

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**Методические рекомендации для
самостоятельной работы обучающихся по дисциплине**

Б1.Б.35 Налоговое право

Специальность 38.05.01 Экономическая безопасность

Специализация Экономико-правовое обеспечение экономической безопасности

Форма обучения заочная

1. ОРГАНИЗАЦИЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

1.1 Организационно-методические данные дисциплины

№ п.п.	Наименование темы	Общий объем часов по видам самостоятельной работы				
		подготовка курсового проекта (работы)	подготовка реферата/эссе	индивидуаль ные домашние задания (ИДЗ)	самостоятель ное изучение вопросов (СИБ)	подготовка к занятиям (ПкЗ)
1	2	3	4	5	6	7
1.	Раздел 1 Общие сведения о налоговом праве			10	10	
1.1.	Тема 1 Предмет и система налогового права			5	5	
1.2.	Тема 2 Источники налогового права			5	5	
2.	Раздел 2 Общая характеристика налоговой системы РФ, налоговых правоотношений в ее рамках			10	10	
2.1.	Тема 3 Налоговая система РФ			5	5	
2.2.	Тема 4 Налоговое правоотношение			5	5	
3.	Раздел 3 Институт исполнения налоговой обязанности			10	10	
3.1.	Тема 5 Исполнение обязанности по уплате налога или сбора			5	5	

3.2.	Тема 6 Налоговый контроль			5	5	
4.	Раздел 4 Нарушения законодательства о налогах и сборах и ответственность за их совершение			12	12	
4.1.	Тема 7 Нарушение законодательства о налогах и сборах			4	4	
4.2.	Тема 8 Ответственность за нарушение налогового законодательства			4	4	
4.3.	Тема 9 Защита прав налогоплательщиков			4	4	
5.	Раздел 5 Система налогов и сборов РФ			5	5	
5.1.	Тема 10 Федеральные налоги и сборы			5	5	

2. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ДОМАШНИХ ЗАДАНИЙ

Индивидуальные домашние задания выполняются в форме заданий, задач, схем, таблиц.

2.1 Темы индивидуальных домашних заданий

Тема №1 «Предмет и система налогового права»

Тема №2 «Источники налогового права»

Тема № 3 «Налоговая система РФ»

Тема № 4 «Налоговое правоотношение»

Тема № 5 «Исполнение обязанности по уплате налога или сбора»

Тема № 6 «Налоговый контроль»

Тема № 7 «Нарушение законодательства о налогах и сборах»

Тема № 8 «Ответственность за нарушение налогового законодательства»

Тема № 9 «Защита прав налогоплательщиков»

Тема № 10 «Федеральные налоги и сборы»

2.2 Содержание индивидуальных домашних заданий

2.2.1 Практическое занятие №1

Тема: «Предмет и система налогового права»

Задание №1

Заполните таблицу «Соотношение налогового права с другими отраслями российского права»

Отрасль права	Предмет	Метод
Налоговое право		
Финансовое право		
Предпринимательское право		
Административное право		
Уголовное право		

Задание №2

Заполните таблицу: «Соотношение определений понятий налог и сбор»

Вопросы для сравнения	Налог	Сбор

Вопросы для сравнения определений понятий налога и сбора студент выбирает самостоятельно

Задание №3

Составьте схему: «Этапы развития налогообложения в России».

2.2.2 Практическое занятие №2

Тема: «Источники налогового права»

Задание №1.

Отразите схематично с примерами конкретных нормативно-правовых актов классификацию источников налогового права по юридической силе

Задание №2

Заполните таблицу «Международные нормативно правовые акты-источники налогового права РФ»

Наименование международного нормативно-правового акта	Дата ратификации на территории РФ	Краткое содержание его положений

2.2.3 Практическое занятие №3

Тема: «Налоговая система РФ»

Задание 1. Заполнить таблицу: «Налоговая система Российской Федерации»

Федеральные налоги и сборы	Региональные налоги и Сборы	Местные налоги и сборы

Задание 2. Заполнить таблицу: «Организационные принципы налоговой системы»

Наименование принципа	Содержание принципа

2.2.4 Практическое занятие №4

Тема: «Налоговое правоотношение»

Задание 1. Составить схему: «Элементы налогового правоотношения»

Задание 2. Заполнить таблицу: «Субъекты налогового правоотношения»

Наименование субъекта налогового правоотношения	Управомоченные субъекты	Обязанные субъекты	Субъекты, способствующие исполнению налоговой обязанности

2.2.5 Практическое занятие № 5. Тема: «Исполнение обязанности по уплате налога или сбора»

Задача 1.

Организация с 1 января перешла на упрощенную систему налогообложения. На балансе организации числятся следующие основные средства:

сроком полезного использования до трех лет первоначальной стоимостью 180 тыс. руб., остаточной стоимостью 120 тыс. руб.;

сроком полезного использования до девяти лет первоначальной стоимостью 480 тыс. руб., остаточной стоимостью 320 тыс. руб.;

сроком полезного использования двадцать лет первоначальной стоимостью 320 тыс. руб., остаточной стоимостью 210 тыс. руб.

Доходы организации составили 12580 тыс. руб., расходы 7800 тыс. руб., в том числе взносы на обязательное пенсионное страхование 34 000 руб.

Требуется: определить сумму единого налога, подлежащего уплате в бюджет.

Задача 2.

Гражданин А. имеет в собственности квартиру инвентаризационной стоимостью 1 500 тыс. руб., автомобиль стоимостью 350 тыс. руб.

Требуется: определить сумму налога на имущество физических лиц, подлежащую оплат в бюджет

2.2.6 Практическое занятие №6. Тема: «Налоговый контроль»

Задача1. 31 августа 2011г. Инспекция ФНС приняла решение о проведении выездной налоговой проверки ООО «Глобус» по НДС за 2007, 2008, 2009 и 2010 гг., с которыми был ознакомлен налогоплательщик. Общество отказало должностным лицам инспекции ФНС в предоставлении документов за 2007 г. Правомерны ли действия налогоплательщика? Дайте

ссылку на соответствующую норму права. Каковы могут быть действия ООО «Глобус» в случае несогласия с привлечением его к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ?

Задача 2. Предприниматель Грачев С.В. обратился в управление ФНС РФ по Ставропольскому краю с письменным заявлением, в котором спрашивал: обязан ли он присутствовать при проведении выездной налоговой проверки, которая будет проводиться у него 20 марта 2012г. Он задал такой вопрос, потому что 20 марта 2012 г. должен ехать в другой город на день рождения матери. Дайте ответ Грачеву С.В.

2.2.7 Практическое занятие №7. Тема: «Нарушение законодательства о налогах и сборах»

Задание 1. Заполнить таблицу: «Нарушения законодательства о налогах и сборах»

Налоговые правонарушения	Нарушения Налоговые преступления законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений
--------------------------	---

Задача2. Гражданин О.Р. Буров за непредставление в налоговую инспекцию декларации о доходах за предыдущий год был подвергнут штрафу. Определите, в каком размере должен быть наложен штраф за подобное правонарушение. Какими нормативными актами предусматривается ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах и в чем данная ответственность заключается?

2.2.8 Практическое занятие №8.

Тема: «Ответственность за нарушение налогового законодательства»

Задача 1. Налоговый орган провел выездную налоговую проверку организации-налогоплательщика и выявил ряд нарушений налогового законодательства, в том числе неполную уплату налогов. Налоговый орган принял решение о бесспорном списании со счета налогоплательщика в банке всей суммы неуплаченного налога, пеней, а также наложил штраф на налогоплательщика за совершение налоговых правонарушений в размере 30 000 рублей и 60 000 рублей. Поскольку налогоплательщик отказался добровольно исполнять решение налогового органа, штрафы также были списаны со счета налогоплательщика в бесспорном порядке.

Налогоплательщик обжаловал решение налогового органа в суд, обосновав это тем, что его вина в совершении правонарушений не была установлена вступившим в законную силу решением суда и налоговый орган не имел права списывать штрафы в бесспорном порядке, так как тем самым нарушил конституционно установленный принцип презумпции невиновности. Правомерны ли доводы налогоплательщика? Какое решение должен принять суд?

Задача 2. Гражданин Н., индивидуальный предприниматель, своевременно не уплатил налог на доходы физических лиц, в результате чего налоговый орган в бесспорном порядке списал с его счета в банке сумму недоимки по налогу в размере 3000 рублей. При этом налоговая инспекция наложила на гражданина Н. штраф в размере 1000 рублей за нарушение им законодательства о налогах и сборах, также списав всю сумму штрафа в

беспорном порядке с этого же счета. Гражданин Н. обжаловал эти действия налогового органа.
Правомерны ли действия налогового органа? Удовлетворяют ли жалобу гражданина Н.?

2.2.9 Практическое занятие №9. Тема: «Защита прав налогоплательщиков»

Задание. Изобразить схему: «Способы защиты прав налогоплательщиков»

Задача. Гражданин Н., индивидуальный предприниматель, своевременно не уплатил налог на доходы физических лиц, в результате чего налоговый орган в беспорном порядке списал с его счета в банке сумму недоимки по налогу в размере 3000 рублей. При этом налоговая инспекция наложила на гражданина Н. штраф в размере 1000 рублей за нарушение им законодательства о налогах и сборах, также списав всю сумму штрафа в беспорном порядке с этого же счета. Гражданин Н. обжаловал эти действия налогового органа. Правомерны ли действия налогового органа? Удовлетворяют ли жалобу гражданина Н.?

2.2.10 Практическое занятие №10. Тема: «Федеральные налоги и сборы»

Задача 1.

Оптовая организация приобрела для перепродажи товары: А по цене 5 900 000 руб., в том числе НДС - 900 000 руб. (ставка 18%) и товары Б по 550 000 руб., в том числе НДС - 50 000 руб. (ставка 10%), и реализовала их, добавив к товарам А стоимость 600 000 руб., а к товарам Б - 50 000 руб.

Задание: определить сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет данной организацией.

Задача 2.

ООО «Стиль и шарм» занимается реализацией услуг по формированию имиджа и стиля клиентов на территории Российской Федерации. За налоговый период 2006 года имеются следующие данные:

- 1) Реализованы услуги по формированию имиджа 5 723 человек по 14 000 рублей каждый;
- 2) Реализованы услуги по формированию стиля 160 000 человек по 5 000 рублей каждый;
- 3) Оказаны консультационные услуги на сумму 2 000 000 рублей по формированию имиджа 100 человек;
- 4) Переданы имущественные права ООО «Стиль и шарм» на сумму 3 000 000 рублей ее правопреемнику;
- 5) Выполнены работы по озеленению участка, принадлежащего организации, на сумму 400 000 рублей;
- 6) Произведен ремонт внутреннего помещения на сумму 1 000 000 рублей.

