

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

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ДЛЯ ОБУЧАЮЩИХСЯ
ПО ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ**

Б1.Б.22 Налоговое право

Направление подготовки 40.03.01 Юриспруденция

Профиль образовательной программы гражданско-правовой

Форма обучения очная

СОДЕРЖАНИЕ

1. Конспект лекций	3
1.1 Лекция №1 <i>Предмет и система налогового права</i>	3
1.2 Лекция №2 <i>Налоговая система Российской Федерации</i>	40
1.3 Лекция №3 <i>Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов</i>	65
1.4 Лекция №4 <i>Налоговый контроль</i>	79
1.5 Лекция №5 <i>Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах</i>	94
1.6 Лекция №6 <i>Защита прав налогоплательщиков</i>	112
2. Методические указания по проведению практических занятий	122
2.1 Практическое занятие № ПЗ-1 <i>Предмет и система налогового права</i>	122
2.2 Практическое занятие № ПЗ-2 <i>Источники налогового права</i>	123
2.3 Практическое занятие № ПЗ-3 <i>Налоговая система РФ</i>	125
2.4 Практическое занятие № ПЗ-4 <i>Налоговое правоотношение</i>	125
2.5 Практическое занятие № ПЗ-5 <i>Исполнение обязанности по уплате налога или сбора</i>	127
2.6 Практическое занятие № ПЗ-6 <i>Налоговый контроль</i>	128
2.7 Практическое занятие № ПЗ-7 <i>Нарушение законодательства о налогах и сборах</i>	129
2.8 Практическое занятие № ПЗ-8 <i>Ответственность за нарушение налогового законодательства</i>	130
2.9 Практическое занятие № ПЗ-9 <i>Защита прав налогоплательщиков</i>	132
2.10 Практическое занятие № ПЗ-10 <i>Федеральные налоги и сборы</i>	133

1. КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

1.1 Лекция №1 (2 часа).

Тема: «Предмет и система налогового права»

1.1.1 Вопросы лекции:

1. Понятие, предмет и метод налогового права.
2. Соотношение налогового права с другими отраслями права и законодательства.
3. Система налогового права.
4. Возникновение и развитие налогообложения.
5. Понятие налога и сбора. Признаки налога. Структура и элементы налога.

1.1.2 Краткое содержание вопросов:

1. Понятие, предмет и метод налогового права.

Современное налоговое право как подотрасль финансового права и соответствующая сфера российского законодательства стремительно развивается, в результате чего конкретизируется предмет правового регулирования налоговых отношений, обновляются его внутренние институты. После вступления в действие НК РФ правовое регулирование налоговых отношений пополнилось многими новыми для России объектами, методами, механизмами, способами, принципами и т. д.

В науке финансового права относительно понятия налогового права нет принципиальных разногласий. Наиболее распространенной является позиция, согласно которой налоговое право представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих отношения и социальные связи, возникающие между теми или иными субъектами при установлении, введении и взимании налогов¹. Некоторые авторы определяют налоговое право как основанную на собственных принципах подотрасль финансового права, нормы которой регулируют отношения, складывающиеся в связи с организацией и осуществлением налоговых изъятий у физических лиц и организаций².

Подобно любой правовой общности налоговое право представляет собой совокупность взаимосвязанных правовых норм, закрепляющих и регулирующих особый круг общественных отношений. Отношения и общественные связи, возникающие между частными и публичными субъектами в процессе налоговой деятельности государства и местного самоуправления, носят многоаспектный, комплексный характер и по своему социальному, политическому и правовому содержанию изначально конфликтны. Вместе с тем налоговые отношения исключительно важны для жизнедеятельности всего государства, поэтому должны всесторонне регулироваться правовыми нормами. Одновременно системная организация этих норм, находя свое закрепление в нормативных финансовых актах различного территориального уровня, образует налоговое право. Налоговое право не является раз и навсегда сложившимся феноменом — оно постоянно развивается, обновляется и совершенствуется адекватно происходящим в стране изменениям.

Все отрасли или подотрасли права различаются между собой прежде всего по предмету правового регулирования. Поэтому, чтобы дать понятие налогового права, необходимо выявить специфику общественных отношений, составляющих его предмет.

Предмет правового регулирования образуют, как правило, отношения, характеризующиеся следующими признаками: а) устойчивостью и повторяемостью, что дает законодателю возможность с достаточной точностью фиксировать правоотношения субъектов; б) способностью к внешнему правовому контролю; в) нахождением в правовом поле, т. е. под юрисдикцией права.

Уяснение содержания предмета налогового права позволит отграничить его от других составных частей финансового права и отраслей российского права, а также определить ту центробежную силу, которая обуславливает объединение налоговых отношений в самостоятельный вид общественных отношений, объективно требующих финансово-правового регулирования.

Принципиальное значение для выявления круга общественных отношений, составляющих предмет налогового права, имеет ст. 2 НК РФ, которая называется «Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах». Названная статья не только перечисляет отношения, образующие предмет налогового права, но и определяет сферу действия законодательства о налогах и сборах и тем самым указывает на критерии разграничения налогового и смежных подотраслей и отраслей права. Для определения предмета налогового права ст. 2 использует два критерия: метод правового регулирования и объект правового воздействия с указанием основных групп регулируемых отношений.

Общественные отношения, входящие в сферу налогового правового регулирования, можно сгруппировать следующим образом:

- отношения по установлению налогов и сборов;
- отношения по введению налогов и сборов;
- отношения по взиманию налогов;
- отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Установленный ст. 2 НК РФ перечень имущественных и процессуальных отношений, образующих предмет налогового права, является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

Специфика отношений, регулируемых нормами налогового права, состоит в том, что они складываются в особой сфере жизни общества — финансовой деятельности государства и местного самоуправления, направленной на аккумуляцию денежных средств в доход публичных субъектов.

Налоговое право имеет определенные закономерности, которые влияют на возникновение, функционирование или прекращение налоговых отношений. Подобными закономерностями, например, являются следующие показатели налоговых отношений: имущественный характер;

конформизм; властный характер; обусловленность необходимостью материального обеспечения деятельности государства; изначальная конфликтность, вызванная противоречиями между частной и публичной формами собственности; политическая компромиссность правового регулирования.

Присущая налоговому праву развитая и сложная совокупность объективных закономерностей позволяет рассматривать *предмет налогового права как совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.*

Можно выделить следующие основные отличительные признаки отношений, составляющих предмет правового регулирования налоговых отношений:

- имеют имущественный характер;
- направлены на образование государственных и муниципальных финансовых ресурсов;
- обязательным участником и воздействующим субъектом является государство или муниципальное образование в лице компетентных органов.

Наиболее полное представление о структуре предмета' налогового права дает его классификация по различным основаниям.

Во-первых, в зависимости от функций налоговой деятельности предмет налогового права образуют: а) материальные отношения; б) процессуальные (процедурные) отношения.

Во-вторых, в зависимости от институциональной принадлежности выделяются отношения по: а) установлению и введению налогов и иных обязательных платежей; б) исполнению обязанности по уплате налогов и сборов; в) осуществлению налогового контроля; г) охране механизма правового регулирования налоговой сферы; д) налогообложению организаций; е) налогообложению физических лиц; ж) установлению особых налогово-правовых режимов.

В-третьих, по экономическому критерию налоговые отношения подразделяются на финансовые и нефинансовые. Финансовыми являются отношения, опосредующие движение денежных средств и обладающие характерными признаками финансов: например, отношения по взиманию налогов. Нефинансовыми являются отношения, в результате функционирования которых не происходит движения денежных средств, однако эти отношения лежат в основе налоговых и направлены на создание, изменение или прекращение налоговых правоотношений. В качестве примера можно привести установление налогов, налоговый контроль, привлечение к налоговой ответственности.

