотрено специальным налоговым законодательством, для этих целей принимаются те цены товаров, работ или услуг, которые указаны сторонами сделки в соответствующих документах (договоре, платежных документах). Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Однако при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам, но лишь в следующих случаях:

- 1) между взаимозависимыми лицами;
- 2) по товарообменным (бартерным) операциям;
- 3) при совершении внешнеторговых сделок;

4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

В перечисленных выше случаях, когда, по мнению налогового органа, цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на такие товары, работы или услуги.

Что же такое рыночная цена? Рыночная цена товара (работы или услуги) – это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

При этом под идентичными товарами понимаются товары, имеющие одинаковые, характерные для них основные признаки. Например, при определении идентичности товаров учитываются их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель, незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитывают их качество, наличие товарного знака, репутацию на рынке, страну происхождения.

В свою очередь, рынком товаров (работ, услуг) признается сфера обращения этих товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

Естественно, при определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися

ся взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как количество (объем) поставляемых товаров (например объем товарной партии), сроки исполнения обязательств, условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида, а также иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены. Для этого используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

Кроме того, при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам или из-за отсутствия предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг, а также при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников существуют два метода определения рыночной цены:

- 1) метод цены последующей реализации или
- 2) затратный метод.

В чем же заключается различие этих методов и когда они применяются? При использовании метода цены последующей реализации рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары (работы, услуги) реализованы покупателем этих товаров (работ, услуг) при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя.

Если использование метода цены последующей реализации невозможно (например, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем), используется затратный метод.

При затратном методе рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и

обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров (работ, услуг), обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При этом следует учитывать, что не всякое возмездное (или безвозмездное) перераспределение товаров, работ или услуг признается для целей налогообложения их реализацией. В соответствии с п. 3 ст. 39 НК РФ для фискальных целей не считается реализацией товаров, работ или услуг:

1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

4) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

7) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации;

9) иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Доход и прибыль как объекты налогообложения. Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами 23 («Налог на доходы физических лиц»), 25 («Налог на прибыль организаций») или главой «Налог на доходы от капитала» части второй Налогового кодекса Российской Федерации (а до введения в действие последней – соответствующим федеральным законом). Под прибылью в свою очередь, как правило, понимается полученный доход за минусом произведенных на его получение расходов (см., например, ст. 247 НК РФ). Вообще следует отметить, что действующее налоговое законодательство еще не достаточно четко определяет соотношение этих понятий и в этой части несовершенно (в первую очередь это касается терминологических неточностей).

В соответствии с налоговым законодательством доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в Российской Федерации и к доходам от источников за пределами Российской Федерации

Если положения налогового законодательства не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Министерством финансов Российской Федерации. В аналогичном порядке в указанных доходах определяется доля, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и доли, которые могут быть отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

Проценты и дивиденды как объекты налогообложения. Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, считающиеся дивидендами по законодательству этих зарубежных государств.

Не признаются дивидендами:

1) выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;

2) выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;

3) выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Таким образом, обобщая вышеизложенное, можно сделать следующий вывод. Возникновение у лица обязанности уплатить налог закон связывает с юридическим фактом возникновения у фискальнообязанного лица объекта налогообложения по соответствующему налогу. Такими юридическими фактами могут, например, выступать:

- получение прибыли (по налогу на прибыль организаций);
- получение дохода (налог на доходы физических лиц);
- совершение операций по реализации товаров (работ, услуг) и ввоз товара на таможенную территорию Российской Федерации (налог на добавленную стоимость);

- реализация товаров (работ, услуг) в розницу за наличный расчет (налог с продаж) и т.д.

Обязанность по уплате налога (сбора) прекращается при наступлении хотя бы одного из указанных ниже юридических фактов:

1) уплаты налога (сбора) налогоплательщиком или плательщиком сбора;

2) смерти налогоплательщика или признания его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством;

3) ликвидации организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами);

4) наступления иных обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора (п. 3 ст. 44 НК РФ).

Кратко рассмотрим указанные основания прекращения обязанности по уплате налога (сбора).

Уплата налога (сбора) представляет собой своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) своей налоговой обязанности путем перечисления исчисленной в установленном порядке суммы налога в соответствующий бюджет.

По общему правилу, в случае смерти налогоплательщика, являющегося физическим лицом, или признания такого лица умершим, его

налоговая обязанность прекращается. Однако существует исключение из данного общего правила: задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества.

Ликвидация организации также является одним из оснований прекращения фискальных обязанностей такого ликвидируемого юридического лица. Указанные обязанности прекращаются после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами) за счет оставшихся денежных средств, в том числе полученных от реализации ее имущества, погашения ее учредителями (участниками).

К числу иных обстоятельств (юридических фактов), с наступлением которых законодательство связывает прекращение обязанности по уплате налога и сбора, в частности, относятся:

а) удержание суммы налога (сбора) налоговым агентом (правовой порядок осуществления такого удержания предусмотрен в ст. 24 НК РФ);

б) уплата налога за налогоплательщика поручителем (ст. 74 НК РФ);

в) взыскание налога (сбора) налоговым органом в бесспорном порядке денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии достаточных денежных средств на счете (ст. 46 НК РФ);

г) погашение налоговой обязанности посредством обращения налоговым органом (в отношении налогоплательщиков-организаций или налогового агента-организации) или судом (в отношении физического лица) взыскания на имущество налогоплательщика (ст. 47 и ст. 48 РФ);

д) исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) реорганизованного юридического лица его правопреемником (ст. 50 НК РФ);

е) исполнение обязанности по уплате налогов и сборов за физическое лицо, признанного судом безвестно отсутствующим, лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом налогоплательщика (ст. 51 НК РФ);

ж) списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ);

з) погашение налоговой обязанности по заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа (в спорных случаях – по решению суда) с помощью зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или излишне взысканному налогу (п. 5 ст. 78, ст. 79 НК РФ).

6.2. Общий порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Если иное не предусмотрено налоговым законодательством, следуя конституционной норме о том, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы», налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Уплата налога за

третье лицо (друга, мужа, сослуживца или тещу) не допускается. Естественно, обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный налоговым законодательством. Впрочем, не возбраняется и уплата налога досрочно.

Остановимся подробнее на порядке исчисления налогов (сборов) и порядке уплаты налогов (сборов).

По общему правилу, налогоплательщик исчисляет размер (сумму) своего налогового обязательства самостоятельно. Примером самостоятельного выполнения налогоплательщиком данной обязанности может служить исчисление налога с продаж, акцизов, налог на прибыль организаций. Как правило, самостоятельно исчисляют подлежащие к уплате ими суммы налогов организации и индивидуальные предприниматели.

Однако в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, обязанность по исчислению подлежащей уплате суммы налога может быть возложена на налоговые органы или налогового агента. Традиционно возложение данной обязанности на налогового агента применяется по налогу на доходы физических лиц в отношении исчисления сумм налога с выплат работодателей в пользу наемных работников. Результаты исчисления суммы налога, полученные налоговым агентом, служат основанием для ее удержания у налогоплательщика и перечисления в соответствующий бюджет. Бремя ответственности как за неправильное и несвоевременное исчисление, неперечисление суммы налога впоследствии ложится не на налогоплательщика, а на налогового агента.