Рассчитайте сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет, которую ООО «Стиль и шарм» должно заплатить по итогам налогового периода 2006 года и заполните налоговую декларацию по НДС.

2.3 Порядок выполнения заданий

Индивидуальные домашние задания включают в себя аналитический материал нормативно-правового, теоретического и практического характера. Цель этого материала заключается в закреплении полученных студентами на лекциях и при самостоятельном чтении учебно-методической литературы знаний. Кроме обязательных заданий студенту хорошо успевающему по учебной дисциплине преподавателем может быть рекомендовано в индивидуальном порядке выполнение какого-либо творческого задания.

Перечень обязательных заданий (в т.ч. практических задач) и примерный перечень видов творческих заданий (с критериями оценки последних по балльной системе) представлен в РПД.

К выполнению каждого обязательного домашнего задания необходимо приступать только после ознакомления с материалами учебных изданий и правовых актов, рекомендованных к соответствующей теме. Как правило, домашнее задание связано с анализом правовых актов и практики деятельности государственных и муниципальных органов власти. Задание может включать в себя анализ содержания терминов, понятий содержащихся в нормативно-правовых актах, а также решение практических задач. В любом случае необходимо выделять фактическое и нормативно-правовое содержание рассматриваемых правовых отношений, уметь правильно оценить фактические обстоятельства для принятия правильного правового решения. Практические задачи должны быть решены с обязательным указанием на нормативно-правовые акты, которые, по мнению студентов, должны лежать в основе решения, при этом студент должен не просто правильно подобрать соответствующий нормативно-правовой акт, но и аргументировано обосновать необходимость его применения при приведенных в задаче обстоятельствах. Выполнение домашних заданий в виде практических и иных задач является формой текущего контроля при проведении каждого практического занятия.

2.4 Пример выполнения задания

Задача: Организация переведена на упрощенную систему налогообложения, объектом налогообложения признаны доходы, уменьшенные на сумму расходов. По итогам налогового периода налогоплательщик получил доходы в сумме 7450 тыс. руб. Расходы составили 6650 тыс. руб., в том числе на оплату работы в праздничные дни — 10 тыс. руб., премии ко дню профессионального праздника — 35 тыс. руб. Сумма убытка прошлых лет составила 45 тыс. руб. Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

Решение: Согласно ст. 346.16 расходы на оплату труда, оплата за работу в выходные дни входят в сумму для расчета налога. Премии ко дню профессионального праздника не связаны непосредственно с режимом работы или условиями труда в соответствии с требованиями п. 1 ст. 252 НК РФ, а значит, не включаются в сумму по расчету налога. Согласно п. 7 ст. 346.18 сумма убытка прошлых лет входит в сумму для расчета налога. Указанный в настоящем пункте убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30 процентов. При этом оставшаяся часть убытка может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов. Налоговая база – $7450 - 6650 + 35 = 835$ тыс. руб. $835 * 30\% = 250,50$ тыс. руб. Убыток меньше 30% от налоговой базы, значит может быть включен в состав расходов полностью. Ставка налога составляет 15 % (ст. 346 НК РФ) $(7450 - 6650 + 35 - 45) * 15\% = 118,5$ тыс. руб. – сумма для оплаты в бюджет.

3. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО САМОСТОЯТЕЛЬНОМУ ИЗУЧЕНИЮ ВОПРОСОВ

3.1 Налоговое право как наука и учебная дисциплина. Предмет науки налогового права

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

При ответе студента на соответствующий вопрос необходимо отграничить друг от друга понятия налоговое право как отрасль (подотрасль финансового права), как наука и как учебная дисциплина, соотнести их по объему и содержанию. Выявить основных авторов науки налогового права, основные тенденции в ее развитии.

3.2 Основные источники налогового права в РФ. Классификации источников налогового права по различным критериям

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

Основным источником налогового права являются нормативно-правовые акты: законы, указы, постановления, межведомственные и ведомственные нормативные документы и т. д. Систему российского налогового законодательства составляет взаимосвязанная совокупность нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые нормы. Налоговыми нормами являются формально установленные правила, которые регулируют те или иные отношения, возникающие в налоговой сфере.

Учитывая традиционное определение закона, налоговый закон можно определить как обладающий высшей юридической силой нормативный акт, принятый в специальном порядке высшим представительным органом государственной власти и регулирующий наиболее важные и принципиальные общественные отношения в налоговой сфере. Нормы, так или иначе регулирующие налоговые отношения, могут содержаться не только в специальных налоговых законах, но и в финансовых законах и законах неналогового характера. О соотношении налоговых законов и законов неналогового характера подробно говорится в § 3.4 и § 4.4 настоящего пособия. Что же касается финансовых законов, то необходимость учета норм, содержащихся в финансовых законах, ярко иллюстрирует ст. 54 Федерального закона от 26 февраля 1997 г. «О федеральном бюджете на 1997 год», согласно которой впредь до внесения соответствующих изменений в Закон «О дорожных фондах в Российской Федерации» установлены новые ставки налога на пользователей автомобильных дорог и некоторые другие элементы этих платежей.

Необходимо отметить, что предпринятая в 1991 году при введении новой налоговой системы попытка создать совокупность законов о налогах прямого действия, исключаящую возможность подзаконных актов, не удалась. Так, возможность ведомственного регулирования налоговых отношений вытекает из ст. 25 Закона об основах налоговой системы, согласно которой инструкции и методические указания по применению законодательства о налогах издаются Государственной налоговой службой Российской Федерации по согласованию с Министерством экономики и финансов Российской Федерации.

В то же время, если обратиться к опыту зарубежных стран, то термином «налоговое законодательство» должны охватываться только федеральные законы, законодательные акты органов власти субъектов федерации и соответствующие акты органов местного самоуправления, изданные на основе Конституции и федеральных законов и в пределах полномочий, предоставленных этим органам Конституцией Российской Федерации и иным федеральным законодательством.

Систему налогового законодательства необходимо рассматривать по властно-территориальному признаку. На основе этого признака следует различать федеральные законы, законы и акты субъектов федерации, ведомственные нормативные акты и акты местного самоуправления.

3.3 Сравнительный анализ российской налоговой системы с налоговыми системами других государств

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

1. Современная налоговая система России сложилась в основном на рубеже 1991—1992 годов, в период кардинальных экономических преобразований и перехода к рыночным отношениям. Отсутствие опыта правового регулирования реальных налоговых отношений, сжатые сроки, отпущенные на разработку законодательства, экономический и социальный кризис в стране

— все это непосредственно повлияло на ее становление. Существующая российская налоговая система создавалась на базе опыта зарубежных стран. Благодаря этому она по общей структуре и принципам построения в основном соответствует общераспространенным в мировой экономике системам налогообложения. Однако основные элементы российской налоговой системы не копировались полностью с западных образцов, а формировались с учетом национальной специфики.

Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», принятый Верховным Советом РСФСР 27 декабря 1991 года, определил структуру и общий механизм функционирования налоговой системы, установил перечень налогов, сборов и платежей, порядок их исчисления и взимания, обозначил обязанности и ответственность налоговых органов и налогоплательщиков. Однако в процессе становления новой налоговой системы законодателем не было сформулировано ни одного налогово-правового принципа, не был четко выработан налогово-терминологический инструментарий и т. д., что в дальнейшем негативно сказалось на становлении всей финансовой системы России, а также на развитии налоговой политики в стране.

Основу российской налоговой модели 1992 года составили две пары налогов, удельный вес которых в доходах государственного бюджета стал подавляющим. Первая пара налогов была привязана к доходу (прибыли), получаемому юридическими и физическими лицами в процессе их трудовой и предпринимательской деятельности, а вторая — к выручке от реализации продукции и услуг, т. е. обороту. Несмотря на довольно большое количество налогов и иных обязательных платежей, наиболее весомую часть, около 4/5 всех налоговых доходов консолидированного бюджета, составляют налог на прибыль, подоходный налог с физических лиц, а также НДС и акцизы. В 1996 году по консолидированному бюджету в общих налоговых поступлениях доля налога на прибыль составила около 26%, косвенных налогов на товары и услуги — 43% (в том числе НДС — 30%), подоходного налога с физических лиц — около 10%. Между тем доля имущественных налогов составила около 8%, а платежей за пользование природными ресурсами — только 4%. На местные и региональные налоги приходится не более 5% совокупных налоговых поступлений¹.

Следует отметить, что в вопросах распределения налогов между бюджетами различных уровней и контроля за их установлением по-прежнему ведущее место занимают интересы федерального бюджета.

Важнейшим элементом налоговой системы стал новый для России налог — налог на добавленную стоимость (НДС), который вместе с акцизами заменил налог с оборота и налог с продаж. Введение НДС, широко применяемого в западноевропейских странах, предполагало начало интегрирования в европейский рынок². Последствием этого стало явное преобладание косвенных налогов над прямыми. Введение в действие системы косвенных платежей (НДС и

акцизов) преследовало цель создания реальных условий для финансового оздоровления экономики за счет пропорционального увеличения налоговых поступлений в зависимости от изменения уровня цен, а также решения задач повышения доходной части бюджета³, тем более что первоначально ставка налога была установлена в 28%. Однако в условиях либерализации цен новый российский налог вызвал удорожание потребительских товаров и услуг и выполнял чисто фискальные функции.

Если сравнивать структуру прямых налогов в России с аналогичной структурой в зарубежных странах, то резким отличием российской налоговой системы является низкая доля подоходного налога с физических лиц (в странах ОЭСР она составляет около 30% общего объема налоговых поступлений) и высокая доля налога на прибыль предприятий (в странах ОЭСР — примерно 7% общего объема налоговых поступлений)⁴. Поэтому одной из целей проводимой налоговой реформы становится поэтапный перенос существующего налогового бремени с предприятий и организаций на граждан.

Существенным недостатком налоговой системы России признаются ее нестабильность и неурегулированность. Законы о введении нового режима налогообложения зачастую принимаются или изменяются в течение финансового года. Отсутствие нормативного регулирования вновь возникающих отношений приводит к тому, что существующая ниша заполняется различными подзаконными актами, разъяснениями и толкованиями налоговых органов и судебной практикой.

Среди форм и методов налогового контроля преобладают камеральные, документальные и встречные проверки. Система компьютеризированного учета и контроля налогоплательщиков и объектов налогообложения на основе обмена данными государственных органов и обязанных лиц только формируется. В ближайшее время планируется создание глобальной системы персонального налогового учета всех физических лиц, проживающих, получающих доходы и имеющих иные объекты налогообложения на территории России.