Проведенная классификация общественных отношений позволяет сделать вывод, что в предмет налогового права входят не все финансовые отношения, а только определенная их часть, опосредующая процессы образования за счет налоговых поступлений государственных и муниципальных фондов денежных средств в публичных интересах.

Вторым критерием для определения сущности налогового права служит метод правового регулирования. Специфика общественных отношений, в совокупности образующих предмет налогового права, обусловила и особенности способов государственного воздействия на данную сферу финансовой деятельности.

Методы осуществления налоговой деятельности являются важным составляющим элементом налогового права. Понятие «метод», являющееся одним из основополагающих в методологическом и мировоззренческом развитии современной науки, определяется как научная абстракция, фиксирующая совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности, подчиненных решению конкретной задачи¹. Методы отражают качественную сторону налоговых отношений, так как позволяют судить о характере сочетания частных и публичных финансовых интересов.

Способы воздействия обусловлены самой природой финансовой деятельности государства и муниципальных образований (составной частью которой выступают налоговые отношения), ее публичным характером, направленностью на достижение общего интереса. При этом необходимо иметь в виду, что при регулировании финансовых отношений один и тот же правовой прием применяется различными подотраслями и институтами финансового права. Несмотря на это, структура отраслевого метода остается неизменной, а отдельные правовые приемы могут переходить от одного правового метода к другому, не разрушая его структуру. Таким образом, задачей методологии налогового права является выявление сущности, пределов и особенностей «преломления» методов финансового права относительно регулирования налоговых отношений.

Понятие метода налогового права ни в коей мере не следует связывать только с какой-то одной юридической особенностью: это всегда совокупность юридических приемов, средств, способов, отражающих своеобразие воздействия данной подотрасли права на отношения налоговой сферы.

Наиболее распространенным методом налогового права в современных условиях является *метод властных предписаний* (императивный, командно-волевой), поскольку государство самостоятельно устанавливает процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений. Прямое указание на регулирование налоговых отношений властными предписаниями содержится в ст. 2 НК РФ, однако содержание этой категории не раскрывается. Ссылка на регулирование налоговых отношений императивным способом содержится и в Гражданском кодексе РФ (далее — ГК РФ), п. 3 ст. 2 которого определяет, что к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, поскольку они основаны на *властном подчинении*. Каких-либо иных способов воздействия на налоговые отношения законодательством не устанавливается, что можно объяснить инертностью законодателя и его предпочтением традиционным взглядам на регулирование публичных отраслей права императивными предписаниями.

Налоговый кодекс РФ не перечисляет признаки метода властных предписаний и не обозначает их сущности. Внутреннее содержание властности регулирования налоговых отношений обосновывается в постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, отметившего, что налоговые правоотношения предполагают субординацию сторон, одной из которых — налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой — налогоплательщику — обязанность повиновения. Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. С публично-правовым характером налога, государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная

форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств.

В процессе осуществления государством налоговой деятельности периодически возобновляются, повторяются и моделируются фактические ситуации, осуществляется реализация правового статуса субъектов налогового права, регулирование, охрана и изменение общественных отношений налоговой сферы. Волевой характер налоговой деятельности детерминирован и тем, что в процессе ее выполнения происходит юридическая централизация налоговых отношений, а также осмысление, познание и оценка реальной действительности, принятие самых разнообразных рациональных решений. Субъекты налогового права осознают юридический смысл своей компетенции, полномочий, поставленных перед ними целей и задач, необходимость соблюдения финансовой дисциплины, применяют адекватные методы правового регулирования налоговых отношений, осознают меру позитивной и ретроспективной ответственности за свои действия. В налоговом праве метод властных предписаний является отражением финансово-правового императивного метода, поэтому несет все сущностные характеристики последнего. Применительно к сфере финансовой деятельности государства метод властных предписаний имеет следующие признаки.

1. Преобладание в финансово-правовом регулировании позитивных обязываний. Государство, создавая властные предписания, обязывает субъектов к их исполнению.
2. Метод властных предписаний характеризуется как императивный (в противовес диспозитивному). Императивность финансово-правового регулирования означает невозможность для субъектов финансового права в большинстве случаев по своему усмотрению приобретать права и обязанности, определять их содержание, осуществлять их или распоряжаться ими.
3. Конформизм финансово-правового регулирования, означающий необходимость для субъектов финансовых правоотношений действовать не по своей воле, а следовать предписаниям соответствующих актов органов государства.
4. Неравенство субъектов финансовых правоотношений.

Особенность отношений, основанных на властном подчинении, в отличие от гражданских состоит не только в том, что в них участвует в качестве стороны действующий от имени Российской Федерации, субъекта Федерации или муниципального образования орган, наделенный властными функциями, но и в том, что он проявляет присущие ему властные функции в данном конкретном правоотношении. В этой связи возникает вопрос: проявляется ли власть органов государства по отношению к добросовестным налогоплательщикам, т. е. в случае своевременной и полной уплаты организациями и физическими лицами причитающихся налогов? Или метод властных предписаний действует только в случае неисполнения налогоплательщиком своих обязанностей, когда императив, обязывание четко проявляются?

Налоговым правоотношениям изначально присущ конформизм — необходимость для субъектов следовать предписаниям законодательства, а не праву выбора. Властное подчинение является «прародителем» налоговых отношений и проявляется не только в качестве реально примененных мер принуждения, но и как потенциальная возможность

государственного принуждения. Следовательно, позитивные налоговые отношения, в которых налогоплательщик не вступает в конфликт с нормами права, также подчинены методу властных предписаний.

В налоговых отношениях наиболее ярко метод властных предписаний проявляется в применении налоговыми органами административного порядка наложения санкций. В данной ситуации признак властности заключается в возможности, предоставленной только одной стороне — налоговым органам, самостоятельно, не применяя судебную процедуру, восстанавливать нарушенные фискальные права и интересы государства, а также добиваться выполнения другой стороной — налогоплательщиком — возложенных обязанностей. Безусловно, налогоплательщики имеют право обжаловать неправомерные действия налоговых органов в суде, что не исключает первоначальной властности отношений.

Однако внесудебный порядок привлечения к налоговой ответственности применяется исключительно по отношению к налогоплательщикам-организациям. Взыскание налоговых санкций с физических лиц производится по решению суда. Следовательно, регулирование налоговых отношений не только подчинено методу властных предписаний, но и допускает иные способы воздействия.

Методы налогового права как способы государственного воздействия на общественные отношения не могут оставаться неизменными с постоянно одинаковым содержанием, они должны изменять свою сущность в зависимости от реформирования финансовых отношений, а также форм взаимодействия частных и публичных интересов субъектов налогового права.

В современных условиях актуальность приобретает метод *диспозитивности*, который показывает переход от примата публичной формы собственности к поиску компромисса между государственными и частными интересами. Следствием отказа государства от исключительно властного (императивного) способа воздействия на налоговые отношения является, например, предоставленная частному субъекту возможность формирования своей налоговой политики, получения отсрочки исполнения и обеспечения налоговой обязанности, заключения договоров на получение налогового кредита или инвестиционного налогового кредита, проведения зачета задолженности государства перед поставщиком товаров (работ, услуг) посредством зачета встречного требования по исполнению налоговой обязанности.

Безусловно, в силу специфики налогового права названный метод не является аналогом способа правового регулирования гражданских отношений. Частно-правовые приемы регулирования налоговых отношений применяются с теми условиями и ограничениями, которые предусмотрены НК РФ. Относительно публичной налоговой сферы диспозитивность следует рассматривать в качестве предоставления субъектам налогового права известной альтернативной возможности выбора вариантов поведения в рамках законодательства о налогах и сборах. Например, п. 1 ст. 26 НК РФ содержит диспозитивное дозволение налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя.