В случае, когда исчисление налога осуществляется налоговыми органами, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление (уведомление об уплате налога). В этом документе указываются размер налога, расчетная налоговая база, а также срок уплаты налога. В случае, если налоговый орган не исполнит надлежащим образом обязанность по направлению налогоплательщику налогового уведомления, налогоплательщик в силу нормы п. 4 ст. 57 НК РФ не может быть подвергнут не только налоговым санкциям, но и начислению пени. Однако обязанность заплатить налог сохраняется в течение срока исковой давности.

Исчисление суммы подлежащего уплате налога осуществляется исходя из налоговой базы, налоговых ставок и налоговых льгот. Поэтому указанные понятия заслуживают более пристального рассмотрения.

Налоговая база. В соответствии со ст. 53 НК РФ под налоговой базой понимается стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. В соответствии с Кодексом налоговые базы федеральных, региональных и местных налогов и порядок их определения устанавливаются на федеральном уровне (ст. 53 НК РФ).

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Остальные налогоплательщики – физические лица – исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

Выделяют следующие два метода учета налоговой базы: кассовый метод и накопительный метод.

Первый метод называется кассовым, или методом присвоения, поскольку учитывает только те суммы (имущество), которые присвоены налогоплательщиком в определенной юридической форме, например, получены в кассе наличными, переданы в собственность посредством оформления определенных документов и т.п.

В соответствии с этим методом, например, прирост стоимости имущества не является доходом до того момента, пока этот прирост тем или иным образом не объективирован: проценты по вкладу в банке получены, акции проданы по цене большей, чем цена их приобретения, и др.

При втором методе важен момент возникновения имущественных прав и обязательств. Так, доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в конкретном налоговом периоде вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для определения произведенных затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в отчетном периоде, независимо от фактических выплат. Этот метод называется накопительным или методом чистого дохода.

Налоговая ставка. В соответствии со ст. 53 НК РФ налоговая ставка – это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Можно выделить различные виды ставок, например, твердые, процентные (адвалорные) или комбинированные ставки.

Твердые ставки – это фиксированный размер налога за каждую единицу налогообложения, например, за единицу подакцизной продукции. Процентные (адвалорные) ставки – это ставки, начисляемые в процентах к облагаемой сумме. Характерны для налогообложения прибыли и дохода.

В случаях, в порядке и в пределах, определяемых НК РФ, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством Российской Федерации.

ской Федерации. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Налоговые льготы. Льготами по налогам и сборам являются преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Следует заметить, что использование механизма налоговых льгот является одним из проявлений регулятивно-стимулирующей функции налогообложения. Налоговые льготы отчасти реализуют и социальную функцию налогообложения. Таким образом, осуществление предоставления налогоплательщикам и плательщикам сборов налоговых льгот является одной из важнейших форм проведения налоговой политики государства.

Таким образом, экономическим проявлением института предоставления налоговой льготы выступает полное или частичное освобождение каких-либо категорий лиц от уплаты того или иного налога. Например, выделяют следующие виды налоговых льгот:

1) налоговые вычеты (в законодательстве зарубежных стран их именуют также налоговыми скидками) и освобождения от налогообложения (в зарубежных странах их именуют также налоговыми изъятиями и преференциями);

2) изменение срока уплаты налога;

3) снижение ставки налога.

Рассмотрим эти виды налоговых льгот более подробно.

Налоговые вычеты и освобождения от налогообложения – это налоговая льгота, предусмотренная законодательством о налогах и сборах, направленная на льготное сокращение объема налоговой базы. Налоговые льготы такого вида связаны уже не с доходами, а с расходами физически-обязанного лица. Например, налогоплательщику предоставляется возможность уменьшить прибыль, подлежащую налогообложению, на сумму понесенных им расходов особого вида, перечень которых прямо устанавливается законодателем.

В соответствии с главой 23 части второй НК РФ по налогу на доходы физических лиц налоговая скидка может предоставляться налогоплательщику как право уменьшения налогооблагаемой базы на сумму определенных вычетов. В данной главе определены четыре вида вычетов: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные. К

примеру, стандартный налоговый вычет в размере 3000 рублей за каждый месяц налогового периода (вычет как уменьшение налогооблагаемой базы на определенную сумму) предоставляется определенной категории налогоплательщиков, в частности, инвалидам Великой Отечественной войны; лицам, непосредственно участвовавшим в работах по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г. и др.

При этом освобождения от налогообложения (налоговые изъятия) – это налоговая льгота, предусмотренная законодательством о налогах и сборах, направленная на льготное выведение из-под налогообложения отдельных категорий плательщиков налога или видов (категорий видов) объектов налогообложения.

Так, например, при налогообложении прибыли (дохода) или имущества функциональным признаком льготы такого вида становится прямое указание законодателя на изъятие прибыли (дохода) физическим лицом, полученной от определенных в правовом акте, устанавливающих налог, видов деятельности из состава налогооблагаемой прибыли данного лица, или освобождения от налогообложения определенных видов имущества (т.е. освобождение по объективному, а не по субъективному составу). При этом следует отметить, что такие правовые конструкции используются и при установлении косвенных налогов. Например, согласно ст. 149 НК РФ, от налогообложения по налогу на добавленную стоимость освобождается ряд операций. В частности, не подлежат обложению НДС услуги по перевозке пассажиров, проведение лотерей, осуществление банками банковских операций.

В отношении налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества. Изъятия могут быть постоянными или предоставляться на ограниченный срок как всем плательщикам налога, так и отдельной их категории.

Изменение срока уплаты налога – налоговая льгота, определяемая как перенос установленного срока уплаты налога (сбора) на более поздний срок.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога, или без начисления.

Законодатель устанавливает формы изменения срока уплаты налога (сбора):

- отсрочка;
- рассрочка;
- налоговый кредит;
- инвестиционный налоговый кредит.

Рассмотрим эти формы изменения срока уплаты налога (сбора) более подробно.

Отсрочка или рассрочка уплаты налога – это форма изменения срока уплаты налога, установленного законом при наличии оснований, предусмотренных ст. 64 Налогового кодекса Российской Федерации на срок от 1 до 6 месяцев соответственно, с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Отсрочка (рассрочка) может быть предоставлена по одному или нескольким налогам. Законодатель предусматривает основания для предоставления заинтересованному лицу отсрочки или рассрочки по уплате налога. Решение о предоставлении отсрочки (рассрочки) или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом в течение 1 месяца со дня получения заявления заинтересованного лица.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от 3 до 1 года при наличии соответствующих оснований. Перечень таких оснований и порядок предоставления налогового кредита установлен НК РФ. За пользование налоговым кредитом взимаются проценты, как и за предоставление отсрочки (рассрочки). Следует отметить, что если налоговый кредит предоставляется вследствие причинения лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы либо задержкой бюджетного финансирования, оплаты государственного заказа, то проценты не начисляются.

Различия между налоговым кредитом и отсрочкой (рассрочкой) состоят в том, что максимальный срок отсрочки (рассрочки) составляет шесть месяцев, а кредит может предоставляться на срок до одного года. Отсрочка (рассрочка) предоставляется решением уполномоченного органа, а для предоставления налогового кредита заключается договор.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется организациям, осуществляющим внедренческую или инновационную деятельность, проводящим научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы либо техническое перевооружение производства, создающим новые технологии, а также выполняющим особо важные заказы по социально-экономическому развитию регионов. Они имеют право в определенных пределах уменьшать свои налоговые платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Такой кредит может быть предоставлен лишь по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на срок от одного года до пяти лет. Оформляется налоговый кредит договором, в нем определяется вид налога, сумма кредита, срок действия договора, размер процентов, порядок погашения, меры по обеспечению выполнения условий договора (залог, поручительство), ответственность сторон (ст. 67 НК РФ).