Права налогоплательщиков как при уплате налогов, так и при применении к ним ответственности, а также способы защиты их прав и интересов перед государственной машиной ограничены несовершенством нормативной базы и отсутствием каких-либо гарантий от незаконных действий и возмещения убытков. Обязанности налогоплательщиков значительно превосходят по объему их права.

Особенностью российской налоговой системы необходимо назвать и жесткость, по сравнению с зарубежными налоговыми системами, финансовых и административных санкций за нарушения налогового законодательства. Привлечение к ответственности преследует исключительно фискальные цели и не учитывает требований обоснованности, виновности и справедливости. Ответственность государства перед налогоплательщиком в случае неправомερных действий государственных органов и должностных лиц практически отсутствует и существует лишь в декларативном состоянии.

С другой стороны, повсеместно можно назвать низкий уровень культуры налогоплательщиков и налоговой дисциплины.

Приведенные основные характеристики свидетельствуют о том, что, несмотря на динамичное развитие в течение последних пяти лет, уровень налоговой системы России по сравнению с налоговыми системами развитых стран остается невысоким. Все это говорит о необходимости качественного реформирования сложившейся налоговой системы Российской Федерации.

По словам И. Горского, наша налоговая система по набору налогов отвечает мировым стандартам. Налоги на имущество, доход и потребление составляют костяк любой податной системы. Других практика просто не знает. В структуре налогов ведущее место занимают налоги с предприятий при незначительной доле личного подоходного налога. Данное

обстоятельство сложилось исторически, и дальнейшие сдвиги возможны только вместе с развитием отечественной экономики и ее сегментов.

При рассмотрении вопроса о системе налогов Российской Федерации необходимо обратиться непосредственно к ст. 18 Закона об основах налоговой системы, которая предусматривает следующие виды налогов, взимаемых на территории России:

а) федеральные налоги; б) налоги республик, находящихся в составе Российской Федерации, и налоги краев, областей, автономной области, автономных округов; в) местные налоги.

Данная трехуровневая система присуща практически всем государствам, имеющим федеративное устройство.

Изучение налоговых систем зарубежных стран дает возможность уяснить общие закономерности развития и функционирования налогового механизма, а также учитывать опыт налогообложения государств со сложившейся рыночной экономикой.

Посредством налогов развитые страны мобилизуют от 27— 29% валового национального продукта (ВВП) в США до 53% в Швеции.

Наиболее весомый вклад в налоговые доходы государственного бюджета зарубежных стран вносят индивидуальный подоходный налог, доля которого в ВВП колеблется соответственно от 5—9% во Франции, Японии, Нидерландах и Италии до 16— 24% в Финляндии, Новой Зеландии. В странах Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) доля этого налога составляет в среднем 11,7% ВВП.

Вторыми по значению в доходах бюджета являются социальные налоги, доля которых в ВВП составляет в среднем 9,1%.

Далее следуют косвенные налоги (НДС, акцизы, налог с оборота, налог с продаж и т. д.) и прямые налоги с предпринимательских структур (налог на прибыль и поимущественные налоги). Так, удельный вес НДС, налога на прибыль и налога на собственность в странах ОЭСР составляет в среднем соответственно 6, 3 и 2%.

Что касается структуры налоговых доходов в бюджетах зарубежных стран, то необходимо отметить, что по данным на 1985 год доля подоходного налога составила от 12,7% (Франция) до 46,6% (Финляндия), доля налога на прибыль корпораций — от 4% (Финляндия) до 21% (Япония), доля налогов на собственность — от 2,3% (Швеция) до 12% (США), доля косвенных налогов — от 7,4% (США) до 21,2% (Финляндия)¹.

Доля налогов на потребление и доля акцизов во многих странах почти одинаковы. Роль первых в 80-е годы постоянно увеличивалась, а последних — снижалась².

Важнейшим принципом организации налоговых систем стран Запада выступает четкое разграничение доходов центрального бюджета и бюджетов иных уровней, которое соответствует типу государственно-политического устройства страны. В унитарных государствах (Великобритания, Франция, Италия) существует два уровня бюджетов: центральный и местный, которым соответствуют отдельные виды налоговых платежей. В федеративных государствах (США, Германия, Канада) организовано три уровня бюджета и соответственно три уровня налоговых платежей — федеральные, региональные, местные.

2. Особенностью американской системы налогообложения является параллельное использование основных видов налогов. Так, население уплачивает три подоходных налога (федеральный, штатный и местный), три налога на прибыль с корпораций (федеральный, штатный и местный), два вида поимущественного налога (штатный и местный) и др.

Федеральный бюджет практически полностью формируется за счет налоговых поступлений. Самой крупной статьей доходов является подоходный налог с населения. Данное положение было достигнуто отчасти за счет постоянного увеличения числа налогоплательщиков. Перед первой мировой войной число налогоплательщиков подоходного налога составляло около 1 млн. чел., в 1939 году — 5 млн. чел., а к середине 80-х годов

превысило 100 млн. чел. Объектом обложения подоходным налогом является совокупный валовый доход, который складывается из различных источников (заработная плата, доходы от предпринимательской деятельности, доходы по ценным бумагам и т. д.). Субъектом налогообложения является отдельный человек либо семья.

Второй по величине статьей доходов являются налоги на социальное страхование. В отличие от других стран, в том числе и России, в США налоговое бремя от этих платежей почти в равной степени ложится как на работодателя, так и на работника.

Налог на прибыль корпораций в структуре доходов занимает место между подоходным налогом, налогом на социальные нужды и остальными налогами. Ставка налога за последние тридцать пять лет уменьшилась более чем в два раза. В некоторых случаях корпорации подлежат обложению налогом на сверхприбыли, который одновременно составляет часть антимонопольного законодательства.

Доля поступлений от акцизов и таможенных пошлин в целом невелика. Около половины всех акцизов приходится на винно-водочные и табачные изделия.

Соотношение налогов в структуре налоговых поступлений штатов несколько отличается от федерального.

Общий налог с продаж занимает одно из ведущих мест среди всех налоговых поступлений штатов, не случайно он превратился в самый массовый налог. Объектом обложения является валовая выручка, поступившая от реализации товара. Акцизы, взимаемые при реализации отдельных видов продукции, по своей сути соответствуют общему налогу с продаж. Штатный подоходный налог по своей структуре соответствует федеральному, при этом в различных штатах устанавливаются свои ставки налога и льготы.

Среди местных налогов отдельное место занимают экологические налоги. Установление этих налогов направлено на защиту окружающей среды от вредных промышленных отходов. По мнению экспертов, доля поступлений от этих налогов со временем будет увеличиваться.

Финансовый контроль за уплатой налогов в США осуществляет служба внутренних доходов (СВД), входящая в состав Министерства финансов. СВД, созданная еще в середине прошлого века, состоит из центрального аппарата, региональных налоговых управлений и налоговых управлений на местах. Данные органы осуществляют следующие функции: 1) контроль за поступлением налогов; 2) правильность заполнения налоговых деклараций; 3) взимание задолженностей по налогам; 4) возврат налогоплательщику переплаченных сумм; 5) удержание штрафа с неплательщиков⁵.

3. Особенностью бюджета Японии по сравнению с другими развитыми странами является довольно высокий уровень неналоговых платежей. Так, государственный бюджет только на 84% формируется за счет налоговых поступлений. Остальные 16% формируются за счет арендной платы, продажи земельных участков, доходов по ценным бумагам и др.⁶ Основными налогами в Японии являются налог на добавленную стоимость, подоходный налог с юридических лиц (корпорационный налог), подоходный налог с физических лиц, местные налоги, в том числе предпринимательский налог, корпоративный муниципальный налог, уравнилительный налог.

Самый высокий доход государству приносят корпорационный налог и подоходный налог с физических лиц. Корпорационный налог взимается с прибыли компаний. Ставки подоходного налога с юридических лиц в зависимости от видов организаций составляют от 27 до 42%, ставки подоходного налога с физических лиц — от 10 до 50%. Столь высокий уровень налогообложения физических лиц считается оправданным в социальном плане, поскольку налоговое законодательство предусматривает большие скидки при исчислении налога: необлагаемый минимум, дополнительные льготы для многодетных семей, средства, затраченные на лечение, и т. д.

Центральным моментом налоговой реформы 1989 года стало введение нового косвенного налога (налога на добавленную стоимость). Объектом налога является добавленная стоимость. Под налогообложение НДС подпадают любые (за исключением льготированных) сделки по продаже товаров и оказанию услуг. Иными словами, налогом облагаются все стадии прохождения сырья или товара через производственную и сбытовую сети. Однако при этом на каждой последующей стадии налог начисляется только с суммы, добавленной в стоимость товара в результате его дальнейшей обработки или продвижения к потребителю⁷.

Среди специфических интересен уравнительный налог. Данный налог представляет собой фиксированную сумму, величина которой определяется по соответствующей таблице и зависит как от размера капитала юридического лица, так и от числа работающих на предприятии.

4. Налоговая система Франции отличается преобладающим значением косвенного налогообложения и относительно небольшой долей подоходного налога.

Сбор налогов, поступающих в центральный и местные бюджеты, осуществляет единая налоговая служба. Среди центральных налогов преобладают налог на акционерные общества, налог на добавленную стоимость и подоходный налог.

Плательщиками налога на акционерные общества являются предприятия, зарегистрированные в этой юридической форме. Иные предприятия облагаются подоходным налогом по правилам налогообложения физических лиц. Если акционерное общество имеет самостоятельный филиал, то доход каждого филиала фирмы облагается в отдельности. В некоторых случаях допускается фискальная консолидация результатов деятельности головного предприятия и филиалов. Объектом обложения является доход, полученный акционерным обществом от любых операций по всем видам деятельности, в том числе и от продажи имущества. Взимание налога основывается на данных бухгалтерской отчетности акционерного общества. Налогооблагаемая прибыль определяется путем вычитания из выручки от продажи имущества и услуг затрат на производство. При этом государство напрямую не регулирует перечень этих расходов, а предприятия руководствуются общими правилами, имеющими отраслевую специфику, в зависимости от своей деятельности. Ставка налога зависит от направления использования полученной прибыли. Если прибыль используется на развитие производства, то устанавливается ставка 39%, а если доход идет на выплату дивидендов, то 42%. Однако во втором случае налоговое законодательство Франции предусматривает механизм компенсации двойного налогообложения держателей акций (налоговый авуар)⁹. К двойному налогообложению приводит обложение физических лиц подоходным налогом с доходов от дивидендов наряду с налогообложением доходов акционерного общества. Суть налогового авуара состоит в том, что сумма исчисленного подоходного налога с дивидендов уменьшается на определенную величину. Для акционерных обществ предусмотрены различные льготы. Так, в первые два года они полностью освобождаются от налогообложения, в третий год обложению подлежит лишь 25% дохода, в четвертый — 50%, в пятый — 75% и только начиная с шестого года облагаются все 100% дохода.