Сфера налоговых отношений весьма специфична, и в первую очередь тем, что в ней находят отражение публичные и частные интересы. Следствием сочетания названных интересов является законодательный поиск оптимальных способов воздействия на налоговые

отношения. Тенденция компромиссности регулирования налоговых отношений отражает общемировой процесс взаимопроникновения публичного и частного права.

Взаимонаправленное действие данных процессов приводит «к размыванию грани между публичным и частным правом, к образованию комплексных отраслей и институтов, в которых нормы гражданского и публичного права теснейшим образом взаимосвязаны»¹. Различие между частным и публичным правом заключается не в различии интересов или отношений, а в различии приемов правового регулирования. Если публичное право есть система юридической централизации, то частное право, наоборот, представляет систему юридической децентрализации². По мнению академика В. С. Нерсисянца, норма права — результат компромисса между частным и публичными интересами и в этом смысле является как публично-правовым, так и частноправовым образованием³.

Наличие самостоятельного предмета (в рамках предмета финансового права) и соответствующих методов воздействия позволяет утверждать, что налоговое право представляет собой подотрасль финансового права, которая регулирует общественные отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства или местного самоуправления. Посредством этой отрасли права государство воздействует на систему специфических однородных общественных отношений, возникающих относительно аккумуляции государственных (муниципальных) денежных фондов.

Следовательно, налоговое право — это подотрасль финансового права, нормы которой регулируют императивным и диспозитивным методами совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

2. Соотношение налогового права с другими отраслями права и законодательства.

Место налогового права в системе российского права относится к числу дискуссионных вопросов.

Как правило, ученые, занимающиеся исследованием иных отраслей права, придают налоговому праву самостоятельное значение. Например, М. И. Брагинский считает, что «налоговое право является самостоятельной отраслью права, поскольку имущественные отношения составляют предмет не только гражданского, но и налогового, бюджетного и ряда других отраслей права»¹. Другие авторы не исключают возможности формирования налогового права в качестве самостоятельной правовой общности, поскольку налогоплательщик реализует себя как субъект публичных отношений в условиях отсутствия жесткой финансовой централизации, сосредоточения в руках налогоплательщиков значительных полномочий по расходованию налоговых средств². Дискуссия о самостоятельном характере налогового права в значительной степени была обусловлена осуществленной в 1998 г. кодификацией налогового законодательства.

Большинство ученых, исследующих вопросы финансового права, придерживаются мнения о встроенности налогового права в систему финансового права. В период неразвитости рыночных отношений и законодательного приоритета публичной собственности налоговое право считалось не более чем составной частью в правовом институте государственных доходов. Переход к рыночным формам хозяйствования, признание равенства всех форм собственности и, следовательно, возникшая необходимость законодательной модели сочетания частных и публичных интересов обусловили рост нормативных правовых актов, регулирующих налоговые механизмы. В результате активного развития налогового права оно стало характеризоваться по отношению к финансовому праву Российской Федерации как его подотрасль.

Весомым аргументом в споре о месте налогового права служит конституционно установленный принцип единства финансовой политики. Налоговая политика является частью финансовой политики, которая имеет по отношению к первой определяющее значение.

О вхождении налогового права в систему финансового свидетельствует и частичное совпадение границ предмета правового регулирования. Предметом финансового права являются общественные отношения, складывающиеся в процессе образования, распределения и использования государственных (муниципальных) денежных фондов. Предмет налогового права составляют общественные отношения, направленные на аккумулирование государственных (муниципальных) денежных фондов и, таким образом, являющиеся частью предмета финансового права.

Система налогов и сборов органично встроена в финансовую систему государства, что предполагает общие подходы к теоретическому осмыслению и законодательному регулированию. Несмотря на то, что в российской системе права финансовое право относится к некодифицированным отраслям, поскольку отсутствует единый системообразующий нормативный акт, действующее финансовое законодательство позволяет говорить о сформировавшихся группах общих правовых норм, непосредственно влияющих и на налоговые отношения. Нормы налогового права и его отдельные институты формируются на основе базовых институтов Общей части финансового права.

В системе финансового права налоговое право занимает определенное место и взаимодействует с иными финансово-правовыми общностями. Наиболее тесно налоговое право соприкасается с бюджетным, что вызывает необходимость четкого разграничения этих категорий.

Действительно, образование бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов в большей степени осуществляется на основе норм налогового права и норм иных институтов финансового права, регулирующих государственные доходы. Однако сказанное не означает включение налогового права в систему бюджетного права. Наличие налогового права только предопределено, «учреждено» бюджетным правом в качестве института доходов бюджетов всех уровней. Отношения же, складывающиеся в процессе установления и взимания налогов, проведения налогового контроля, привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства и т. п., не составляют предмета бюджетного права. Предмет налогового права только частично совпадает с границами бюджетно-правового

регулирования. Следует согласиться, что основой разграничения налогового и бюджетного права может служить установление момента исполнения налоговой обязанности, который позволяет считать завершенным процесс уплаты налога. За рамками налоговых изъятий движение финансовых средств регулируется бюджетным правом.

Приведенные аргументы обосновывают нецелесообразность выделения в составе правоотношений, образующих предмет финансового права, в качестве самостоятельных элементов отношений, возникающих по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Использование законодателем в качестве приема юридической техники кодификации налогового законодательства не означает расширение предмета налогово-правового регулирования и приобретение налоговым правом необходимых атрибутов самостоятельности.

Вместе с тем, находясь в структуре финансового права, налоговое право соприкасается и взаимодействует с иными отраслями права.

Налоговое и конституционное право. Конституционное право занимает ведущее место в правовой системе, которое определяется тем, что конституционное право содержит основополагающие нормы других отраслей права. Конституционно-правовое регулирование налоговых отношений предопределено их публичной значимостью и государственно-властной природой. В правовом государстве любая внешняя активность публичного субъекта (государства) должна осуществляться исключительно на правовых основаниях и, следовательно, действовать в пределах, дозволенных основным законом — конституцией.

В российской правовой системе налоговые правоотношения приобрели конституционный статус только в 1993 г., т. е. после принятия всеобщим голосованием новой Конституции РФ. Придание налоговым отношениям конституционного характера отразило не только потребности правоприменительной практики, но и уровень развития юридической мысли и правовой культуры российского общества.

Примечательно, что нормы Конституции РФ не только закрепили всеобщую обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. 57), но и предусмотрели систему правовых гарантий, обеспечивающих компромисс между соблюдением прав налогоплательщиков и фискальных интересов государства. Поскольку налогообложение ограничивает права частных субъектов по распоряжению своей собственностью, то нормы налогового права должны соответствовать конституционно значимым целям ограничения прав личности и законодательной форме введения таких ограничений.

Конституционное право оказывает влияние на налоговое право посредством специфического метода — установления общих правовых принципов. Конституционное признание за налогами характера допустимого ограничения прав и свобод позволило выявить и зафиксировать в отраслевом законодательстве такие основные принципы налогообложения, как формальная определенность, соразмерность, справедливость и т. д.

Дальнейшее развитие нормы Конституции РФ получили в постановлениях Конституционного Суда РФ, а затем в НК РФ. Конституционному Суду РФ принадлежит важная роль в механизме взаимодействия конституционного и налогового права, практика деятельности которого выработала ценные правовые позиции по вопросам налогообложения.

Основанные на Конституции РФ правовые позиции Конституционного Суда РФ послужили основой для формирования идеологии действующего НК РФ. В частности, впервые были сформулированы Конституционным Судом РФ и затем зафиксированы НК РФ понятие налога (ст. 8), состав законодательства о налогах и сборах (ст. 1), состав нормативных правовых актов органов исполнительной власти о налогах и сборах (ст. 4), основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3), механизм и момент исполнения обязанности по уплате налога (ст. 45), общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений (гл. 15), виды налоговых правонарушений (гл. 16) и т. д.