Снижение ставки налога. К примеру, в действовавшем еще до принятия главы 25 (Налог на прибыль организаций) части второй НК РФ Законе о налоге на прибыль предприятий и организаций предусматривалось, что ставка налога понижается на 50% для предприятий, в штате которых 50% и более составляют пенсионеры и инвалиды. Аналогичные (схожие) нормы содержатся и в действующих актах российского налогового законодательства. Согласно ст. 164 НК РФ, налогообложение по налогу на добавленную стоимость производится по ставке 0% при реализации товаров, помещенных под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории Российской Федерации.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Налоговый период – это срок, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый кодекс Российской Федерации в ст. 55 определяет налоговый период как «календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате».

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. По окончании отчетного периода могут подводиться промежуточные итоги, составление отчетности и представление ее в налоговый орган. Однако в некоторых случаях по отдельным налогам налоговый и отчетный периоды могут и совпадать.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации и Государственной налоговой службой Российской Федерации.

Остальные налогоплательщики – физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

Налоги (сборы) уплачиваются в наличной или безналичной форме. Уплата налога в безналичной форме производится путем подачи платежного поручения перечислить сумму налога с банковского счета налогоплательщика в кредитную организацию, в которой открыт данный банковский счет. При этом порядок оформления налогоплательщиками платежных поручений на перечисление налоговых платежей регламентирован совместным Приказом Минфина РФ и МНС РФ от 29 февраля 2000 г. № 21н, АП-3-25/82.

Уплата налога в наличной форме может производиться посредством почтового перевода, через кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления или через сборщика налогов и сборов. Исполнение обязанности по уплате налога в неденежной форме (например, передачей государству товаров или выполнением для государственных нужд каких-либо работ) не допускается.

Таким образом, уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке – по частям, (скажем, уплатой авансовых платежей в течение налогового периода, по окончании которого производится перерасчет). Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. Например, гл. 22 (Акцизы) части второй НК РФ предусмотрен авансовый порядок взимания акцизов в форме продажи акцизных марок либо специальных региональных марок по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке.

Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается Налоговым кодексом Российской Федерации, региональных налогов – законами субъектов Российской Федерации, местных налогов – нормативными правовыми актами представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

В литературе выделяют три основных методологических способа уплаты налога:

- уплата налога по декларации;
- уплата налога у источника выплаты дохода;
- кадастровый способ уплаты налога.

При уплате налога по декларации налогоплательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган заполненную в установленном порядке налоговую декларацию. В декларации указываются сведения о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также другие юридически значимые для налогообложения сведения.

При уплате налога у источника выплаты дохода налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату дохода (заработной платы, сумм материального поощрения и т. д.).

В свою очередь, кадастр – это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т.п.), классифицируемых по внешним признакам, и определяет среднюю доходность объекта обложения. Уплата налога на основе кадастра основана на использовании данных реестров, содержащих информацию о земле, недвижимости, недрах и пр.

Сроки уплаты налогов устанавливаются, изменяются нормативными правовыми актами о налогах и сборах применительно к каждому налогу и сбору.

Как правило, срок уплаты налога соответствует моменту завершения налогового периода либо отчетного периода. Срок уплаты налога определится календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно совершиться.

Например, уплата акциза при реализации подакцизных товаров производится за истекший налоговый период не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным месяцем. Срок уплаты налога может быть «привязан» к какому-либо событию или действию. К примеру, налог на имущество, переходящее в порядке наследования, должен быть уплачен до истечения трех месяцев с момента оформления принятия наследства, а государственная пошлина должна быть уплачена до подачи искового заявления в суд.

Налогоплательщик должен уплатить налог в установленный надлежащий срок или (при наличии такого желания – досрочно). При нарушении этого правила налогоплательщиком уплачиваются пени за просрочку налогового платежа. Неуплаченная или не полностью уплаченная сумма налога в установленный срок именуется недоимкой, наличие которой является основанием для принудительного взыскания с налогоплательщика соответствующих денежных сумм налоговым органом.

Таким образом, обобщая вышеизложенное, можно сделать следующие выводы. Обязанность по уплате налога должна исполняться в полном объеме, в определенной валюте и в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). При этом самостоятельное исполнение обязанности по уплате налога (сбора) предусматривает уплату налога (сбора) за счет собственных средств налогоплательщика (плательщика сбора), за исключением случаев, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Исполнение налоговой обязанности считается своевременным в случае, если налогоплательщик уплатил налог до того, как истек срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налог считается уплаченным с момента предъявления налогоплательщиком в обслужи-

вающий его банк платежного поручения на уплату соответствующего налога при условии достаточного остатка денежных средств на счете налогоплательщика. В случае уплаты налогов наличными денежными средствами – на момент внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо почтовое отделение связи. Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена законодательством о налогах и сборах на налогового агента, то она считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом (п. 2 г. 45 НК РФ). Налог не признается уплаченным в случаях:

1) отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);

2) возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);

3) а также когда на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога имеются иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, а налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Отдельно обратимся к вопросу о надлежащей валюте налогового платежа. По общему правилу, обязанность по уплате налога (сбора) исполняется в валюте Российской Федерации, которой, согласно ч. 1 ст. 75 Конституции Российской Федерации и положениям Закона Российской Федерации «О денежной системе Российской Федерации», является российский рубль.

Впрочем, не бывает правил без исключений. В соответствии с п. 3 ст. 45 НК РФ иностранные организации и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами, а также в иных предусмотренных федеральными законами случаях, например, при уплате таможенных платежей, обязанность по уплате налога исполняют и в иностранной валюте. При этом порядок зачисления налогов и сборов, уплачиваемых в иностранной валюте на счета по учету доходов федерального бюджета и передачи органами федерального казначейства Минфина РФ налоговым органам информации о таких зачисленных суммах налогов и сборов в иностранной валюте, утвержден совместным Приказом Минфина РФ и МНС РФ от 19 мая 2000 г. № 52н, БГ-3-09/211.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов в соответствующий бюджет означает направление платежей по налогам в федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации, бюджеты местного самоуправления, а также бюджеты государственных внебюджетных фондов, в зависимости от принадлежности налога тому или иному уровню системы налогов и сборов Российской Федерации.

6.3. Отдельные особенности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов

Действующее законодательство и, в частности, Налоговый кодекс Российской Федерации, предусматривают отдельные особенности порядка исполнения обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации и ликвидации юридического лица, а также особенности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица. Рассмотрим эти особенности более подробно.

Обязанность по уплате налогов, «оставшихся в наследство от реорганизованного юридического лица», исполняют «наследники» — организация или организации, являющиеся правопреемником (правопреемниками) реорганизованной. Причем такая обязанность переходит к ним независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом вышеуказанной обязанности. В соответствии со ст. 50 НК РФ реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его налоговых обязанностей правопреемником.

Правопреемник (правопреемники) должен также уплатить пени, причитающиеся по перешедшим к нему налоговым обязанностям и штрафы, наложенные на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

Обязанность по уплате налогов и сборов может быть различна в зависимости от формы реорганизации юридического лица.

Так, например, при слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

При разделении юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов не возникает.