Налог на добавленную стоимость является основным и дает наибольшие налоговые поступления в бюджет страны. НДС исчисляется на каждой стадии производства и обращения в виде разницы между налогами, взимаемыми при продаже товара и при покупке материальных ценностей, использованных при его изготовлении. От НДС освобождаются экспортные операции, медицинское обслуживание, образование, благотворительная деятельность, страхование, казино, лотереи и т. д. Кроме того, в некоторых случаях по отдельным видам деятельности (сдача в аренду помещений, финансовое и банковское дело, литературная, спортивная, артистическая деятельность) плательщику предоставляется право

выбора: платить НДС или подоходный налог. Расчет НДС ведут сами предприятия, за исключением мелких организаций, на которых ведется упрощенная система бухгалтерского учета, и НДС рассчитывает сама налоговая служба.

Особенностью подоходного налога является то, что обложению подлежит доход не отдельного физического лица, а доход семьи. Налог платится всеми гражданами, начиная с 18 лет. Порядок исчисления подоходного налога достаточно затруднителен. Первоначально все доходы делятся на семь групп: заработная плата, земельные доходы, доходы от дивидендов, процентов, доходы от перепродажи, доходы от производственной деятельности, некоммерческие доходы и сельскохозяйственные доходы. Затем для каждой из семи групп отдельно определяется чистый доход. При этом в каждой группе действует своя методика определения чистого дохода. После определения налогооблагаемого дохода происходит дальнейшее исчисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, путем использования многочисленных скидок и льгот.

Среди местных налогов выделяют профессиональный налог, налог на жилье, земельный налог на здания и постройки, налог на землю. Профессиональный налог уплачивается юридическими и физическими лицами (которые самостоятельно занимаются бизнесом). Для расчета налога берется сумма двух элементов, которая умножается на установленную местными органами власти налоговую ставку. Этими двумя элементами являются: арендная стоимость недвижимости, которую использует налогоплательщик для нужд своей профессиональной деятельности; определенный процент заработной платы, выплачиваемой налогоплательщиком своим сотрудникам, а также получаемого им дохода. Земельный налог на застроенные участки касается всей недвижимости, которая используется для производственных или коммерческих целей. Налогом на незастроенные участки облагаются поля, луга, леса и др. Налог на жилье платят и собственники, и арендаторы. Помимо перечисленных выше основных, местные органы власти могут устанавливать и другие местные налоги, сборы, пошлины.

5. Основной закон Федеративной Республики Германии закрепляет основные положения налоговой системы ФРГ. Согласно Конституции, бюджет Федерации формируется за счет таможенных пошлин, большинства акцизных сборов, страховых сборов, налога с оборота капитала, вексельного сбора (федеральные налоги).

Землям причитается налог с имущества, налог с наследства, налог с владельцев автотранспортных средств, налог на пиво (налоги земель).

Совместными источниками доходов (как Федерации, так и Земель) являются подоходный налог, налог с корпораций, налог на добавленную стоимость (совместные налоги). Поступления от первых двух налогов распределяются между Федерацией и Землями, при этом часть средств подоходного налога передается Общинам. 56% НДС поступает в доход Федерации, остальные 44% — в доход Земель¹⁰.

Общинам причитается соответствующая доля подоходного налога, промысловый налог, налог с недвижимости (налоги общин).

В Германии наряду с вертикальным выравниванием, которое обеспечивает распределение доходов между различными уровнями административных образований, предусмотрено также горизонтальное распределение доходов между относительно мощными и относительно слабыми в финансовом отношении федеральными Землями.

Налоговая система Германии состоит из тридцати восьми видов налогов, за счет которых формируется от 60 до 80% всех ее доходов. 54% составляют косвенные налоги (НДС и акцизы) и 46% — прямые налоги. Следует отметить, что большинство из указанных налогов не имеют принципиального значения ввиду своей незначительности. Исходя из этого все налоги можно разделить на три группы. К первой группе относятся крупные налоги (всего семь видов), которые обеспечивают почти 90% налоговых поступлений. К ним

относятся налог на заработную плату, НДС, налог на промысловый доход, подоходный налог, налог с корпораций, налог на бензин и акциз на табак. Ко второй группе относятся средние налоги, например поземельный налог, налог на автотранспортные средства и др. (всего тринадцать видов), которые обеспечивают почти 10% всех налоговых поступлений. Мелкие налоги составляют третью группу (всего восемнадцать видов с учетом остаточных платежей по упраздненным налогам) и обеспечивают примерно 0,4% налоговых поступлений (налоги на сахар, соль, чай, на лошадиные бега, на тотализаторы, с владельцев собак и т. д.). Сохранение большого количества мелких налогов обусловлено историческими причинами. Например, налог на игристые вина был введен в 1902 году. Его появление было обусловлено использованием шампанского при церемонии спуска на воду новых кораблей. Однако больше данный налог не был с этим связан".

Одними из основных видов прямых налогов являются подоходный налог и налог на заработную плату. При исчислении размера дохода для определения налоговой ставки предусмотрены изъятия в форме производственных расходов, расходов, связанных со служебной и трудовой деятельностью, и расходов, связанных с содержанием семьи.

Для определения размера налога на заработную плату применяются специальные механизмы «налоговых классов» и «налоговых таблиц». Данные механизмы разделяют всех работающих на различные группы в зависимости от семейного положения, финансового состояния и др. Например, к I классу относятся холостые рабочие, не имеющие детей, и те из женатых, овдовевших или разведенных, у которых отсутствуют условия для включения в III и IV налоговые классы; ко II классу относятся холостые, разведенные или овдовевшие, имеющие на своем иждивении одного ребенка и более, и т. д.

Налог на добавленную стоимость, по сути, является косвенным налогом на общественное и личное потребление, взимаемым на всех стадиях движения товара к конечному потребителю. Объектом обложения является оборот по реализации товаров, работ, услуг. Ставка налога составляет 14 и 7% (по льготной продукции). Налогоплательщиком является предприниматель, т. е. лицо, осуществляющее какую-либо деятельность с целью извлечения прибыли. Иными словами, плательщиком НДС может являться как юридическое лицо, так и гражданин-предприниматель.

3.4 Правовое положение взаимозависимых лиц

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

Налогоплательщики — субъекты налоговых отношений, на которых законом возложена обязанность уплачивать налоги за счет собственных средств.

Исходя из данного определения можно выделить следующие характерные признаки налогоплательщиков.

1) Налогоплательщики являются субъектами налогового права, которые могут не совпадать с понятием субъектов иных отраслей права.

Традиционно налогоплательщиками выступают физические и юридические лица, статус которых определяется гражданским законодательством. Вместе с тем иные категории налогоплательщиков предусмотрены исключительно налоговым законодательством. К ним относятся обособленные подразделения организаций, в том числе филиалы и представительства, самостоятельно реализующие товары, работы, услуги, постоянные представительства иностранных юридических лиц. При этом определение налогового статуса постоянного представительства иностранного юридического лица достаточно условно и зависит от различных условий. Согласно общему правилу, под постоянным представительством иностранного юридического лица понимается любое место регулярного осуществления деятельности по выполнению работ, оказанию услуг, продаже товаров.

В проекте Налогового кодекса предлагается установить в качестве самостоятельного налогоплательщика консолидированную группу налогоплательщиков¹. Это означает, что группа зависимых организаций будет платить консолидированные налоги, что позволит избежать налогообложения средств и имущества, перемещаемых в рамках этой группы (например, концерна). В настоящее время ст. 13 Закона РФ от 30 ноября 1995 г. «О финансово-промышленных группах»² предусмотрено, что участники финансово-промышленной группы, занятые в сфере производства товаров, работ, услуг, могут быть признаны консолидированной группой налогоплательщиков.

Кроме того, по законодательству некоторых зарубежных стран в качестве налогоплательщиков может выступать семья в целом, а не конкретный гражданин.

2) Налогоплательщики выступают обязанными субъектами, основной обязанностью которых является уплата налогов.

3) Налогоплательщики — это лица, уплачивающие налоги за счет собственных средств. Необходимо охарактеризовать их положение на основе норм Налогового кодекса РФ и

подробно в качестве примера рассмотреть супругов и юридических лиц с долевым участием.

3.5 Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

Необходимо рассмотреть и охарактеризовать основные способы исполнения налоговой обязанности, а именно добровольный и принудительный.

3.6 Смешанные налоговые проверки

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

Налоговая проверка представляет собой осмотр и исследование первичной бухгалтерской и иной документации предприятия на предмет правильного и своевременного исчисления и уплаты им налоговых платежей в бюджет.

Основная цель налогового контроля — это проверка и сопоставление данных налоговой отчетности предприятия и данных, полученных проверяющими.

Налоговые проверки подразделяются на камеральные и документальные, которые, в свою очередь, делятся на плановые и внеплановые, комплексные (сплошные) и тематические (выборочные), а также встречные.

При проведении специализированных тематических проверок необходимо соответствующим образом учитывать финансовые результаты предприятия за отчетный период в целом, а также недоплату или переплату налога в последующие или предыдущие отчетные периоды.

Субъектами налоговых проверок являются:

— министерства, ведомства, государственные учреждения и организации, в том числе и судебные органы;

— коммерческие предприятия и организации, основанные на любых формах собственности;

— совместные предприятия, объединения и организации с участием российских и иностранных юридических лиц;

— негосударственные и некоммерческие учреждения и организации;

— граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Необходимо отметить, что действующим законодательством не предусмотрены какие-либо исключения из списка предприятий, проверяемых налоговыми органами. В частности,

субъектами проверок являются предприятия с особым режимом работы, а также воинские части (письмо Генерального штаба Вооруженных сил РФ от 27 января 1993 г. № 332/2/22).

Объектами налоговой проверки являются денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы, декларации, договоры, контракты, приказы, деловая переписка, а также иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет.

3.7 Налоговые преступления

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

1. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства была введена в 1992 году — Уголовный кодекс РСФСР был пополнен двумя статьями: 162/2 и 162/3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г.¹ (УК РФ) содержит две статьи, посвященные налоговым преступлениям: ст. 198 (уклонение граждан от уплаты налогов) и ст. 199 (уклонение организаций от уплаты налогов).

Ст. 194 УК РФ «Уклонение от уплаты таможенных платежей» также предусматривает уголовную ответственность за нарушения налогового законодательства в части таможенной пошлины и налогов, взимаемых при пересечении таможенной границы. Некоторые другие статьи УК РФ также связаны с нарушениями налогового законодательства. Так, одной из целей лжепредпринимательства, ответственность за которое предусмотрена в ст. 173 УК РФ, является освобождение от налогов.