Нормы Конституции РФ и правоприменительная деятельность Конституционного Суда РФ послужили в начале 90-х гг. основой реформирования налогового законодательства. Мно-гие действующие нормы НК РФ представляют собой конкретные проявления норм Конституции РФ, развитие их сущности.

Налоговое право и гражданское право. Налоговые правоотношения, будучи формой ограничения права частной собственности, тесно связаны с гражданско-правовым регулированием. Общим в налоговом и гражданском праве является предмет регулирования — имущественные отношения. Однако имущественные отношения разнообразны и образуют предмет не только налогового, но и ряда иных отраслей (подотраслей) права. Критерием разграничения гражданского и налогового права послужил метод правового регулирования, свойственный разным отраслям права.

В соответствии со ст. 2 ГК РФ не относятся к числу гражданских имущественные отношения, регулируемые налоговым, финансовым и административным законодательством, основанные на властном подчинении, если иное не предусмотрено законодательством. Данное правило, устанавливающее приоритет налоговых норм над гражданскими, не является новым в российской юридической практике. В совместном постановлении Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» обращалось внимание, что «в случаях, когда разрешаемый судом спор вытекает из налоговых или других финансовых и административных правоотношений, следует учитывать, что гражданское законодательство может быть применено к указанным правоотношениям только при условии, что это предусмотрено законодательством».

В некоторых случаях налоговые отношения в силу прямого указания ГК РФ регулируются гражданским законодательством. Например, ст. 855 ГК РФ определяет очередность списания денежных средств со счетов клиентов, в том числе и по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и во внебюджетные фонды. Следовательно, при возникновении противоречия норм налогового законодательства и ст. 855 ГК РФ применяются правила этой статьи. На основании ст. 27 и 29 НК РФ представительство в налоговых отношениях оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Статьи 11 и 19 НК РФ устанавливают правило, согласно которому институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если не предусмотрено иное.

Гражданские правоотношения влекут последствия, имеющие значение для налоговых отношений, поскольку объекты налогообложения образуются, как правило, в результате совершения гражданско-правовых сделок. Обязанность по уплате налога может быть реализована налогоплательщиком только после того, как у него появятся денежные средства, принадлежащие ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Согласно ст. 38 НК РФ юридическими фактами, с которыми налоговое право связывает возникновение налоговой обязанности, могут быть операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход и т. д. Следовательно, налоговые отношения возникают на основе фактических имущественных отношений, правовой формой которых выступают гражданские отношения.

Вместе с тем налоговые имущественные отношения существенно отличаются от имущественных гражданских. В частности, одним из критериев, показывающих принципиальное различие названных отраслей законодательства, является сущность денег. В гражданских правоотношениях деньги проявляют свою сущность в качестве всеобщего эквивалента — универсального средства платежа — и предназначены для встречного удовлетворения взаимных интересов субъектов гражданского права. В налоговых отношениях деньги проявляют совершенно иную сущность, поскольку являются объектом правового регулирования. В границах налоговых отношений деньги не предназначены для взаимного удовлетворения имущественных интересов субъектов, а выступают только в качестве материального объекта, относительно которого реализуется фискальный суверенитет государства и посредством которого формируется часть доходов государственной (муниципальной) казны.

Тесная связь налогового и гражданского права наблюдается в субъектном составе. Субъекты, уплачивающие налоги, должны обладать гражданской правоспособностью и дееспособностью.

Объединяющим элементом гражданских и налоговых отношений выступает гражданское судопроизводство, поскольку ответственность за нарушение налогового законодательства реализуется, как и гражданско-правовая ответственность, в рамках правовых норм гражданского или арбитражного процесса.

В отдельных случаях за нарушение налогового законодательства возможно применение мер гражданско-правовой ответственности. Например, по договору предоставления налогового кредита (ст. 65 НК РФ) ответственность сторон может устанавливаться в виде неустойки (штрафа, пени), уплачиваемой налогоплательщиком уполномоченному государственному органу в случае просрочки погашения задолженности и (или) уплаты процентов за пользование налоговым кредитом. Относительно договора налогового кредита пеня и штраф регулируются не нормами ст. 75 и 122 НК РФ, а нормами гл. 23 ГК РФ. Согласно ст. 15 и 16 ГК РФ гражданско-правовая ответственность применяется в результате предъявления физическими лицами или организациями требований к налоговым органам о возмещении убытков вследствие необоснованного взимания экономических (финансовых) санкций.

Соотношение налогового и гражданского законодательства проявляется и в способах обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, на основании п. 5 ст. 64 НК РФ в качестве обеспечения договора налогового кредита уполномоченный орган вправе

потребовать от налогоплательщика документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство; согласно ст. 72 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов в числе прочих способов может обеспечиваться залогом имущества, поручительством и пеней. Названные способы традиционно применяются в гражданском обороте и регулируются гражданским правом. После введения в действие НК РФ отношения по обеспечению исполнения налоговой обязанности вошли в круг отношений, регулируемых налоговым правом. Тем самым в российской правовой системе возникли отношения, имеющие императивный характер и одновременно подпадающие под сферы действия налогового и гражданского законодательства, а вступающие в эти отношения субъекты одновременно становятся субъектами двух названных отраслей законодательства. Сложившаяся ситуация не является коллизией права, а, напротив, подобный отраслевой дуализм позволяет максимально полно учитывать соотношение частных и публичных интересов при формировании доходной части государственных или муниципальных бюджетов.

Значительная обусловленность налогового права гражданскими правоотношениями обуславливает необходимость использования названными правовыми общностями единой (или, по крайней мере, непротиворечивой) терминологии. К сожалению, в некоторых случаях нормы налогового права либо противоречат гражданскому законодательству, либо вводят новые категории, не согласующиеся с гражданско-правовыми отношениями. Если ГК РФ не предусматривает такого правового статуса субъектов, это вызывает серьезные трудности в правоприменительной деятельности.

Фиксирование в налоговом законодательстве терминов, не имеющих первоосновы в гражданском обороте или противоречащих ему, а также установление налоговых прав и обязанностей в отрыве от юридических последствий гражданско-правовых сделок вынуждают налогоплательщиков нарушать нормы гражданского права в целях недопущения нарушений налогового.

Налоговое и административное право. Взаимосвязь налогового и административного права обусловлена исполнительно-распорядительной деятельностью государства. В механизм правового регулирования налоговых отношений включены органы исполнительной власти, реализующие государственно-властные полномочия.

Налоговое и административное право, являясь публичными отраслями, в качестве основного способа правового регулирования используют метод властных предписаний.

Вместе с тем не следует отождествлять сферы действия и предметы регулирования административного и налогового права. Административное право обеспечивает публичные интересы и реализацию государственных функций и задач; налоговое право предназначено для урегулирования конфликтности публичных и частных имущественных интересов. Областью административно-правового регулирования являются управленческие отношения, возникающие в процессе функционирования органов исполнительной власти; налоговое право регулирует имущественные и связанные с ними неимущественные отношения, направленные на аккумулирование налоговых платежей в доход государства.

Налоговое право проявляет взаимосвязи с *уголовным правом*. С одной стороны, одним из объектов уголовно-правовой охраны являются фискальные интересы государства. В то же

время квалификация некоторых преступлений невозможна без обращения к нормам налогового права.

Таким образом, находясь в составе финансового права, налоговое право является составной частью единой системы российского права. Вместе с тем налоговое право имеет свои специфические особенности, предмет правового регулирования и особое сочетание методов воздействия на общественные отношения, что свидетельствует об относительной самостоятельности налогово-правовых норм.

3. Система налогового права.