При преобразовании одного юридического лица в другое преемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

По общему правилу, при реорганизации юридического лица и образовании нескольких правопреемников задолженность по налогам (сборам) и иным платежам распределяется между правопреемниками на основе разделительного баланса, т.е. пропорционально размерам активов, отходящих каждому из них. Налогоплательщики могут исполнить свою налоговую обязанность солидарно (по решению суда) в случае если:

1) разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица;

2) разделительный баланс исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником;

3) в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов;

4) реорганизация юридического лица была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов (ст. 50 НК РФ).

Обязанность по уплате налогов и сборов, а также пеней и штрафов ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств и имущества указанной прекратившей свое существование организации.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством. В случае, если организация обладает достаточным количеством денежных средств задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды погашается в четвертую очередь после удовлетворения требований граждан по возмещению вреда жизни и здоровью, выплаты выходных пособий по оплате труда и требований кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица, согласно положениям ст. 64 ГК РФ.

Однако если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, а также причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации.

В соответствии со ст. 49 НК РФ, если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных этой организацией налогов или сборов и (или) пеней, штрафов, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов безвестно отсутствующего физического лица. Налог за безвестно отсутствующее

лицо уплачивается лицом, которое уполномочено органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего. При этом на это лицо возлагается обязанность погашения всей фискальной задолженности (налогов, пени, штрафов) гражданина, признанного безвестно отсутствующим. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим. Впрочем, если денег у последнего было мало, в случае недостаточности денежных средств физического лица для исполнения указанной обязанности обязанность уплатить налоги (сборы), пени и штрафы может быть приостановлена налоговым органом.

Контрольные вопросы

1. При каких условиях налог считается установленным?
2. Что понимается под объектом налогообложения?
3. Какие существуют методы определения налоговой базы?
4. Какие виды налоговых льгот существуют в настоящее время?
5. Каковы формы изменения срока уплаты налога?

ТЕМА 7. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

7.1. Понятие, формы и методы налогового контроля

Налоговый контроль представляет собой совокупную систему действий налоговых и иных государственных органов по надзору за выполнением фискально-обязанными лицами (в первую очередь, налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, кредитными организациями) норм налогового законодательства, являющуюся одним из этапов налогообложения.

Как этап процесса налогообложения налоговый контроль условно следует за исчислением и уплатой налога (т.е. за исполнением налогоплательщиком (плательщиком сборов) его главной налоговой обязанности – обязанности по уплате налога или сбора).

Поэтому на этой стадии уполномоченными осуществлять налоговый контроль органами проверяется своевременность, правильность и полнота исполнения налогоплательщиками их налоговых обязанностей, а также осуществляется надзор и контроль за ведением налогоплательщиками в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, своевременным представлением ими налоговым органам и их должностным лицам налоговых деклараций и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

Таким образом, в широком смысле налоговый контроль направлен на обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды).

В соответствии с законодательством налоговый контроль в Российской Федерации осуществляют следующие органы:

- 1) налоговые органы;
- 2) таможенные органы;
- 3) органы государственных внебюджетных фондов.

При этом в соответствии со статьей 82 НК РФ должностные лица таможенных органов и органов государственных внебюджетных фондов наделены контрольными полномочиями в сфере налогообложения в пределах своей компетенции.

Таможенные органы вправе осуществлять налоговый контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов, взимаемых при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Органы государственных внебюджетных фондов осуществляют полномочия по налоговому контролю за полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов, поступающих в соответствующие государственные внебюджетные фонды.

В процессе осуществления мероприятий налогового контроля налоговые органы активно взаимодействуют с таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов, другими входящими в систему исполнительной власти органами специальной компетенции – министерствами, службами, ведомствами. Правовой основой такого сотрудничества выступают нормы действующего налогового законодательства, а практическая координация действий осуществляется на основании заключенных между указанными органами публично-правовых договоров – соглашений.

В порядке, определяемом такими соглашениями, указанные органы информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Например, на сегодняшний день, заключены следующие соглашения: Соглашение между Федеральной налоговой службой и ГТК РФ № БГ-15-11/1222, 01-11/15581 о взаимном информационном обмене (утверждено МНС РФ и ГТК РФ 8 июня 2000 г.), Соглашение по информационному взаимодействию между Пенсионным фондом Российской Федерации и ФНС от 12 июля 2001 г. № 16-1-С/БГ-16-05/74 (утверждено 12 июля 2001 г.) и др. Порядок обмена информацией между территориальными органами федерального казначейства Министерства финансов Российской Федерации и налоговыми органами, в ходе исполнения доходной части федерального бюджета, утвержден совместным Приказом Минфина РФ и МНС РФ от 21 февраля 2001 г. № 14н, БГ-3-09/51.

В свою очередь, порядок взаимодействия ФНС и Федеральной пограничной службы Российской Федерации регламентируется соответствующей инструкцией, утвержденной совместным Приказом ФПС РФ и МНС РФ от 25 декабря 2000 г. № 680/БГ-3-34/455.

Порядок осуществления налогового контроля, формы его проведения, а также права и обязанности участников мероприятий налогового контроля регулируются положениями главы 14 Налогового кодекса Российской Федерации.

Налоговый контроль осуществляется вышеуказанными органами в отношении следующих категорий лиц: налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов.

При этом непосредственной целью мероприятий налогового контроля является:

- 1) выявление налоговых правонарушений и налоговых преступлений;
- 2) предупреждения их совершения в будущем;
- 3) обеспечение неотвратимости наступления налоговой ответственности.

Для достижений указанных целей налоговыми и иными контролирующими органами используются следующие основные формы (способы) налогового контроля:

- 1) налоговые проверки;
- 2) получение объяснений фискально-обязанных лиц;
- 3) проверки данных учета и отчетности;
- 4) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);

В процессе осуществления указанных форм налогового контроля, в частности, производится:

а) проверка исполнения налогоплательщиками требований законодательства о постановке на налоговый учет и иных связанных с учетом обязанностей;

б) проверка исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (государственный внебюджетный фонд) налогов и сборов;

в) проверка соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;

г) проверка соблюдения банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;

д) проверка правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;

е) предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;

ж) выявление нарушителей налогового законодательства и привлечение их к ответственности.

При этом под методами налогового контроля следует понимать приемы, способы или средства, применяемые сотрудниками контролирующих органов при его осуществлении.

Следует отметить, что в экономической и специальной литературе выделяют документальный и фактический налоговый контроль. Первый вид контроля, в первую очередь реализуется посредством и в процессе камеральных (т.е. проводимых по предоставленным субъектом контроля бухгалтерским и иным юридически и фискально-значимым документам, без выезда на место) проверок.

Фактический налоговый контроль связан с проведением выездных налоговых проверок.

В зависимости от того, является ли налоговый контроль документальным (камеральным) или фактическим (выездным), методы его мо-

гут существенно различаться. В частности, применительно к документальному налоговому контролю в литературе выделяются следующие основные методы осуществления налогового контроля:

а) формальная, логическая и арифметическая проверка документов;

б) юридическая оценка хозяйственных операций, отраженных в документах;

в) встречная проверка, основывающаяся на том, что проверяемая операция находит отражение в аналогичных документах организации-контрагента и в других документах учетных записях;

г) экономический анализ.