Уголовная ответственность характеризуется следующими особенностями:

- 1) субъектами уголовной ответственности являются только граждане;
- 2) уголовная ответственность осуществляется только в судебном порядке;
- 3) она устанавливается уголовно-правовыми нормами, содержащимися в уголовном, уголовно-процессуальном и уголовно-исполнительном законодательствах.

Уголовная ответственность применяется за наиболее опасные общественные деяния, а потому подразумевает самые строгие меры государственного принуждения.

Формулировки действующих статей, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые преступления, лишь называют действия, признанные преступлениями. В чем конкретно они состоят, какие фактические действия можно расценивать как преступные нарушения налогового права — в уголовном законодательстве не определено. Поэтому необходимо учитывать не только уголовно-правовую, но и налоговую характеристику преступлений, предусмотренных ст. 198, 199 УК РФ.

2. Целью ст. 198 УК РФ являются охрана действующего порядка налогообложения граждан и предупреждение неуплаты налогов. В ней идет речь о подоходном налоге с физических лиц.

Объективная сторона выражается в непредоставлении декларации о доходах (бездействии) или включении в подаваемую в налоговую инспекцию декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах (действии). Важным условием уголовной ответственности является также размер неуплаченной суммы налога — он должен превышать двести минимальных размеров оплаты труда.

Поскольку УК РФ предусматривает в качестве обязательного элемента последствия в виде неуплаченной суммы налога, данное преступление имеет материальный состав. Законодатель воспрещает не сами по себе непредоставление декларации или внесение в декларацию искаженных сведений, а уклонение от уплаты налога. Поэтому если декларация не предоставлена или искажена, но налог в последующем был уплачен, уголовная ответственность не наступает. С точки зрения закона, такое действие рассматривается как отказ от совершения преступления.

Непредоставление декларации считается оконченным с момента истечения установленных сроков ее подачи (не позднее 1 апреля года, следующего за отчетным). В соответствии со ст. 18 Закона о подоходном налоге с физических лиц при предоставлении искаженной декларации необходимо учитывать возможность в течение месяца со дня подачи внести в нее дополнения или изменения. Кроме этого следует иметь в виду, что у физического лица обязанность подать декларацию о доходах может возникнуть и в течение года.

Субъектом данного преступления может быть только физическое лицо — налогоплательщик, обязанное подавать декларацию о доходах. Им может быть гражданин (в том числе индивидуальный предприниматель), иностранный гражданин или лицо без гражданства.

Субъективная сторона характеризуется прямым умыслом, так как целью преступных действий является уклонение от исполнения обязательств по уплате подоходного налога с последующим использованием сокрытых средств по своему усмотрению. Лицо сознает, что, не предоставляя или искажая декларацию, оно тем самым причинит вред в виде неуплаты налога в бюджет и желает его причинить.

Заведомо искаженными данными являются данные, основанные на умышленном искажении или игнорировании фактов, например заниженные сведения о начисленном доходе. Однако не являются заведомо искаженными данные, полученные в результате спорной трактовки юридической природы фактов, влияющих на процесс исчисления налогов (например, противоречивые разъяснения о том, является ли полученная сумма доходом данного лица), а также в результате толкования действующих правовых актов, в частности, в случаях, когда окончательный спор решается судом.

Ч. 2 ст. 198 УК РФ содержит квалифицирующие признаки уклонения от уплаты налога и совершение преступления в особо крупном размере (более пятисот минимальных размеров оплаты труда).

Незначительные неточности, допущенные налогоплательщиком при составлении декларации (описки, исправления, арифметические ошибки), а также непродолжительную задержку с подачей декларации не следует рассматривать в качестве признаков преступления².

3. Целью ст. 199 УК РФ являются охрана действующего порядка налогообложения организаций и предупреждение неуплаты налогов.

В юридико-техническом плане в этой статье в одной части даются два различных состава преступления: уклонение от уплаты налогов путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах и уклонение от уплаты налогов путем сокрытия других объектов налогообложения³.

Объективная сторона выражается в действии — включении в бухгалтерские документы данных о доходах или расходах, не соответствующих действительности (подлог). Например, занижаются доходы или завышаются расходы предприятия. Сокрытие может совершаться бездействием — лицо не указывает в бухгалтерских документах сведения об объекте.

Преступление должно считаться оконченным с момента предоставления соответствующих документов в налоговую инспекцию⁴.

Состав по конструкции следует считать материальным, так как уголовная ответственность наступает только в случае уклонения от уплаты налогов на сумму более 1000 минимальных размеров оплаты труда.

Под сокрытием следует понимать такие действия, которые направлены на формирование у налоговых органов ложного представления об объектах налогообложения в целях уклонения от выполнения организацией обязательств по уплате налогов. Таким

образом, сокрытие иных объектов налогообложения — это по сути обман. Необходимо иметь в виду, что понятие сокрытия в налоговом праве несколько иное.

Субъект — специальный. Это лица, которые в соответствии с нормативно-правовыми актами или учредительными документами организации обязаны обеспечить правильность данных, определяющих исчисление налогов (главный бухгалтер), а также лица, отвечающие за организацию бухгалтерского учета (руководитель). Данные лица обязаны утверждать документы, предоставляемые в налоговые органы.

При наличии сговора между данными лицами и иными лицами, ответственными за ведение бухгалтерского учета и предоставление отчетности (бухгалтер, кассир и т. д.), все они также несут ответственность как соучастники преступления.

Субъективная сторона — прямой умысел. Лицо сознает, что уклоняется от уплаты налогов с организаций, включая в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах, либо, скрывая объекты налогообложения, предвидит, что этим неизбежно причинит ущерб, и желает его причинить.

3.8 Виды ответственности за нарушение налогового законодательства

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

Несомненным демократическим достижением Российского государства является правовое закрепление увеличившихся возможностей субъектов налоговых правоотношений по обжалованию нарушенных прав. Прежде всего характерно расширение сферы применения судебного порядка защиты прав для всех субъектов налогового права. Эта возможность гарантирована, в частности, Конституцией РФ, Арбитражно-процессуальным кодексом РФ (далее — АПК РФ), Федеральным конституционным законом от 31 декабря 1996 г. «О судебной системе Российской Федерации» и НК РФ.

Впервые в российском налоговом праве в НК РФ был включен отдельный раздел, регламентирующий возможность и порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Обозначенный раздел VII объединяет две группы норм: гл. 19 «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» и гл. 20 «Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней».

Статья 137 НК РФ предоставляет каждому налогоплательщику или налоговому агенту право обжаловать акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц.

В зависимости от различий в материальных нормах и процессуальном порядке нормативными правовыми актами России предусмотрены следующие *способы защиты прав* налогоплательщиков: *президентский, административный, судебный, самозащита прав*.

Президенту РФ могут быть обжалованы любые действия (бездействие) контролирующих органов в финансовой сфере. В частности, Президенту РФ могут быть обжалованы решения ФСЭНП, Федеральной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку, функционирующей при Правительстве РФ.

Административный способ предполагает обращение за защитой и восстановлением нарушенного права к вышестоящему органу власти по отношению к органу, принявшему решение или выполнившему действие. Административный порядок предполагает упрощенное производство по поданной жалобе. Вместе с тем административный порядок не отрицает возможности обращения впоследствии за защитой в суд либо предоставляется альтернативный порядок защиты прав субъектов налоговых правоотношений.

Наряду с административным применяется и судебный порядок обжалования. В основной части налоговых отношений для граждан действует общий порядок, предусмотренный Законом РФ от 27 апреля 1993 г. «Об обжаловании в суд действий и

решений, нарушающих права и свободы граждан». Закон предусматривает, что право на обжалование имеет каждый гражданин, считающий, что нарушены его права и свободы, незаконно на него возложена какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности либо созданы препятствия для осуществления его прав и свобод. Юридические лица — субъекты налогового права — вправе обращаться за судебной защитой и в том случае, если оспариваемые финансовые отношения оформлялись договором.

Значительно усилилась роль Конституционного Суда РФ в защите нарушенных прав и законных интересов субъектов налогового права. Полномочия Конституционного Суда, закрепленные в ст. 125 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. «О Конституционном Суде Российской Федерации», предусматривают возможность рассмотрения и разрешения запросов и жалоб, в том числе в налоговой сфере, о соответствии Конституции РФ законов, других нормативных актов, разрешения вопросов о компетенции между государственными органами, о конституционности примененных в отношении граждан норм, нарушающих конституционные права и свободы граждан.

В судебной практике количество налоговых споров постоянно возрастает, и можно предположить, что данная тенденция еще долго будет сохраняться, «поскольку намерение органов государственной власти действовать в финансовой сфере методами, соответствующими конституционно значимым стандартам, развивается гораздо медленнее, чем стремление налогоплательщиков отстаивать свои конституционные права и законные интересы».

Существенная роль в защите и восстановлении нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков принадлежит прокуратуре РФ, которая, согласно Конституции РФ (ст. 128) и Закону «О прокуратуре Российской Федерации», составляет единую централизованную систему, осуществляет надзор за исполнением действующих на территории России законов, предпринимает меры, направленные на устранение их нарушений и привлечение нарушителей к ответственности. Наряду с другими направлениями в функции прокуратуры входит осуществление надзора за исполнением финансового законодательства. При этом не имеет значения, от кого исходит нарушение — от органов представительной или исполнительной власти, финансовых, кредитных органов, налогоплательщиков, налоговых агентов, резидентов в валютных отношениях и т. д.

Для выполнения функции надзора за исполнением норм налогового права органы прокуратуры вправе проводить проверки по исполнению и соблюдению финансового законодательства. Подобные проверки проводятся в связи с поступающими в прокуратуру жалобами, заявлениями, а также иными сведениями о фактах налоговых правонарушений. В случае установления фактов нарушений налогового законодательства прокурор вправе принять следующие меры: внести представление об устранении нарушений закона; опротестовать противоречащие закону акты, изданные или принятые органами государственной власти, местного самоуправления или финансовыми органами обратиться в суд с заявлением в защиту нарушенных финансовых прав и охраняемых законом интересов граждан, обществу и государства; возбудить производство по факту финансового правонарушения; возбудить уголовное дело по признакам совершения экономического преступления.

В соответствии со ст. 137 НК РФ со стороны налогоплательщиков или налоговых агентов обжалованию подлежат акты Налоговых органов как ненормативного, так и нормативного характера.

Вместе с тем НК РФ устанавливает два условия, соблюдение которых необходимо для защиты нарушенных прав налогоплательщиков или налоговых агентов: во-первых, ненормативные акты налоговых органов, а также действия или бездействие должностных лиц этих органов должны, по мнению налогоплательщика или налогового агента, нарушать их

права; во-вторых, нормативные правовые акты налоговых органов обжалуются в порядке, предусмотренном не НК РФ, а иным федеральным законодательством.