Налоговое право является подотраслью финансового права, но вместе с тем имеет свою систему. В системе налогового права выделяются комплексы однородных налогово-правовых норм, регулирующих определенные группы общественных отношений, входящих в его предмет. Система налогового права основывается на логическом, последовательном разделении налогово-правовых норм и их объединении в однородные правовые комплексы (институты и субинституты¹) с учетом содержания и характера регулируемых ими отношений в сфере налоговой деятельности государства и местного самоуправления. При этом система налогового права отражает взаимосвязь и взаимообусловленность правового регулирования уплаты налогов как целостного социального явления. Поэтому система налогового права в определенной степени производна от системы финансового права, но имеет и свою объективную основу: ее построение обусловлено не только структурой законодательства о на-логах и сборах, но и потребностями практики развития налогообложения, которая оказывает существенное влияние на формирование норм и институтов налогового права, помогает определить их роль в процессе аккумулирования государственных и муниципальных денежных средств.

Налоговое право представляет собой совокупность создаваемых и охраняемых государством норм. Все налогово-правовые нормы согласованы между собой, в результате чего образуется их взаимозависимая целостная система с определенными внутренними согласованием и строением. Следовательно, *система налогового права — это определенная внутренняя его структура (строение, организация), которая складывается объективно как отражение реально существующих и развивающихся общественных отношений налоговой сферы.*

Система налогового права позволяет выявить, из каких институтов и субинститутов состоит данная подотрасль права и как эти составные элементы взаимодействуют между собой. Системе налогового права свойственны такие характерные черты, как единство, различие, взаимодействие" способность к делению, объективность, согласованность, материальная обусловленность, процессуальная реализация. Единство юридических норм, образующих налоговое право, определяется, во-первых, единством выраженной в них государственной воли; во-вторых, единством принципов, а также конечных целей и задач налогового законодательства; в-третьих, единством механизма правового регулирования налоговых отношений. В то же время нормы налогового права различаются по своему конкретному содержанию, характеру предписаний, сферам действия, формам выражения, санкциям и т. д. В основе такого деления лежат прежде всего разнообразие и специфика налоговых

отношений, присущий им имущественный характер. Поэтому налоговое право подразделяется на две крупные части — Общую и Особенную.

В Общую часть включаются нормы налогового права, которые закрепляют основные принципы, правовые формы и методы правового регулирования налоговых отношений, состав системы налогов и сборов, общие условия установления и введения налогов и сборов, систему государственных органов, осуществляющих налоговую деятельность, разграничение их полномочий в данной сфере, основы налогово-правового статуса других субъектов, формы и методы налогового контроля и т. д. Нормы Общей части применяются ко всем налогово-правовым отношениям и действуют относительно всех иных институтов, субинститутов и норм налогового права.

Конкретизируются положения Общей части налогового права в его Особенной части, которую образуют нормы, детально регламентирующие виды налогов и сборов.

Конечно, в огромном множестве налогово-правовых норм неизбежно возникают коллизии или разночтения, но в своей совокупности они представляют собой единую систему с собственными внутренними закономерностями и тенденциями. Построение системы налогового права на основе существующих налоговых отношений дает возможность наиболее правильного применения финансово-правовых норм и таким образом содействует укреплению законности и выполнению налоговым правом регулирующей и охранительной функций.

4. Возникновение и развитие налогообложения.

Финансовое устройство Древней Руси складывается во время объединения Древнерусского государства, начавшегося с конца IX в. Существующие в этот период податные отношения имели еще достаточно примитивную форму, однако со временем под воздействием внешних и внутренних политических и экономических факторов происходит их постепенная трансформация.

В развитии податных отношений Древней Руси выделяют несколько этапов. К первому этапу относится формирование института податей славянских племен. Податные отношения этого периода были случайными, несистемными, поэтому не носили в полном смысле этого слова финансового характера. Второй этап связан с формированием простейших податных форм, где складываются важнейшие черты налогов — определенная, стабильная форма платежа и его закрепления, обязательность и систематичность, определенные гарантии. Третий этап охватывает удельный период, характеризующийся разделением податей на ордынские и местные (внутренние). Четвертый этап — с момента падения монголо-татарского ига до утверждения централизованного самодержавного государства — является периодом существования трансформирующихся податных форм, по окончании которого в России уже существуют государственные подати.

Первым и основным источником доходов княжеской казны была дань, которая изначально выступала своеобразной контрибуцией, налагаемой князем на подвластные племена для покрытия единственного государственного расхода — удовлетворения потребностей князя и дружины. Развитие государственного аппарата впоследствии привело к формированию

новых потребностей, что предопределяло установление новых повинностей или податей. Дань уплачивалась с плуга («рала») и со двора («дыма»). Существовало два способа ее взимания: 1) «повозом» (когда дань привозилась князю в Киев) и 2) «полюдьем» (когда сбор дани осуществлял сам князь или княжеские дружины). С течением времени дань утратила значение контрибуции и приобрела форму платы с имущества и доходов. В период Золотой Орды (XIII в.) дань взималась в пользу монголо-татарских ханов («выход»). В XIV—XV вв. свободное население платило не только ордынскую дань, но и дань (как государственная подать), которая направлялась в княжескую казну. Дань как государственная подать приобрела самостоятельное значение, когда была прекращена уплата «ордынского выхода» (1480г.).

Помимо дани население Древней Руси платило оброк, который на начальных этапах формирования древнерусской финансовой системы означал доход с государственных имуществ и регалий, а впоследствии трансформировался в податный платеж.

Важным источником доходов княжеской казны являлись торговые и судебные пошлины, а также различные сборы: «торговый» (за право торговли); «корчмиты» (сборы с корчмы и постоялого двора); «гостинная дань» (за провоз товаров); «перевоз» (за перевоз товаров и людей через водную преграду). Население Древней Руси выполняло также различные виды работ, среди которых — строительство мостов и городских укреплений, поставка лошадей и др.

После монголо-татарского нашествия основной податью стал выход ордынский, который контролировался баскаками (специально назначенными чиновниками) и бесерменами (откупившими это право богатыми восточными купцами), а затем самими русскими князьями. Выход взимался с каждой души мужского пола и со скота.

В 1480 г. при Иване III фактически заново начала создаваться древнерусская система налогообложения. В период царствования Ивана III вводятся новые прямые и косвенные налоги и сборы, происходит упорядочение налоговых платежей в государстве. Основными государственными налогами в конце XV — начале XVI в. были: прямые налоги — деньги с чегшрсошных крестьян и посадских людей; ямские деньги; пищальные деньги; сборы на городовое и засечное дело; стрелецкая подать и др. Определению размера прямых налогов служило сошное письмо, являющееся, по сути, прообразом налоговой декларации. Площадь земельных участков переводилась в условные податные единицы — сохи. Размер сохи не был унифицирован и зависел от социального статуса землевладельца и от возможности крестьян платить налоги государству. В городском обложении она представляла собой финансовую единицу, выражавшую величину капитала, с которого уплачивались проценты в виде подати. Однако посошное обложение обладало определенными недостатками, которые проявлялись в отсутствии объективного критерия для определения доходности земель, а также в невозможности учета текущих изменений количества плательщиков податей и объектов обложения. Происходящее в этот период развитие местных органов управления приводит к возникновению дополнительной системы платежей, уплачиваемых местным населением.

До XVII в. в России сбором налогов занимались русские князья, баскаки (во времена Золотой Орды), откупщики (в основном хорезмские и хивинские купцы), «осьменики» (Киевская Русь), «таможники» и их помощники «мытники». В XVII в. с образованием

централизованного Русского государства формируется система приказов, выполняющих функции налоговых органов: Приказ большого прихода, занимающийся сбором прямых налогов; Приказ большого дворца, ведающий сбором налогов с царских земель; Приказ большой казны, собирающий налоги с городских промыслов; Печатный приказ, занимающийся сбором пошлины за скрепление актов государственной печатью; Казенный патриарший приказ, собирающий налоги с церковных и монастырских земель. Кроме того, отдельные функции в области налогообложения выполняли Стрелецкий, Посольский, Ямской приказы.