Таким образом, основной формой (способом) налогового контроля являются налоговые проверки, которые позволяют наиболее полно выявить своевременность, полноту и правильность исчисления фискально-обязанным лицом своих обязанностей. Остальные формы налогового контроля, используются в качестве вспомогательных методов выявления налоговых правонарушений или могут применяться для сбора доказательств по выводам, которые содержатся в акте проверки. В частности, такими вспомогательными формами могут выступать: истребование документов, получение пояснений налогоплательщика, получение показаний свидетелей, осмотр помещений (территорий) и предметов, привлечение специалиста, сопоставление данных о расходах физических лиц их доходам, экспертиза, учет налогоплательщиков.

При проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

Следует различать понятия «налоговый контроль» и «контроль за соблюдением налогового законодательства», ибо последний значительно шире первого. Они схожи по целям, но различаются по составу органов, осуществляющих такой контроль и по его содержанию.

Контроль за соблюдением налогового законодательства вправе проводить помимо вышеуказанных органов, осуществляющих налоговый контроль:

1) финансовые органы, в частности органы федерального казначейства в целях проверки полноты и своевременности исполнения банками операций по перечислению налогов в доход соответствующего бюджета;

2) Счетная палата Российской Федерации – в связи с использованием юридическими лицами налоговых льгот.

Кроме того, к контролю за соблюдением налогового законодательства также относятся следующие не относящиеся к налоговому контролю контрольные мероприятия:

- 1) проводимые налоговыми органами в отношении сборщиков налогов и (или) сборов;
- 2) проводимые сборщиками налогов и (или) сборов.

7.2. Учет налогоплательщиков

Постановка налогоплательщиков на учет в налоговых органах является обязательной и осуществляется для целей проведения налогового контроля, а точнее, для его эффективности.

Следует отметить, что учет фискально-обязанных лиц имеет прочные исторические корни. Например, в Китае подсчет податных земледельцев проводился еще в V веке до н.э. для целей правильного взимания подушной подати, уплачивавшейся в натуральной форме. В Западной Европе и России практика проведения переписей населения первоначально также возникла для фискальных целей. В нашей стране главными мероприятиями, определившими формирование организованной налоговой системы, стали переписи населения Великого Киевского княжества (1245 г.), Суздальской, Рязанской и Муромской земель (1257 г.), Новгородских земель (1259 г.) и др., которые были осуществлены численниками Золотой Орды для точности сбора дани. В дальнейшем учет податных лиц предшествовал или сопутствовал каждой крупной реформе податной политики и изменениям финансового законодательства: в 1619–1649 гг. (т.е. перед принятием Соборного уложения) проведена была перепись тяглого населения и подворная перепись, в 1717–1724 гг. (т.е. перед составлением Табели государственного прихода-расхода – первого государственного бюджета России) была проведена перепись населения для подушного налогообложения. При этом впервые функции учета налогоплательщиков были возложены на налоговые органы России в 1833 г., когда Департаменту податей (т.е. налогов) и сборов Министерства финансов поручено было осуществлять перепись податного населения.

В настоящее время учет налогоплательщиков представляет собой совокупность мер регистрационно-мониторингового характера, направленных на обеспечение эффективности проведения налоговыми органами налогового контроля.

Учет налогоплательщиков регулируется НК РФ и подзаконными актами Правительства РФ и Федеральной Налоговой Службы (например, Приказом МНС РФ от 31 августа 2001 г. № БГ-3-09/319 «Об утверждении Порядка определения особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков – российских организаций», Прика-

зом МНС РФ от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124 «Об утверждении Положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций», Приказом МНС РФ от 27 ноября 1998 г. № ГБ-3-12/309 «Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц» (с изменениями от 24 декабря 1999 г.) и др.).

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организаций, месту нахождения их обособленных подразделений, месту жительства физических лиц, а также по месту нахождения принадлежащего им налогооблагаемого недвижимого имущества и транспортных средств.

Налогоплательщики организации и индивидуальных предпринимателей обязаны встать на налоговый учет независимо от наличия обстоятельств, с которыми связывается возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, а также в собственности которых находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязаны встать на учет в качестве налогоплательщика в двух налоговых органах одновременно, и по своему месту нахождения и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, недвижимого имущества и транспортных средств. Для осуществления постановки на учет налогоплательщик подает заявление о постановке на учет в налоговый орган.

Постановка налогоплательщика на учет осуществляется соответствующим налоговым органом в течение 5 дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдадут соответствующее свидетельство.

Постановка на учет и снятие с учета осуществляются бесплатно. Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной.

При постановке на первичный учет каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика (сокращенно – ИНН). ИНН может быть изменен в случае снятия налогоплательщика с учета в одном налоговом органе и последующей постановки его на первичный учет в другом налоговом органе. При реорганизации налогоплательщика-организации, вновь образованной организации присваивают новый номер. В случае ликвидации налогоплательщика-организации ИНН признается недействительным.

Справедливости ради следует отметить, что введение идентификационного номера налогоплательщиков было неоднозначно воспринято российским обществом. Так, резко против введения ИНН выступили иерархи русской православной церкви. ИНН рассматривается ими как «номер дьявола». Обращения русской православной церкви к органам государства с просьбой отказаться от сомнительного и опасного, с точки зрения верующих, института действия не возымели. Поэтому в настоящее время верующие всячески воздерживаются от присвоения им идентификационных номеров, а при принудительном присвоении номера добиваются отмены такого неправомерного решения налогового органа в судебном порядке (такие прецеденты имели место во Владимирской, Вологодской областях и Красноярском крае).

В Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика – единый для налогоплательщика на всей территории РФ при уплате всех видов налогов и сборов. Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях. Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Этот номер состоит из десяти цифровых знаков – для организаций и двенадцати цифровых знаков – для физических лиц.

Федеральная налоговая служба, ее территориальные органы ведут Единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Правительством РФ, на основе данных учета. Порядок ведения такого реестра установлен Постановлением Правительства РФ от 10 марта 1999 г. № 266 «О порядке ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков» и утвержденным Постановлением «Правила ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков», который представляет собой систему государственных баз данных учета налогоплательщиков.

Кроме того, важнейшим изменением в 2002 г. в части учета налогоплательщиков следует признать то обстоятельство, что с принятием Постановления Правительства Российской Федерации от 17 мая 2002 г. № 319 «революция, о необходимости которой так долго говорили налоговики, свершилась».

Согласно этому постановлению, с 1 июля 2002 г. Федеральной налоговой службе переданы полномочия по государственной регистрации юридических лиц. С помощью Единого государственного реестра юридических лиц, ведение которого возложено теперь на налоговые органы, можно найти любое юридическое лицо, зарегистрированное в стране. В

нем представлены не только название и местонахождение фирмы, но и список учредителей, данные на руководителей и бухгалтеров, данные о перечне утраченных паспортов, а также данные по взаимосвязям организации, например по ее филиалам.

Последнее обстоятельство имеет большое значение для повышения эффективности налогового контроля и, в целом, контроля за соблюдением налогового законодательства.

7.3. Налоговые проверки

Как уже говорилось выше, налоговые проверки проводятся в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов (организаций, индивидуальных предпринимателей, физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями), а также налоговых агентов (которые являются организации, индивидуальные предприниматели).

При этом целью налоговых проверок выступает осуществление контроля за полнотой и своевременностью выполнения фискально-обязанными лицами обязанностей по правильному исчислению, полной и своевременной уплате налогов, а также обязанности в сфере налоговой отчетности, представления фискально-значимой информации и т.д.

Налоговые проверки могут проводиться налоговыми органами, таможенными органами и органами государственных внебюджетных фондов.