Объектом обжалования со стороны налогоплательщика могут быть следующие ненормативные акты налоговых органов обозначенные НК РФ: решения о доначислении налога или пени (п. 3 ст. 40); решения о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках (п. 2 ст. 46); инкассовые поручения на перечисление налога в бюджет (п. 4 ст. 46); решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или сбора (п. 6 ст. 64)-решения о приостановлении операций по банковским счета налогоплательщика или налогового агента (ст. 76); решения об аресте имущества налогоплательщика или налогового агента (ст. 77); акты, на основании которых налоговые органы вправе самостоятельно определять сумму налогов, подлежащих уплате по аналогии (п. 3 ст. 91); извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 1 ст. 101); решения руководителей налоговых органов (их заместителей) о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 8 ст. 101).

Кроме названных ненормативных актов обжалованию подлежат и решения вышестоящих налоговых органов, вынесенные по вопросам рассмотрения заявлений налогоплательщиков на неправомерные действия, бездействие или акты нижестоящих налоговых инспекций.

Не подлежат обжалованию в административном или судебном порядке акты налоговых проверок, поскольку сами по себе они не содержат обязательных для налогоплательщиков предписаний, влекущих юридические последствия.

Налогоплательщик имеет право оспаривать: правомерность действий или бездействия должностных лиц налоговых органов, если последствиями такого поведения стали нарушения законных прав и интересов подателя заявления; создание незаконных препятствий осуществлению права собственности или иных вещных прав, а также свобод; возложение дополнительных обязанностей или иных незаконных имущественных обременений.

Неправомерные действия налогоплательщиков и, следовательно, подлежащие обжалованию, могут выражаться в различного рода поступках: проведение контрольных мероприятий с нарушением налогово-процессуальных норм, предъявление требования об уплате налога или сбора, предъявление письменного налогового уведомления об уплате налога и т. д.

Бездействие должностных лиц налоговых органов, нарушающее права налогоплательщиков, чаще всего выражается в уклонении от возврата излишне взысканных сумм налога, сбора или пени.

Закон РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан» предоставляет право физическим лицам-налогоплательщикам обжаловать в суды общей юрисдикции акты иных (не налоговых) органов содержащие официальную информацию, которая послужила основанием для вынесения какого-либо решения налоговым органом. В частности, по мотивам недостоверности могут быть обжалованы материалы, предоставленные регистрирующими органами, организациями или уполномоченными и осуществляющими регистрацию имущества, сделок и прав имущество (ст. 85 НК РФ), банками (ст. 86 НК РФ)

Относительно обжалования нормативных актов налоговых органов предусмотрен особый порядок. В отличие от актов н. нормативного характера акты, содержащие нормы права обжалуются в судебном порядке.

До принятия части первой НК РФ правом на обжалование нормативных актов налоговых органов могли воспользоваться только налогоплательщики - физические лица. В настоящее время п. 2 ст. 138 НК РФ наделяет и физических лиц и организации равным правом на обращение в суд за защитой нарушенных прав. Единственное различие состоит в подведомственности суда по рассмотрению заявления об обжаловании нормативных актов налоговых органов: иски организаций и индивидуальных предпринимателей подаются в соответствии с правилами АПК РФ в Московский городской арбитражный суд; иски физических лиц направляются на основании Гражданско-процессуального кодекса (далее - ГПК).

Практика осуществления государственной деятельности показывает, что права и интересы налогоплательщиков нарушаются не только налоговыми органами, а также органами государственной власти Российской Федерации, субъектов РФ и органами местного самоуправления. В некоторых случаях представительные и исполнительные органы государственной власти территориального уровня или органы самоуправления принимают нормативные и ненормативные акты (законы и т. д.), противоречащие федеральному законодательству о налогах и сборах, возлагающие на плательщиков налогов или сборов дополнительные обременения, расширяющие налогооблагаемую базу, сокращающие перечень налоговых льгот.

Подобные нормативные акты органов государственной власти и местного самоуправления могут быть обжалованы в органы прокуратуры с целью вынесения протеста прокурора на неправомерный региональный закон или решение органа местного самоуправления.

Кроме обращения в органы прокуратуры налогоплательщик имеет право обжаловать нормативные и ненормативные акты органов государственной власти Российской Федерации, субъектов РФ или муниципальных образований в суд. Относительно нарушенных прав физических лиц дела подобной категории рассматриваются судами общей юрисдикции; относительно организаций и граждан-предпринимателей — арбитражными судами.

Федеральные законы, а также нормативные акты законодательных (представительных) органов власти субъектов РФ, нарушающие права и законные интересы налогоплательщиков, могут быть обжалованы и в Конституционном Суде РФ.

Анализ норм НК РФ, а также иного федерального законодательства позволяет сделать вывод, что по сравнению с организациями физические лица имеют больший диапазон прав на обжалование актов налоговых и иных государственных органов, неправомерных действий (бездействия) их должностных лиц. Так, Федеральный конституционный закон от 26 февраля 1997 г. «Об Уполномоченном по правам человека в Российской Федерации» предоставляет физическим лицам возможность обращаться за защитой своих прав к Уполномоченному по правам человека в РФ. Также граждане-налогоплательщики имеют право направлять заявления по вопросам защиты своих нарушенных прав в Европейский суд по правам человека, располагающийся в г. Страсбурге.

Кроме мер защиты нарушенных прав налогоплательщиков, прямо установленных разд. VII НК РФ, налоговое законодательство предоставляет физическим лицам и организациям *право на самозащиту* своих прав. В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц. Неправомерность названных актов или требований заключается в их несоответствии НК РФ или иным федеральным законам.

Налоговое законодательство предусматривает ряд *дополнительных гарантий*, обеспечивающих нормальное функционирование налоговых отношений. Так, ст. 3 НК РФ устанавливает презумпцию правоты налогоплательщика в случаях неустранимости сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах; ст. 21 НК РФ

предоставляет налогоплательщикам право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, которые не соответствуют НК РФ или иным федеральным законам; ст. 63—67 НК РФ предусматривают возможность защиты налогоплательщиком своих прав после окончания производства по делу о налоговом правонарушении посредством использования процедуры изменения сроков уплаты налогов и пеней в форме отсрочки, рассрочки или налогового кредита. Также дополнительной гарантией соблюдения прав налогоплательщиков и, в случае нарушения, их защиты следует считать нормы налогового законодательства, устанавливающие возможность привлечения к ответственности должностных лиц налоговых органов, допустивших неправомерные действия при исполнении своих служебных обязанностей.

Своеобразной гарантией соблюдения финансовых интересов налогоплательщиков является ст. 59 НК РФ, согласно которой при невозможности взыскания с налогоплательщика или налогового агента недоимки и пени по причинам экономического, социального или юридического характера такая задолженность признается безнадежной и списывается в порядке, установленном Правительством РФ или соответствующими органами исполнительной власти субъекта РФ или местного самоуправления. Таким образом, при невозможности взыскания задолженности по фискальным платежам и только при наличии установленных законодательством причин орган исполнительной власти определенного территориального уровня имеет право «простить» налогоплательщику его долги. Однако следует обратить внимание на слабую правовую регламентацию механизма реализации положений ст. 59 НК РФ, что создает предпосылки для злоупотребления налогоплательщиками своими правами в ущерб финансовому благополучию государства.

Меры защиты нарушенных прав субъектов налоговых отношений позволяют, с одной стороны, обеспечить защиту их прав и законных интересов от неправомерных действий органов государства, местного самоуправления или финансовых органов, а с другой — обеспечить финансовые интересы государства и муниципальных образований.

Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков означает возможность обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

В налоговом праве административный порядок обжалования не имеет характера обязательной досудебной процедуры, поэтому подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Процедурные нормы, определяющие порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, установлены ст. 139 НК РФ.

При использовании налогоплательщиком административного порядка защиты нарушенных прав обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц осуществляется по административной иерархии — жалоба подается в налоговый орган (должностному лицу), в чьем подчинении находится налоговый орган или должностное лицо, допустившие нарушение законодательства. Следовательно, административный порядок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов или их должностных лиц может быть многократным.

Жалоба налогоплательщика может содержать несколько фактов, которые нарушают права заявителя. Вместе с тем НК РФ четко различает подведомственность подачи и рассмотрения жалобы — факты несогласия с актами, действиями или бездействием налогового органа заявляются только в вышестоящий налоговый орган; жалобы на неправомерное поведение должностных лиц подаются вышестоящему должностному лицу.

Объединение в одной жалобе требований, подведомственных налоговым органам, с требованиями, подведомственными должностным лицам этих органов, не допускается.

Обжалование неправомерности деятельности налоговых органов или их должностных лиц осуществляется только в письменной форме. Жалоба должна содержать название и координаты налогового органа или должностного лица, чьи действия обжалуются, сведения о заявителе, а также предмет и основания обжалования.

Налоговым кодексом РФ установлен трехмесячный срок давности (срок обжалования) для обращения с жалобой на неправомерные акты, действия или бездействие налоговых органов или их должностных лиц. Трехмесячный срок начинает течь со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Срок давности подачи жалобы может быть восстановлен, но при условии наличия уважительной причины его пропуска. Если налогоплательщик пропустил срок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов (должностных лиц), то он имеет право приложить к подаваемой жалобе письменное заявление о восстановлении пропущенного срока давности, указав причины случившегося. Вопрос об уважительной причине пропуска срока давности и о его восстановлении решается тем налоговым органом или должностным лицом, которым жалоба адресована.

Как правило, уважительной причиной пропуска срока давности признается тяжелая и длительная болезнь, длительное отсутствие, стечение тяжелых семейных обстоятельств, форс-мажорные обстоятельства. Также к числу уважительных причин могут быть отнесены действия сотрудников налоговых либо правоохранительных органов, в результате которых были изъяты документы, необходимые налогоплательщику для подачи жалобы.

При отсутствии уважительных причин пропуск трехмесячного срока на обжалование не дает налогоплательщику права требовать рассмотрения его жалобы. Такое заявление возвращается обратно. В то же время отказ в восстановлении срока также может быть обжалован в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может на основании своего письменного заявления ее отозвать. Однако отзыв жалобы лишает подавшего ее налогоплательщика права на повторное обжалование тех же актов, действий или бездействия в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Обращение по иным обстоятельствам осуществляется также в течение трех месяцев со дня, когда заявитель узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

По общему правилу обжалование неправомерного поведения налоговых органов или их должностных лиц не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия. Однако решение вопроса о приостановлении действия акта нижестоящего налогового органа или действий (бездействия) должностного лица зависит от вышестоящего налогового органа или должностного лица, принявших жалобу к рассмотрению. Если до вынесения мотивированного решения по поданной жалобе вышестоящее должностное лицо имеет достаточные основания полагать, что подвергаемые сомнению акты или поступки не соответствуют законодательству Российской Федерации, то оно имеет право приостановить действие обжалуемого акта (действия, бездействия) полностью или частично.

Вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо в течение месяца со дня получения жалобы обязаны ее рассмотреть и принять одно из следующих решений:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение по существу обстоятельств дела.

О любом из принятых решений в течение трех дней сообщается лицу, подавшему жалобу.

Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков действует параллельно с судебным. Вместе с тем существует определенная зависимость решения налогового органа (должностного лица) от судебного решения по аналогичным основаниям, изложенным в жалобе налогоплательщика. По общим процедурным правилам, предусмотренным НК РФ, налоговый орган (должностное лицо) вправе рассматривать жалобу и вынести какое-либо решение по ней до-момента вступления в законную силу решения суда (арбитражного суда) о разрешении спора по обстоятельствам, идентичным в поданной жалобе. В случае, если решение суда вступает в законную силу раньше, чем налоговый орган (должностное лицо) вынесет решение по поданной ему жалобе, то акт налогового органа не должен противоречить судебному акту, так и по удовлетворении судом требований налогоплательщика налоговому органу обязан признать решение суда правомерным и также вынести решение в пользу заявителя. Рассмотрение налоговым органом (должностным лицом) поданной жалобы после вступления судебного решения в законную силу и вынесение противоположного решения противоречит принципам общеобязательности и неопровержимости вступивших в законную силу судебных актов.

Административный порядок обжалования актов действий или бездействия налоговых органов или их должностных лиц не предполагает обязательного участия заявителя или его уведомления о дате рассмотрения его жалобы. В некоторых случаях в целях всестороннего и объективного рассмотрения фактов изложенных в жалобе, от налогоплательщика могут быть затребованы какие-либо документы, сведения или пояснения.

Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков подразумевает обращение лица в порядке искового производства в надлежащий суд. Для судов всех видов рассмотрение налоговых споров является одной из самых сложных категорий дел, поскольку судьи должны владеть не только налоговым, но и почти всем финансовым законодательством а также разбираться в правилах ведения бухгалтерского учета осуществления аудиторской деятельности и т. д.

3.9 Основные способы защиты прав налогоплательщиков

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

Законодательством Российской Федерации предусмотрены следующие способы судебной защиты прав налогоплательщиков:

- 1) признание неконституционным законодательного акта полностью или в части Конституционным Судом РФ;
- 2) признание судом общей юрисдикции закона субъекта РФ противоречащим федеральному закону и, следовательно, недействующим или не подлежащим применению;
- 3) признание арбитражными судами или судами общей юрисдикции недействительным нормативного либо ненормативного акта налогового органа, иного государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика;
- 4) отмена арбитражными судами или судами общей юрисдикции недействительного нормативного либо ненормативного акта налогового органа, иного государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика;
- 5) неприменение судом нормативного либо ненормативного акта государственного органа, органа местного самоуправления или иного органа, противоречащего закону;

6) пресечение действий должностного лица налогового органа или иного государственного органа, нарушающих права или законные интересы налогоплательщика;

7) принуждение налоговых органов, иных органов государственной власти или их должностных лиц к выполнению законодательно установленных обязанностей, от выполнения которых они уклоняются;

8) признание не подлежащим исполнению инкассового поручения (распоряжения) налогового или другого органа на списание в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов за нарушения налогового законодательства с банковского счета налогоплательщика;

9) возврат из бюджета необоснованно списанных в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов;

10) взыскание процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, пеней;

11) возмещение убытков, причиненных незаконными решениями, действиями или бездействием налоговых органов или их должностных лиц.

Одновременно названные способы судебной защиты являются предметами исковых требований налогоплательщиков.

После вступления в действие части первой НК РФ порядок определения подведомственности налоговых споров претерпел существенные изменения. Статья 138 НК РФ устанавливает, что дела по обжалованию нормативных и ненормативных актов налоговых органов, а также действия или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями подведомственны арбитражным судам, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, — судам общей юрисдикции.

Нормы НК РФ о судебном порядке защиты нарушенных прав налогоплательщиков нашли развитие в совместном постановлении Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

В постановлении разъяснено, что налоговые споры подлежат рассмотрению арбитражными судами на общих основаниях в соответствии с АПК РФ и судами общей юрисдикции — в порядке, предусмотренном гл. 24' ГПК РФ и Законом РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан».

Значительная часть дел, возникающих из налоговых правоотношений, рассматривается арбитражными судами. Статьей 29 АПК РФ к подведомственности арбитражных судов отнесено рассмотрение экономических споров и других дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений. Арбитражные суды рассматривают следующие категории дел, связанных с осуществлением организациями и гражданами предпринимательской и иной экономической деятельности:

1) об оспаривании нормативных правовых актов, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

2) об оспаривании ненормативных правовых актов органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов и должностных лиц, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

3) о взыскании с организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, обязательных платежей, санкций, если федеральным законом не предусмотрен иной порядок взыскания;

4) другие дела, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, если федеральным законом их рассмотрение отнесено к компетенции арбитражного суда.

Деятельность арбитражных судов по защите нарушенных прав налогоплательщиков шире, чем деятельность судов общей юрисдикции, поскольку количественный состав субъектов, обращающихся в данные суды, намного больше. В частности, Конституционный Суд РФ в определении от 1 июля 1999 г. № 111-О по жалобе гражданина Варганова В. В. на нарушение его конституционных прав налоговым законодательством отметил, что гражданин-предприниматель вправе защитить свои права как налогоплательщика в арбитражном суде. Также подлежат восстановлению арбитражным судом конституционные права налогоплательщиков, нарушенные неправильным применением закона.

Высший Арбитражный Суд РФ в Информационном письме от 21 июня 1999 г. № 42 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога» указал, что «споры между индивидуальными предпринимателями и налоговыми органами, возникшие в связи с исчислением подоходного налога, подведомственны арбитражным судам независимо от основания возникновения спора».

По общему правилу (ст. 35 АПК РФ) иск предъявляется по месту нахождения налогового органа, акты, действия или бездействие которого обжалуются. Иски к государственным органам и органам местного самоуправления, вытекающие из налоговых правоотношений, предъявляются в арбитражный суд соответствующего субъекта РФ, а не по месту нахождения органа, принявшего оспариваемое решение.

Статья 138 НК РФ устанавливает важное правило судебного рассмотрения налоговых споров — принцип определения надлежащего ответчика. Согласно названному принципу по делу об обжаловании акта налогового органа ответчиком следует привлекать налоговый орган, независимо от того, кем именно подписан оспариваемый акт — руководителем налогового органа, его заместителем или иным должностным лицом. По делу об обжаловании действий или бездействия должностных лиц налогового органа надлежащим ответчиком будет именно то должностное лицо, которое осуществило оспариваемые действия или которое бездействовало.

Правоприменительная практика рассмотрения налоговых споров показывает, что в судебном процессе неизбежно рассматриваются вопросы:

- применения материальных норм законодательства о налогах и сборах;
- применения процессуальных норм, послуживших поводом для обращения налогоплательщика в суд: порядок проведения налоговой проверки, производство по делу о налоговом правонарушении, порядок взыскания недоимки или пени и т. д.;
- юридической квалификации статуса, характера финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в целях выявления налоговых последствий этих операций.

Составной частью судебного порядка защиты прав налогоплательщиков является исполнение судебных решений. Общие правила исполнения судебных решений установлены Федеральным законом от 21 июля 1997 г. «Об исполнительном производстве». Особенности исполнения судебных решений по налоговым спорам регулируются НК РФ, согласно которому сумма излишне взысканного налоговым органом налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом в течение одного месяца после вынесения судебного решения (п. 5 ст. 79 НК РФ). Важной гарантией реальности восстановления нарушенных прав налогоплательщиков является положение о начале течения срока возврата денежных средств — один месяц со дня вынесения, а не вступления в законную силу решения суда. Соответствующие денежные суммы, присужденные к возмещению налогоплательщику, выплачиваются за счет бюджетных средств, что также гарантирует реальность исполнительного производства.

В практике налоговой деятельности часто встречаются случаи наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающихся тому же бюджету, из средств которого подлежат возмещению излишне взысканные налоги и пени. В данной ситуации п. 1 ст. 79 НК РФ предписывает сначала произвести зачет в счет погашения недоимки, а затем возвратить налогоплательщику оставшуюся разницу по излишне взысканным денежным суммам.

3.10 Региональные и местные налоги и сборы

При изучении вопроса необходимо обратить внимание на следующие особенности.

1. Местные налоги и сборы являются важнейшим источником финансирования бюджетной системы России. Кроме того, вопрос установления местных налогов имеет непосредственное политическое значение, в связи с чем система местных налоговых платежей с 1992 года была достаточно динамичной.

После распада СССР в конце 1991 года и «парада суверенитетов» получила широкое распространение тенденция налоговой децентрализации. Республики, области, местные власти стали вводить на своих территориях дополнительные налоги, не предусмотренные Законом об основах налоговой системы¹. Поэтому, как уже указывалось выше, в целях сохранения целостности налоговой системы государства Законом Российской Федерации от 16 июля 1992 г. «О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России» в ст. 18 Закона об основах налоговой системы было внесено дополнение, согласно которому органам власти всех уровней было запрещено вводить дополнительные налоги, не предусмотренные законодательством, равно как и повышать ставки установленных налогов.

Однако данное положение просуществовало относительно недолго. В период подготовки Конституции России в конце 1993 года сторонники налоговой децентрализации выдвинули новые аргументы. Так, по их мнению, по Конституции в ведении Российской Федерации находятся федеральные налоги и сборы, а в совместном ведении — установление общих принципов налогообложения. Вне предметов ведения Российской Федерации и совместного ведения региональные законодательные органы обладают всей полнотой власти. Исходя из этих положений был сделан вывод, что теперь органы власти на местах имеют право вводить любые налоги на своей территории. Видимо, под влиянием этой точки зрения 22 декабря 1993 года Президентом РФ в соответствии с полномочиями, предоставленными ему V Съездом народных депутатов РФ, был принят Указ № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году», согласно которому органам власти субъектов федерации и органам местного самоуправления было предоставлено право устанавливать и вводить в действие без ограничения их размера любые налоги, уплачиваемые за счет чистой прибыли предприятий, что означало полную налоговую децентрализацию и отход от принципа единства налоговой системы и налоговой политики.