Таким образом, в Российском государстве фактически отсутствовала стройная система управления финансами, а существующая была сложна и запутанна. В целях упрощения этой системы в 1655 г. был создан Счетный приказ, в компетенцию которого входил контроль за финансовой деятельностью других приказов, анализ приходных и расходных книг, что позволило определить структуру государственного бюджета того периода.

В 1678—1680 гг. с целью упрощения сложной системы налогообложения проводится налоговая реформа, в результате осуществления которой отменяются многочисленные налоги и сборы, а поземельное обложение заменяется подворным. Замена посошного обложения подворным позволила расширить количество плательщиков податей за счет включения слоев населения, ранее не плативших налоги: наравне с крестьянскими и посадскими в тягло включались бобыльские, холопы и прочие дворы. Единицей обложения стал служить двор, а количество дворов определялось количеством ворот. Подворное обложение, как и посошное, осуществлялось раскладочным способом, т. е. общая сумма налоговых поступлений от каждой территории в доход казны определялась централизованно, а крестьянская община и посад раскладывали подати между дворами.

В XVII в. происходит ликвидация остатков прежней феодальной раздробленности и укрепление централизованного государства. Соответственно осуществляются преобразования и в финансовой сфере, в том числе в процессе упорядочения системы налогообложения. Нормативное регулирование налогов появляется в специальных актах органов центральной государственной власти, посвященных регулированию исключительно налоговых отношений и устанавливающих новые правила налогообложения, не применявшиеся ранее. Так, 7 февраля 1646 г. был издан царский указ, предусматривающий замену множества прямых налогов одним косвенным — налогом на соль; царский указ от 5 сентября 1679 г. устанавливал подворную подать вместо стрелецких, полоняничных, ямских, пищальных денег и некоторых других.

Период правления Петра I (1672—1725) сыграл особую роль в становлении и развитии налоговых отношений Российского государства. Коренное реформирование финансовой системы России Петром I заключалось в изменении самого принципа формирования доходов государственного бюджета. Как отмечает Д. Г. Черник, ранее существующая финансовая система Руси ориентировалась на увеличение налогов по мере возникновения и возрастания потребностей казны без учета реального экономического положения государства. Петр I предпринял усилия для подъема производительных сил, видя в этом необходимые условия укрепления финансового положения. Основная черта налоговой системы XVIII в. —

преобладание косвенных налогов (их доля составляла 42% от доходов казны) над налогами прямыми.

При Петре I в сфере налогообложения произошли радикальные преобразования. Для пополнения казны увеличивались ставки уже существующих налогов, а также вводились различные новые сборы, численность которых достигла трех-четырех десятков. Были введены военные налоги: «драгунские деньги» (взималось по 25 копеек с крестьянского двора на жалованье ратным людям), налог «на наем подвод под артиллерийские припасы» (его размер колебался от 6 до 13 копеек) и другие налоги.

Новые виды налогообложения создавали и разрабатывали специальные государственные люди — прибыльщики. По их инициативе были введены гербовый сбор, хомутейный (налог на клеймение хомутов), с печей (трубный), пчельный (с владельцев пасек), мельничный и другие налоги и сборы, введено удвоенное обложение податями староверов.

Осуществляется переход от подворного налогообложения к подушной подати, что было вызвано возникновением способа уклонения от налогов (дворы стали объединяться). Единицей обложения стала ревизская (мужская) душа. Налогообязанные лица (ревизские души) регистрировались в специальных книгах (ревизских сказках). Величина душевого оклада новой подати была установлена в 74 копейки. При числе наличных душ в 5,6 млн это должно было обеспечить казне 4,1 млн руб.²

Однако подушное обложение имело недостатки: во-первых, при разной платежеспособности населения в различающихся по своим географическим и хозяйственным условиям районах единый размер податного оклада плательщика означал нарушение принципа равенства уплаты, провозглашенного самим же Петром I; во-вторых, ревизская душа не всегда отражала реальную платежеспособную единицу, поскольку включала умерших между ревизиями, увечных, стариков, младенцев, беглых.

При Петре I существенные изменения претерпела вся система финансового управления. Большое значение имело создание Правительствующего сената, учрежденного 22 февраля 1711 г., поскольку никакие налоги и сборы не вводились без его согласия. В течение всего XVIII в. Сенат являлся высшей наблюдательной инстанцией за финансовыми учреждениями. Учреждаются финансовые коллегии: Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия. Они представляли собой государственные органы отраслевого управления, за которыми закреплялись определенные полномочия. Главным органом финансового управления была Камер-коллегия. В ее ведении находилась доходная часть бюджета. Основным видом деятельности являлось пополнение государственного бюджета и, следовательно, налогообложение. Камер-коллегия получала сведения о сборах налогов, разрабатывала проекты по налогообложению, могла самостоятельно вводить новые городские и земские пошлины. Вопросами расходных статей бюджета ведала Штатс-контор-коллегия. На Ревизион-коллегию возлагались функции финансового контроля. Следует отметить, что другие, неспециализированные, коллегии также выполняли функции по финансовому управлению. Например, Берг-коллегия занималась сбором доходов от монетной и горной регалий; Юстиц-коллегия принимала судебные пошлины; Коммерц-коллегия ведала таможенными сборами и таможенными тарифами.

После смерти Петра I (1725 г.) финансы в России постепенно начали приходить в упадок. Лишь во времена правления Екатерины II (1762—1796 гг.) создаются важные предпосылки последующего перехода к более рациональным методам ведения финансового хозяйства и построения финансовой администрации, т. е. закладываются основы административных и финансовых реформ первой половины XIX столетия. При Екатерине II совершенствуется управление государственными финансами, проводится реорганизация государственного аппарата. Деятельность коллегий, особенно финансовых, оказывается неэффективной, что обуславливает необходимость использования принципа централизованного управления. В результате в 1780—1781 гг. учреждаются Экспедиция доходов, Экспедиция расходов, Экспедиция ревизии счетов, Экспедиция взыскания недоимок, недоборов и начетов. В губерниях создают казначейские палаты, которые сохраняются в России до XX в.

В XIX в. происходит нормативно-правовое оформление системы земских сборов и повинностей. Появившееся в 1805 г. «Предварительное положение о земских повинностях» устанавливало, что денежные сборы взимаются только на основании высочайших указов и узаконений. Сметы повинностей составляются специальным губернским присутствием в составе губернатора, вице-губернатора, губернского предводителя дворянства и депутатов от городского общества и утверждаются дворянским собранием совместно с депутатами от купечества. Сборы вносятся в казначейства, но не смешиваются с другими государственными доходами. «Положение», однако, не касалось натуральных повинностей (дорожной, подводной, этапной, квартирной и прочих воинских и гражданских), а также не определяло предметы денежных земских повинностей, что обусловило разработку дополнительных нормативно-правовых актов. Новые правила о земских повинностях были введены Уставом о земских повинностях, изданным 13 июня 1851 г. Наиболее существенное их отличие от предыдущих заключалось в том, что земскими повинностями были признаны только те предметы, которые «означены» в Уставе.

Во второй половине XIX в. большое значение приобретают прямые налоги. Основной была подушная подать (которая отменяется сначала для мещан, а затем и для всего населения), замененная в 1863 г. налогом с недвижимого имущества. Объектом налогообложения являлись дома и все другие виды недвижимого имущества, приносящего доход. Обложению налогом подлежало имущество, находящееся в черте города и за его чертой, но принадлежащее городу. Оно включало в себя жилые дома, фабрики, заводы, складские помещения, бани, лавки, магазины, огороды.

При этом сохраняется важная роль в системе государственных доходов питейного и таможенного сборов, соляного налога (в 1862 г. вводится акциз на соль), акциза на дрожжи (1866 г.), акциза на керосин (1872 г.), акциза на табак. В 1875 г. в российском бюджете появляется государственный поземельный налог наравне с другими налогами реального характера (подомовым, промысловым, налогом на строения). Ставки обложения дифференцировались от 0,25 (Астраханская) до 17 (Подольская) копеек с десятины удобной земли и леса. Сумма поземельного налога устанавливалась централизованно для губерний, а затем распределялась между уездами и плательщиками.