Налоговый кодекс Российской Федерации различает два вида налоговых проверок:

- 1) камеральные налоговые проверки,
- 2) выездные налоговые проверки.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (ст. 88 НК РФ).

Выездная налоговая проверка представляет собой более развернутую и подробную форму налогового контроля, она проводится с выездом к месту нахождения фискально-обязанного лица. Во время проведения проверки налоговые органы вправе исследовать документы, связанные с налогообложением, а также использовать иные формы и методы налогового контроля (ст. 89 НК РФ). В экономической и специальной литературе налоговые проверки называют фактическими.

В случае если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности, связанной с иными лицами, проводится так

называемая встречная налоговая проверка. При проведении такой проверки налоговые органы получают от этих иных лиц (например, экономически связанных с проверяемым едиными технологическими цепочками производства поставщиков оборудования, комплектующих) документы, относящиеся к деятельности проверяемого.

По общему правилу, налоговой проверкой могут быть охвачены только три года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Например, в ходе проверки, проводящейся в 2003 г. налогоплательщик может проверяться только за 2000, 2001 и 2002 гг.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа. Срок такой проверки не должен превышать 3-х месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

По общему правилу, если иное специально не оговорено законом, камеральные проверки не могут проводиться повторно. Если в ходе проверки обнаружены какие-либо ошибки налогоплательщика, признаки налогового правонарушения (налоговый орган уведомляет налогоплательщика об этом), в этом случае сотрудником налогового органа, проводившим проверку, направляется необходимый документ руководителю налогового органа.

Какой же это документ и что в нем содержится? Следует заметить, что в действующем законодательстве вид, наименование, форма и содержание такого документа не конкретизируются. Чаще всего таким документом выступает докладная (служебная) записка. На основании такой служебной записки руководитель налогового органа или его заместитель решает в установленном порядке ряд вопросов, в том числе:

- 1) о привлечении фискально-обязанного лица к налоговой ответственности;
- 2) о направлении проверенному лицу требования об уплате доначисленной суммы налога и пени и др.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Решение о назначении выездной налоговой проверки в соответствии с Приказом МНС России от 8 октября 1999г. № Ап-3-16/318 должно содержать:

- 1) наименование налогового органа;
- 2) номер решения и дату его вынесения;
- 3) наименование фискально-обязанного лица и его ИНН;
- 4) период финансово-хозяйственной деятельности фискально-обязанного лица, за который проводится проверка;
- 5) виды налогов, по которым проводится проверка;
- 6) ФИО., должности и классные чины проверяющих;
- 7) подпись лица, вынесшего решение, с указанием его ФИО., должности и классного чина.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

При этом срок проведения налоговой проверки не должен превышать двух месяцев (срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого фискально-обязанного лица). Однако в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев.

При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

В соответствии со ст. 87 НК РФ запрещается проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период, за исключением случаев:

- а) реорганизации или ликвидации фискально-обязанного лица;
- б) проверка вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Должностные лица налоговых органов перед началом проведения проверки обязаны предъявить свои удостоверения и ознакомить проверяемых лиц с решением о назначении проверки. В случае отсутствия вышеперечисленных документов налогоплательщик вправе отказать им в допуске на территорию и в помещения, а также в предоставлении документов.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них лиц возможен только в случаях, установленных федеральным законом или на основании судебного решения.

При необходимости проверяющие могут проводить инвентаризацию имущества фискально-обязанного лица, производить осмотр по-

мещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, истребовать необходимые для проверки документы. Отказ налогоплательщика представить документы влечет наступление ответственности, а также выемку документов. Порядок проведения указанных действий регулируется Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным совместным Приказом Министерства финансов РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. № 20н, ГБ-3-04/39 «Об утверждении Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке».

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет соответствующую справку, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Затем не позднее 2-х месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт выездной налоговой проверки.

При этом следует учитывать, что акт выездной налоговой проверки не является актом государственного органа, поскольку содержит лишь описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников налоговой инспекции. Поэтому вышеуказанный акт не создает для проверяемого лица никаких прав или обязанностей и не может рассматриваться как ненормативный акт налогового органа. Однако в процессуальном плане такой акт рассматривается в качестве доказательства по делу. В случае судебного спора он является одним из основных документов, определяющих наличие или отсутствие обстоятельств, имеющих значение для разрешения такого спора.

Составляемый по результатам выездной налоговой проверки акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей:

- 1) вводной,
- 2) описательной и
- 3) итоговой.

Рассмотрим их более подробно.

Вводная часть акта выездной налоговой проверки содержит общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, в частности:

- номер акта проверки;
- наименование проверяемой организации, ее ИНН или ФИО, индивидуального предпринимателя, ИНН;
- наименование места проведения проверки;
- дата акта проверки (дата подписания акта лицами, проводившими проверку);
- ФИО, должности, классные чины лиц проверяющих с указанием наименования налогового органа;

- дату и номер решения налогового органа на проведение выездной налоговой проверки;
- указание на вопросы проверки;
- период, за который проводится проверка;
- даты начала и окончания проверки;
- фамилии, имена и отчества всех руководителей и главных бухгалтеров организации либо лиц, исполняющих их обязанности в проверяемом периоде;
- адрес места нахождения организации (постоянного места жительства индивидуального предпринимателя);
- сведения о наличии лицензируемых видов деятельности;
- сведения о фактически осуществляемых фискально-обязанным лицом видах финансово-хозяйственной деятельности, в том числе о видах деятельности, запрещенных действующим законодательством или осуществляемых без наличия необходимой лицензии;

В описательной части акта содержится изложение выявленных документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений или указание на их отсутствие. В ходе проверки могут быть выявлены факты нарушений действующего законодательства, не относящихся к налоговым правонарушениям (например нарушения валютного законодательства), и такие факты также отражаются в описательной части акта.

Содержание описательной части акта выездной налоговой проверки должно отвечать определенным требованиям: объективности, полноты, обоснованности, комплексности, четкости и доступности, а также системности.

Кроме того, акт должен содержать обоснованный полный вывод о несоответствии действующему законодательству. При этом изложение в акте обстоятельств допущенного налогоплательщиком нарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля.

Содержащиеся в акте формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и, по возможности, доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского учета.

Итоговая часть содержит обобщение фактов, изложенных в описательной части акта проверки, в частности:

- сведения об общих суммах неуплаченных или уплаченных не полностью налогов и сборов, также переплаты налогов с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;

– выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений и предложения по привлечению фискально-обязанного лица к ответственности;

– предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений с указанием мер, направленных на полное возмещение понесенного государством ущерба.

Затем к акту выездной налоговой проверки прилагаются соответствующие документы, и он подписывается уполномоченными должностными лицами налогового органа, проводившим проверку, и фискально-обязанным лицом. Проверяемое лицо вправе: подписать акт без оговорок, подписать акт с возражениями или отказаться подписывать акт.

В случае отказа проверяемого лица подписать акт проверяющий делает соответствующую запись на последней странице акта. Оформленный акт вручается налогоплательщику.

Если проверявшийся налогоплательщик не согласен с изложенными в акте проверки фактами, а также с выводами и предложениями проверяющих, он может в двухнедельный срок со дня получения акта представить в налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

После этого руководитель или заместитель руководителя налогового органа в течение не более 14 дней рассматривает акт и документы (материалы), представленные налогоплательщиком.

При этом руководитель или заместитель налогового органа принимает решение по результатам выездной налоговой проверки. Если налогоплательщик (плательщик сборов, налоговый агент) представил письменные объяснения или возражения по акту проверки, материалы проверки рассматриваются в его присутствии (или в присутствии его представителей, например, его налогового адвоката).