2. На основании вышеназванного Указа только к 1994 году было введено дополнительно, сверх предусмотренных в Законе об основах налоговой системы более 70 видов региональных и местных налогов². В то же время уже в 1995 году дополнительные налоги взимались в 66 регионах России, а в 1996 году — в 75.

Поступления от налогов и сборов, введенных региональными и местными органами власти, в 1994 году возросли по сравнению с 1993 годом в 6,4 раза (1993 год — 874 млрд. руб., 1994 год — 5479 млрд. руб.). Удельный вес новых налогов составил 4,2% общих налоговых поступлений и 6,5% поступлений в бюджеты территорий. В некоторых регионах, например в Республике Саха (Якутия), Краснодарском, Приморском, Хабаровском краях, Белгородской, Курской, Саратовской и других областях, местные налоги составили от 8 до 24% региональных бюджетов⁴.

Основная часть новых налогов и сборов была обусловлена необходимостью решения возникающих социально-экономических проблем. Например, в г. Муроме (Владимирская область) был установлен и введен налог на содержание ВУЗов, в Челябинской области — сбор на организацию летнего отдыха детей и подростков, в других регионах — налог на содержание сельских киноустановок, на содержание внутрихозяйственных дорог и т. д.

Однако во многих случаях обоснованность новых налогов была довольно сомнительной. В частности, в Чувашской Республике был введен налог на реализацию алкогольных напитков, табачных и ювелирных изделий; в одном из районов Республики Башкортостан — сбор на содержание излишнего поголовья дойных коров; в ряде районов Республики Дагестан — сбор за проезд по территории города; в нескольких районах Калининградской области — сбор за проезд по центральной улице города; в Курской, Липецкой и Орловской областях — сбор за использование иностранных алфавитов в названиях предприятий; в Шаховском районе Московской области — налог с покупки; в Карачаевском районе Брянской области — сбор на содержание районной футбольной команды; в Свердловской области — сбор за взлет с аэропорта «Кольцове» и сбор в фонд пострадавших в дорожно-транспортных происшествиях (ДТП); в Саратовской области — сбор за проезд по автодорожному мосту Саратов—Энгельс. В других регионах вводились налоги на содержание коммунальной инфраструктуры, налог на продукцию, вывозимую за пределы области, налог на капитальные вложения на территории других регионов, налог на передачу права пользования автомобилем по доверенности и т. д.

Несмотря на то, что Федеральным законом от 1 июля 1994 г. «О федеральном бюджете на 1994 год» региональным и местным органам власти уже не предоставлялось полномочий по введению местных налогов и сборов, стихийный процесс налогового нормотворчества получил широкое развитие. По некоторым данным, на территории России к середине 1996 года было введено более двухсот налогов и сборов, что вызывало обоснованную критику налогоплательщиков. Нельзя забывать, что налоги и в федеральный, и в региональный, и в местный бюджеты платит один и тот же налогоплательщик, и отрывать местные налоги от всей системы налогообложения просто недопустимо. Именно поэтому в прессе стали раздаваться голоса о том, что институт местных налогов должен базироваться в первую очередь на общих системных принципах и методологии исчисления и взимания. Бесконтрольное введение новых налогов, с учетом недостаточного уровня правовых и экономических знаний депутатов местных органов власти, может привести к установлению непосильного налогового бремени для налогоплательщиков, к налоговому произволу на местах, спаду предпринимательской активности.

Принципиальную позицию по этому вопросу заняли суды общей юрисдикции и Верховный Суд Российской Федерации. Так, в п. 20 Обзора судебной практики по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации от 11 ноября 1996 г. было указано, что введение дополнительного 30%-го налога на спиртоводочную продукцию, производимую и ввозимую из-за пределов области, является дискриминирующим по отношению к производителям этой продукции в других регионах, создает льготные условия для отдельных хозяйствующих субъектов области и незаконен. Кроме того, этот налог введен с превышением прав субъекта Российской Федерации в сфере регулирования налогообложения. Согласно ст. 72 Конституции, эти вопросы находятся в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов, в связи с чем акты субъектов федерации не могут противоречить Закону об основах налоговой системы. В ст. 20 этого закона определены виды областных налогов; налог на ввозимую в область спиртоводочную продукцию в ней не предусмотрен, в связи с чем областная Дума не имела права вводить такой налог.

По другому делу в определении Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации от 6 марта 1996 г. сказано, что введение в Алтайском крае налога для финансовой поддержки агропромышленного комплекса края в размере 1,5% объема реализованной продукции (работ, услуг) и 0,05% объема розничного и оптового товарооборота выходило за пределы компетенции Алтайского краевого Законодательного Собрания. Более того, как указал Верховный Суд РФ, п. 7 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. утратил силу в связи с принятием Федерального закона «О федеральном бюджете на 1994 год», которым не предусмотрена возможность введения дополнительных налогов и сборов решениями органов государственной власти субъектов Российской Федерации.

Все вышеизложенное привело к тому, что 18 августа 1996 года Президент России издал Указ № 1214 «О признании утратившим силу п. 7 Указа Президента от 22 декабря 1993 г. № 2268 «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году». Согласно этому Указу, с 1 января 1997 года отменяется взимание всех налогов и сборов, которые были введены на местах и не предусмотрены Законом об основах налоговой системы.

3. Конфликтное развитие отношений по проблеме установления региональных и местных налогов привело к тому, что этот вопрос был рассмотрен Конституционным Судом Российской Федерации. Выводы, содержащиеся в мотивировочной части Постановления от 21 марта 1997 г. «О проверке конституционности положений абзаца второго п. 2 ст. 18 и 20 Закона от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», по нашему мнению, дают основания надеяться, что вопрос о разграничении полномочий между Российской Федерацией и субъектами федерации в налоговой сфере исчерпан.

Конституционный Суд обосновал недопустимость установления налогов, нарушающих единство экономического пространства России, а также установил, что введение налогов и сборов, не предусмотренных Законом об основах налоговой системы, незаконно.

На федеральном уровне регулирование местного налогообложения носит «рамочный характер» и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется местными законодателями.

Применительно к субъектам федерации и органам местного самоуправления понятие «установление налогов и сборов» имеет самостоятельный юридический смысл и означает их право решать — вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог.

Установление регионального налога означает также конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способов исчисления конкретных ставок и т. д.

4. Основу нормативно-правовой базы местного налогообложения образуют Конституция РФ, Закон об основах налоговой системы. Закон РФ от 15 апреля 1993 г. «Об основах бюджетных прав и прав по формированию и использованию внебюджетных фондов представительных и исполнительных органов государственной власти республик в составе Российской Федерации, автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, органов местного самоуправления».

Кроме того, по некоторым налогам, таким, как налог на имущество с физических лиц, земельный налог и т. д., приняты законы, регламентирующие порядок их исчисления и взимания. В некоторых «неналоговых» законах, например в Федеральном законе «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», Законе РФ «Об образовании», также содержатся многочисленные правовые нормы, регулирующие полномочия местных властей по установлению налогов, предоставлению льгот. Однако, как

следует из Постановления Верховного Совета РФ от 10 июля 1992 г. «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации», законодательные акты, регулирующие отношения, в целом не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать нормы, устанавливающие особый порядок взимания налогов. Следовательно, в случае коллизии норм применяются положения именно налогового законодательства.

Таким образом, налоговые нормы в «неналоговых» законах должны применяться только тогда, когда нормы, содержащиеся в них, или подтверждены налоговым законодательством непосредственно или налоговое законодательство прямо это позволяет. Так, например, ст. 44 Закона «О местном самоуправлении в Российской Федерации» дает право органам местной власти устанавливать ставки налога на прибыль для предприятий, находящихся в муниципальной собственности. Однако эта норма действует в рамках п. 9 ст. 8 Закона «О налоге на прибыль предприятий и организаций», в соответствии с которым органы государственной власти, национально-государственных и административно-территориальных образований могут устанавливать для отдельных категорий плательщиков дополнительные льготы по налогу в пределах сумм налоговых платежей, направляемых в их бюджеты.

Вместе с тем правовая база местного налогообложения разработана недостаточно глубоко и подробно. Кроме положений ст. 21 Закона об основах налоговой системы, существуют только Примерные положения (рекомендации) по отдельным видам местных налогов и сборов, установленные Комиссией Совета Республики Верховного Совета РФ по бюджету, планам, налогам и ценам от 4 июня 1992 г. № 5.1/693 (совместно с Минфином РФ от 2 июня 1992 г. № 04-05-20 и ГНС РФ от 2 июня 1992 г. № ИЛ-6-04/176)¹², а также письмо Госналогслужбы РФ от 3 февраля 1993 г. № ВЗ-б-04/62 «О местных налогах, сборах, пошлине и неналоговых платежах».

В этой ситуации некоторые специалисты считают необходимым принятие Закона «О местных налогах», который должен придать практике введения местных налогов достаточную правовую основу¹⁴.

5. Необходимо отметить, что система местных налогов и сборов выступает составной частью национальной налоговой системы, и ее существование отвечает в первую очередь интересам самих органов местного самоуправления, поскольку местные налоги и сборы являются стабильным и самостоятельным источником доходов местных бюджетов. В то же время наличие местных налогов отвечает и федеральным интересам, так как выполнение ряда общегосударственных социальных задач невозможно без привлечения местных финансовых ресурсов.

Для большинства зарубежных государств характерна множественность местных налогов, прямых и косвенных (до ста разновидностей в целом по странам). Только в Великобритании источником налоговых поступлений в доходы местных бюджетов служит единственный налог — подушный. Подушный налог представляет собой единый универсальный налог, который выплачивают все граждане, достигшие восемнадцати лет. Фактически — это подоходный налог на уровне муниципалитетов. Он дает треть поступлений в казну.

Финансовую основу местных бюджетных доходов составляют, как правило, поимущественные налоги, которыми облагаются земля и объекты недвижимости, расположенные на территории муниципальной власти. Однако в США основной местный налог — налог с продаж, доля которого в массе бюджетных доходов составляет 32%.

В ряде стран местные налоги начисляются как надбавки к налогам центрального правительства. Они устанавливаются в определенном проценте к государственным налогам, собираемым на территории местных органов власти. Так, в Италии в местные бюджеты

попадает часть сборов по поземельному налогу, а во Франции местные власти собирают подоходные налоги и налог на добавленную стоимость.

Однако, по нашему мнению, несмотря на большую роль местных налогов в формировании местных бюджетных систем, доля местного налогообложения в налоговой системе России явно занижена относительно уровня самостоятельности органов местного самоуправления и значения социальных задач, которые они решают. Поэтому одним из направлений перспективных налоговых преобразований в этой области должно стать возрастание доли местных налогов в бюджетной обеспеченности территорий при сохранении правового единства налоговой системы в целом.

Разработал(и): _____

С. А. Шадрин