В 1882 г. возникает обложение наследств и дарений; с 1885 г. взимается налог на доходы с денежных капиталов, уплачиваемый в размере 5% от полученных доходов; в 1893 г. появился

квартирный налог в качестве весьма неудачного суррогата подоходного налога. Законом от 8 июня 1898 г. реформируется промысловое обложение. Дореволюционный промысловый налог состоял из двух частей: основного промыслового налога или патентного сбора и дополнительного налога или дополнительных сборов. Патентная система была введена в 1863 г. Положением о пошлинах за право торговли и других промыслов. Она заключалась в установлении права правительства взимать налог путем продажи разрешений на занятие торгово-промышленной деятельностью. Претерпев неоднократные изменения и найдя отражение в промысловом налоге, эта система сохранилась вплоть до революции и затем вновь возродилась в период нэпа. Дополнительный промысловый налог стал взиматься с предприятий, обязанных публичной отчетностью (т. е. публиковавших свой финансовый отчет в печати), в виде налога с капитала и процентного сбора с прибыли, а с предприятий, не обязанных публичной отчетностью, — в виде раскладочного сбора и процентного сбора с прибыли.

1802 г. согласно Манифесту «Об учреждении министерств» было создано Министерство финансов, занявшее ведущее место в системе центральных органов финансового управления в XIX в. Оно представляло собой государственное учреждение, в компетенцию которого входили исключительно вопросы финансов, т. е. являлось органом специальной финансовой компетенции. В его компетенцию входило ведение всех государственных доходов, в том числе и система налогообложения. В связи с выполнением этой функции Министерство финансов устанавливало суммы поступлений для различных налогов. На него возлагалась также обязанность разрешать все спорные вопросы по налогообложению. При этом споры могли возникнуть в форме претензий как со стороны налогоплательщика к государственным органам, так и между различными государственными учреждениями, подведомственными Министерству финансов. Министерство должно было оказывать помощь нижестоящим финансовым органам. Первоначально оно состояло из четырех департаментов: государственных имуществ, горных и соляных дел, внешней торговли, разных податей и сборов. В 1817 г. было учреждено отделение для питейного сбора — акциза на право торговли спиртными напитками; в 1819 г. образовался департамент мануфактур и внутренней торговли; в 1821 г. — департамент государственного казначейства.

Несмотря на образование министерств продолжали функционировать и коллегии. Юридически они вошли в состав министерств в качестве подразделений (та же Берг-коллегия), но фактически четкий порядок взаимоотношений между коллегиями и министерствами отсутствовал.

В начале XX в. структуру основных налоговых доходов бюджетов составляли: прямые налоги — поземельный налог, подо-мовой, или квартирный, налог, промысловый налог, подоходный налог, пошлины, гербовые сборы и патенты; косвенные налоги — различные виды акцизов (табачный, сахарный, соляной, нефтяной, спичечный налоги и др.). Существующая в этот период налоговая система отличалась многочисленностью налогов и сборов и не имела определенного принципа формирования. Это во многом было связано с тем, что в России того времени наряду с развитием капиталистических отношений существовали и феодальные отношения с присущими им формами обложения (оброк, подымный налог), а также несовершенная система взимания налогов и сборов.

Налогообложение советского периода имело ярко выраженный классовый характер. Так, система прямого обложения (подходный налог и налог на прирост прибылей), наряду с фискальной, решала задачу подрыва экономического благосостояния имущих классов, а по сути подрыва экономики всей страны, так как государственного сектора как такового еще не было.

После революции 1917 г. до перехода к нэпу налоговая политика реализуется по двум основным направлениям: отмена всех потерявших значение видов налогов и создание новых форм обложения, выполняющих чисто революционные задачи. Так, отмена частной собственности на землю привела к ликвидации поземельного налога (30 октября 1918 г.) и всех бывших земских и городских поземельных сборов (3 декабря 1918 г.); национализация промышленности — к отмене промыслового налога (28 декабря 1918 г.); были упразднены налоги с городских недвижимых имуществ (19 февраля 1919 г.) и налог с денежных капиталов (13 сентября 1918 г.).

В условиях натурализации хозяйственных отношений при одновременном резком сокращении товарооборота и огромном обесценении денег произошло значительное снижение финансовой эффективности налогов, взимаемых в денежной форме¹. Характерной чертой этого периода стала трудовая повинность, которую можно рассматривать как своеобразный трудовой налог².

В начале 20-х гг. создана новая налоговая система государства, что было связано с переходом к нэпу. В 1921 г. был введен промысловый налог, являющийся денежным налогом, что свидетельствовало о возрождении опыта дореволюционного налогообложения. Промысловым налогом облагались частные торговые и промышленные предприятия, а также граждане, имевшие доходы от занятий промыслами. Он представлял собой сложную конструкцию (аналог дореволюционной), состоящую из двух частей: патентного и уравнительного сборов. При взимании патентного сбора осуществлялась регистрация предприятий в финансовых органах, что способствовало государственному финансовому контролю, а равно поступлению в бюджет стабильных денежных сумм. Цена патента определялась разрядом и местонахождением предприятия. Ставки были дифференцированными: для промышленных предприятий — по 12 разрядам и 6 поясам местностей, в торговле — по 5 разрядам и 6 поясам. Уравнительный сбор являлся основной частью промыслового налога и позволял усилить обложение субъектов, получающих крупные доходы. Он взимался в определенном проценте с оборота по прошествии каждого полугодия: первоначально уравнительный сбор определялся в размере 3%, затем его ставка была снижена вдвое, а по Положению от 18 января 1923 г. она составила 1,5% с оборота.

С 1922 г. вводится подоходно-поимущественный налог, плательщиками которого являлись проживающие в городе граждане и юридические лица. Поимущественное обложение затрагивало как предметы обихода, роскоши, так и производственное оборудование частных и акционерных предприятий, запасы сырья, товаров. В 1924 г. подоходно-поимущественный налог был отменен и преобразован в подходный, взимаемый в форме основного — в твердых ставках, дифференцированных по группам плательщиков, и дополнительного — по прогрессивной ставке от совокупности доходов, превышающих определенный размер.

Для налоговой системы России периода нэпа, так же как и для дореволюционной налоговой системы, было характерно разграничение налогообложения города и деревни. Так, в 1923 г. введен единый сельскохозяйственный налог, заменивший различного рода натуральные повинности. Первоначально объектом обложения были земля, сенокосы, крупный рогатый и рабочий скот, а впоследствии — доход, полученный от хозяйства, в том числе от подсобных занятий. В 1926 г. установлены налог на сверхприбыль и налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения. Получает развитие и косвенное налогообложение. В 1921 — 1923 гг. были введены акцизы на спирт, табачные изделия, керосин и ряд других товаров. К концу 1920-х гг. бессистемная экономическая и финансовая политика государства, а также использование прямых административных методов управления привели к созданию громоздкой налоговой системы, отличающейся множественностью налогов и сборов.

В 1930—1932 гг. в СССР в результате налоговой реформы налоги стали выполнять несвойственную им роль средства политической борьбы. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г. «О налоговой реформе» были проведены преобразования налоговой системы государства. Изменение внутренней политики СССР, проводимые в стране индустриализация и коллективизация привели к замене налоговой системы административными методами изъятия прибыли, амортизации имущества предприятий и административному перераспределению финансовых ресурсов по отраслям и территориям. В результате проведения налоговой реформы устанавливается система изъятия доходов государственных предприятий и организаций в двух видах — в виде налога с оборота и отчислений от прибыли, которые стали основными платежами в бюджет. Налог с оборота объединил в себе 53 вида ранее действовавших налогов и платежей, существенное значение среди которых имели промысловый налог и 12 акцизов. Шесть налогов и платежей, дававших бюджету 16,5% его доходов, консолидировались в один — отчисления от прибыли. Не были унифицированы и сохранились как самостоятельные 27 сборов и платежей, обеспечивающих поступление около 1/5 доходов бюджета.