По результатам рассмотрения материалов проверки выносятся решение:

1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности;
2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности или

3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

При этом если руководителем налогового органа принимается решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, то этот документ должно содержать обстоятельства совершенного налогового правонарушения, установленные проверкой, документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком и результаты проверки этих доводов, а также решение о привлечении к ответственности с указанием конкретных нарушений и применяемых мер ответственности.

На основании вынесенного решения в десятидневный срок с момента его вынесения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени (ст. 101 НК РФ).

Контрольные вопросы

1. Какие органы осуществляют налоговый контроль?
2. Перечислите формы налогового контроля.
3. Какая форма налогового контроля является основной?
4. Охарактеризуйте порядок присвоения ИНН.
5. В чём состоит основное отличие между камеральной и выездной налоговыми проверками?

ТЕМА 8. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

8.1. Налоговые правонарушения, ответственность, за совершение которых установлена Налоговым кодексом Российской Федерации

Общие положения об ответственности за совершения налоговых правонарушений регламентируются нормами в главе 15 части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Виды налоговых правонарушений и размеры налоговых санкций – ответственности за совершения налоговых правонарушений – установлены главами 16 и 18 части первой Налогового кодекса Российской Федерации.

Как уже говорилось выше, в соответствии со статьей 106 НК РФ под налоговым правонарушением понимается виновное противоправное (т.е. совершенное в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность.

Элементами такого налогового правонарушения (как, впрочем, и элементами любого правонарушения) являются:

1) Объект налогового правонарушения – в данном случае, *публичный порядок в сфере налогообложения* – урегулированные и защищенные действующим правом общественные ценности и блага, которым наносится вред соответствующим противоправным действием или бездействием.

2) Объективная сторона налогового правонарушения – противоправное действие либо бездействие субъекта правонарушения, за которое нормами Налогового кодекса Российской Федерации установлена ответственность, его юридически нежелательные результаты для публичного порядка в сфере налогообложения и юридически значимая причинная связь между ними. Такое действие либо бездействие именуется также *событием налогового правонарушения*.

3) Субъективной стороной налогового правонарушения является юридическая вина правонарушителя в форме умысла или неосторожности.

4) Субъектом налогового правонарушения именуется деликтоспособное лицо, совершившее правонарушение – налогоплательщик, налоговый агент, лица содействующие осуществлению налогового контроля (эксперт, переводчик, специалист) и т.д. В дальнейшем данное лицо, совершившее правонарушение и становится субъектом ответственности.

Кто же может быть привлечен к ответственности за совершение налоговых правонарушений? Круг лиц, подлежащих ответственности за совершение налоговых правонарушений (иначе их еще именуют *субъектами ответственности*) очерчен статьей 107 Налогового кодекса

Российской Федерации, в соответствии с положениями которой в качестве субъекта ответственности за совершение налогового правонарушения может выступать:

а) физическое лицо (вменяемый и достигший 16-летнего возраста) или

б) организация.

При этом Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает следующие важнейшие принципы установления и применения к участникам налоговых правоотношений ответственности за совершение налоговых правонарушений:

- 1) принцип законности;
- 2) принцип однократности наказания;
- 3) принцип персональной ответственности руководителя организации за нарушение налогового законодательства;
- 4) принцип неотвратимости уплаты законно установленного налога;
- 5) презумпция невиновности налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента).

Законодательство о налогах и сборах содержит различные случаи, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Закрытый перечень таких обстоятельств содержится в статье 109 Налогового кодекса Российской Федерации. В соответствии с ее положениями, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии *хотя бы одного* из следующих обстоятельств:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Формы вины – умысел и неосторожность установлены статьей 110 НК РФ и различаются в зависимости от соотношения элементов сознания и воли в психическом отношении лица к совершенным им противоправным действиям (бездействию). Виновным может быть только вменяемое лицо, т.е. лицо, которое может отдавать себе отчет в своих действиях и руководить ими. При этом под формами вины (умысел или неосторожность) понимается психическое отношение лица к своему противоправному деянию.

Пунктом 2 статьи 110 Налогового кодекса Российской Федерации предусматриваются два вида умысла – прямой и косвенный.

При прямом умысле лицо осознает противоправный характер своих действий (бездействия), предвидит их вредные последствия и желает их

наступления. Такое определение прямого умысла применимо только к налоговым правонарушениям с материальным составом, т.е. правонарушениям, которые являются оконченными с момента наступления вредных последствий.

Косвенный умысел состоит в том, что лицо, совершившее налоговое правонарушение, осознает противоправный характер своих действий (бездействия), предвидит их вредные последствия и сознательно допускает наступление таких последствий.

К обстоятельствам, исключающим ответственность за совершение налогового правонарушения, относятся также обстоятельства, указанные в ст. 111 Налогового кодекса Российской Федерации:

а) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

б) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

в) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, в соответствии с письменными указаниями и разъяснениями, данными налоговым или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения – это срок, по истечении которого лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По общему правилу, срок давности составляет три года. При этом существуют два способа исчисления такого срока:

а) со дня, следующего за окончанием налогового периода, в котором было совершено налоговое правонарушение, – этот способ применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации;

б) со дня совершения налогового правонарушения – этот способ применяется в отношении всех остальных налоговых правонарушений.

Совершение лицом нового налогового правонарушения прерывает течение срока давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение.

После прерывания срока давности его исчисление начинается заново со дня, следующего за окончанием налогового периода, в течение которого было совершено новое налоговое правонарушение (для нало-

говых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации), либо со дня совершения нового нарушения налогового законодательства (для всех остальных налоговых правонарушений).

Налоговые санкции. Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения являются налоговые санкции. Они устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (*штрафов*) в размерах, предусмотренных за конкретное правонарушение статьями главы 16 и 18 части первой Налогового кодекса Российской Федерации.

При наличии хотя бы одного *смягчающего ответственность обстоятельства* размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в 2 раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса Российской Федерации за совершение налогового правонарушения.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

При этом важным обстоятельством является давность взыскания налоговых санкций. Срок исковой давности по требованиям налоговых органов о взыскании налоговой санкции составляет три месяца. По общему правилу этот срок исчисляется со дня составления акта о налоговом правонарушении (или дня, когда такой акт должен был быть составлен). В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

Как уже указывалось выше, налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена Налоговым кодексом Российской Федерации (т.е. налоговые правонарушения в их «узком» смысле), подразделяются на:

а) общие налоговые правонарушения (налоговые правонарушения налогоплательщиков, налоговых агентов, экспертов, переводчиков, специалистов);

б) специальные налоговые правонарушения (налоговые правонарушения банков (кредитных организаций)).

Рассмотрим эти группы налоговых правонарушений более подробно.

1. Общие налоговые правонарушения (налоговые правонарушения налогоплательщиков, налоговых агентов, экспертов, переводчиков, специалистов).

К первой группе правонарушений относятся нарушения налогового законодательства, совершаемые широким кругом участников налоговых правоотношений:

а) налогоплательщиками; б) налоговыми агентами; в) экспертами; г) переводчиками; д) специалистами.

Налоговые правонарушения рассматриваемой группы, как правило, направлены на нарушение указанными субъектами основных обязанностей, возложенных на них налоговым законодательством и уклонение от выполнения возложенных на них законодательством функций (например, для налогоплательщиков – это неисполнение обязанностей по уплате налогов и сборов; а для экспертов, переводчиков, соответственно, – уклонение от выполнения экспертиз, перевода и т.д.).

В настоящее время Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрено 14 видов подлежащих наказанию общих налоговых правонарушений этих субъектов.

В соответствии с положениями главы 16 части первой Налогового кодекса Российской Федерации к налоговым правонарушениям налогоплательщиков, налоговых агентов, экспертов, переводчиков и специалистов относятся следующие нарушения законодательства о налогах и сборах:

- 1) нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
 - 2) уклонение от постановки на учет в налоговом органе;
 - 3) нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке;
 - 4) непредставление налоговой декларации;
 - 5) грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;
 - 6) неуплата или неполная уплата сумм налога;
 - 7) невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов;
 - 8) незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда на территорию или в помещение;
 - 10) несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест;
 - 11) непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
 - 12) неправомерная неявка свидетеля, а также неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний;
 - 13) отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода;
 - 14) неправомерное несообщение сведений налоговому органу.
- 2) Специальные налоговые правонарушения (налоговые правонарушения банков (кредитных организаций)).

Ко второй группе правонарушений относятся особо отчерченный законодательством круг нарушений налогового законодательства, совершаемый кредитными организациями, или, как именует их Налоговый кодекс, банками.

Частью первой Налогового кодекса Российской Федерации отдельная группа налоговых правонарушений, совершаемых банками, выделены в самостоятельную группу и заключены в главе 17 НК РФ. Глава эта называется «Виды нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение».

В настоящее время Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрено 5 видов подлежащих наказанию противоправных деяний банков, так или иначе ведущих к нарушению нормального функционирования налоговой системы.

В соответствии с положениями главы 17 части первой Налогового кодекса Российской Федерации в эту отдельную группу налоговых правонарушений банков отнесены следующие нарушения законодательства о налогах и сборах:

- 1) нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику;
- 2) нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора;
- 3) неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- 4) неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени;
- 5) непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков – клиентов банка.

8.2. Административные правонарушения в сфере налогообложения

Под административными правонарушениями в сфере налогообложения следует понимать налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

Как известно, новый Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (далее по тексту – КОАП) введен в действие на территории России с 1 июля 2002 г.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях 2002 г. представляет собой принципиально новый законодательный акт, регулирующий отношения в области охраны прав и свобод человека и гражданина, охраны здоровья граждан, санитарно-эпидемиологического благополучия населения, защиты общественной нравственности, охраны окружающей среды, поддержания установленного по-

рядка осуществления государственной власти, общественного порядка и общественной безопасности; собственности, защиты законных экономических интересов государства, в том числе основ налоговой системы Российской Федерации, от административных правонарушений.

Административные правонарушения – противоправные, виновные действия (бездействия) физических или юридических лица, за которые Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

Под административными правонарушениями в сфере налогообложения следует понимать налоговые правонарушения (нарушения законодательства о налогах и сборах), ответственность за совершение которых установлена Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

В соответствии с положениями статей 15.3–15.10 нового Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях предусмотрено 8 составов подлежащих наказанию административных правонарушений в сфере налогообложения:

- 1) нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
- 2) нарушение срока представления сведений об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации;
- 3) нарушение сроков представления налоговой декларации;
- 4) непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- 5) нарушение порядка открытия счета налогоплательщику;
- 6) нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора;
- 7) неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- 8) неисполнение банком поручения государственного внебюджетного фонда.

8.3. Уголовные преступления в сфере налогообложения (налоговые преступления)

Преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом Российской Федерации под угрозой наказания. Вместе с тем не является преступлением действие (бездействие), хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного УК РФ, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности.

В свою очередь, под налоговым преступлением понимается виновное общественно опасное деяние (действие или бездействие) в сфере налогообложения, за совершение которого Уголовным кодексом предусмотрено наказание.

Таким образом, налоговое преступление характеризуется исчерпывающим перечнем его признаков:

- 1) общественная опасность;
- 2) противоправность;
- 3) виновность;
- 4) наказуемость.

Все эти признаки должны быть обязательно присущи совершенному деянию, признаваемому налоговым преступлением. Рассмотрим эти признаки подробнее.

Общественная опасность является признаком налогового преступления, раскрывающим его социальную сущность. Она проявляется в том, что общественно опасное деяние причиняет вред или создает угрозу причинения вреда, как напрямую – государству (ибо направлено против государственной казны), так и опосредованно – создают угрозу причинения вреда личности и обществу (ибо государственный бюджет является средством финансового обеспечения государством его функций перед обществом и человеком – охранительных, организационных и социальных).

Кроме того, отметим, что общественная опасность характеризуется объективными (последствия, неоднократность, способ, место совершения преступления и др.) и субъективными (форма вины, мотивы, рецидив и др.) признаками. И здесь нельзя не согласиться с мнением специалистов в области уголовного права, подчеркивающих, что общественная опасность деяния объективна. Это не противоречит тому, что от законодателя зависит отнесение конкретных деяний к категории преступных. Деяние опасно не потому, что его так оценил кто-то, а потому, что оно по своей внутренней сути резко противоречит интересам личности, общества и государства.

Как показывает история, круг общественно опасных деяний изменяется в связи с изменениями в экономике, политике. Так, в советский период (1930–1985-е гг.), как мы знаем, государство получало необходимые финансовые средства за счет прямого изъятия из экономики части валового внутреннего продукта в виде прибыли предприятий, полностью находившихся в его собственности. Поэтому уголовное законодательство СССР не предусматривало ответственности за совершение налоговых преступлений – таковых просто не было.

Противоправность означает запрещенность деяния уголовным законом. Значение признака противоправности состоит в том, что от его соблюдения зависит реализация провозглашенного в Конституции Рос-

сийской Федерации и статье 3 Уголовного кодекса принципа законности. Отметим также, что именно после законодательного закрепления требования противоправности деяния (впервые это было сделано еще в Основах уголовного законодательства Союза ССР и союзных республик 1958 г.) была прекращена практика применения уголовного закона по аналогии (т.е. применение статей Уголовного кодекса в отношении тех деяний, которые не предусмотрены законом). Противоправность, являясь юридическим выражением общественной опасности, связана с общественной опасностью как форма с содержанием.

Виновность как признак преступления подчеркивает, что российское уголовное законодательство основано на принципе субъективного вменения, т.е. общественно опасное деяние признается преступлением лишь с учетом психического отношения лица к действию (бездействию) и преступным последствиям в форме умысла или неосторожности (статьи 24-27 УК РФ).

Наказуемость – только запрещенное уголовным законом под угрозой наказания деяние признается преступлением.

В Российской Федерации уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений была введена в 1992 г., когда действовавший тогда Уголовный кодекс РСФСР был дополнен статьями 162.1 (*Уклонение от подачи декларации о доходах*) и 162.2 (*Соккрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения*).

В настоящее время в Уголовном кодексе Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ предусмотрено 3 уголовных состава преступлений в сфере налогообложения:

- 1) уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (статья 194 УК РФ);
- 2) уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды (статья 198 УК РФ);
- 3) уклонение от уплаты налогов с организаций (статья 199 УК РФ).

Контрольные вопросы

1. Дайте определение объекту налогового правонарушения.
2. Что является субъективной стороной налогового правонарушения?
3. Каковы принципы установления ответственности за совершение налоговых правонарушений?
4. Перечислите основные виды административных налоговых правонарушений.