В 1930 г. происходит учреждение налоговых инспекций, являющихся структурными подразделениями районных и городских финансовых отделов. В компетенцию налоговых инспекций входило взимание налогов с населения. Налоговую регистрацию осуществляли налоговые органы, а также другие государственные и негосударственные органы и организации (загс, нотариат, таможенные органы и др.).

Во время Великой Отечественной войны дополнительные потребности бюджета, помимо действующей в предвоенный период системы обязательных платежей, обеспечивались рядом новых налогов и сборов с населения: военный налог, налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан, сбор с владельцев скота и др. Послевоенный период характеризовался снижением размеров обязательных платежей населения, в результате чего удельный вес налогов в доходной части государственного бюджета в 1946—1950-х гг. уменьшился в два раза и составлял 7,7% доходов бюджета советского государства.

В середине 1960-х гг. в СССР осуществляются преобразования хозяйственной сферы, направленные на повышение эффективности и прибыльности работы предприятий. Одним из основных документов, определяющих цели и задачи реформы, было принятое 4 сентября 1965 г. постановление ЦК КПСС и I Совета Министров СССР «О совершенствовании

планирования и усилении экономического стимулирования промышленного производства». В области налогообложения важнейшими мероприятиями являлись изменение порядка распределения прибыли государственных предприятий, введение платы за фонды и фиксированных (рентных) платежей, реформирование системы подоходного обложения колхозов. В результате при сохранении налога с оборота вместо платежа в форме отчислений от прибыли государственных предприятий было установлено три платежа: плата за производственные основные и нормируемые оборотные средства (плата за фонды), целью которой было усиление эффективности использования этих фондов; фиксированные (рентные платежи), направленные на изъятие излишних накоплений предприятий по сравнению со среднеотраслевым уровнем; взнос свободного остатка прибыли в бюджет.

В 1970—1980-е гг. 91% общих доходов государственного бюджета СССР составляли платежи от социалистического хозяйства — налог с оборота, платежи из прибыли и другие отчисления государственных предприятий. Налоги с населения составляли лишь 8—9% всех доходов государственного бюджета.

Начавшаяся в 1985 г. перестройка привела к реформированию системы платежей в бюджет. 30 июня 1987 г. был принят Закон СССР «О государственном предприятии (объединении)», направленный на усиление централизованного начала развития народного хозяйства, повышение значения экономических методов управления, создание механизма реального хозяйственного расчета и самофинансирования на предприятиях. Наряду с реформированием системы платежей государственных предприятий создавалась система налогов для индивидуальных предпринимателей, а также кооперативов и предприятий с участием иностранных организаций. Принимаются соответствующие нормативные документы, регулирующие процесс реформирования. Например, Закон СССР от 26 мая 1988 г. «О кооперации в СССР», Указ Президиума Верховного Совета СССР от 13 января, 1987 г. «О вопросах, связанных с созданием на территории СССР совместных предприятий» и др. В последующие годы издается множество нормативных правовых актов по налогообложению отдельных сфер экономической деятельности. Впоследствии они были систематизированы в Законе СССР от 14 июня 1990 г. «О налогах с предприятий, объединений и организаций», установившем обязанность уплачивать налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт.

В 1991 г. началось формирование самостоятельной налоговой системы Российской Федерации. В частности, были приняты законы о налоге на добавленную стоимость, о налоге на прибыль предприятий и организаций, о подоходном налоге с физических лиц. Обобщающим законодательным актом являлся принятый 27 декабря 1991 г. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Однако созданная налоговая система обладала существенными недостатками, среди них: многочисленность нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, и связанное с этим частое несоответствие законов и подзаконных актов; нестабильность налогового законодательства; многочисленность налогов и сборов федерального, регионального и местного уровней.

В целях совершенствования налоговых отношений с середины 1990-х гг. в Российской Федерации проводятся преобразования системы налогообложения. Значительным шагом в

совершенствовании налогового законодательства являлась его кодификация — разработка и принятие Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ).

Современный период развития налоговых отношений в России характеризуется совершенствованием законодательства о налогах и сборах, поиском оптимальной модели налоговой системы с учетом федеративного устройства государства, реорганизацией органов налогового управления.

Таким образом, становление и развитие системы налогообложения в России проходило несколько этапов: первый этап — конец IX — первая половина XV в. (податные отношения Древней Руси); второй этап — вторая половина XV — первая половина XVII в. (налоговая система периода формирования централизованного государства); третий этап — вторая половина XVII— XVIII в. (налоговая система периода абсолютной монархии); четвертый этап — XIX — начало XX в. (до 1917 г.) (налоговая система буржуазного строя); пятый этап — 1918—1990 гг. (налоговая система советского периода); шестой этап — начало 1990-х гг. — настоящее время (современная налоговая система).

5. Понятие налога и сбора. Признаки налога. Структура и элементы налога.

Налоги появились вместе с государством и использовались им как основной источник средств для содержания органов государственной власти и материального обеспечения ими своих функций. С тех пор в мире многое изменилось, новые черты приобрели задачи и функции государства. Однако главное назначение налогов как источника средств, обеспечивающих функционирование государства, сохранилось, хотя их роль стала многозначной. В концентрированном виде исключительную значимость налогов для функционирования государства можно выразить словами К. Маркса: «Налог — это материнская грудь, кормящая правительство. Налог — это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией... В налогах воплощено экономически выраженное существование государства».

Ни одно государство не может нормально существовать без взимания налогов; с другой стороны, налоги — это один из признаков государства. Тесная взаимосвязь и взаимообусловленность обязательных платежей и государства придают налогу комплексное содержание. В основе налогов лежат экономические и юридические понятия, соотношение которых зависит от политических процессов, происходящих в государстве. Относительно комплексной структуры термина «налог» русский экономист М. М. Алексеенко еще в XIX в. отмечал: «С одной стороны, налог — один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой (т. е. цены) собственно и началась экономическая наука. С другой — установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства».

Налог как правовая категория имеет свое определение, содержание и сущность, нормативное закрепление которых является необходимым условием для осуществления государством и муниципальными образованияами своей финансовой деятельности. Налог является основной, системообразующей категорией налогового права. Именно от сущности налога, от внутреннего его содержания зависят определение предмета налогового права,

конструирование его Общей и Особенной части, деление на институты. Не менее важную роль выполняет категория «налог» и для уяснения места налогового права в системе финансового права Российской Федерации. Особую значимость юридическая характеристика налога имеет для урегулирования извечного конфликта между частной и публичной формами собственности. Точная формулировка дефиниции налога способствует определению круга прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, правильному практическому применению всего налогового законодательства.

Дефиниция налога претерпела длительную и сложную эволюцию, характер которой еще раз доказывает правильность вывода о неотделимости процессов развития государства и налогообложения. В общих чертах история взглядов на понятие налога отражена в работе Э. Селигмана и Р. Стурма «Этюды по теории обложения», в которой авторы выделили семь ступеней понимания рассматриваемой категории. «Вначале господствующей является идея дара. В средние века индивидуум делает подарок правительству... На второй ступени правительство смиренно умоляло или просило народ о поддержке... На третьей стадии мы встречаемся с идеей помощи, оказываемой государству... На четвертой стадии проявляется идея о жертве, приносимой индивидуумом в интересах государства. Он теперь отказывается от чего-либо в интересах общественного блага... На пятой стадии у плательщика развивается чувство долга, обязанности... Лишь на шестой стадии встречаем идею принуждения со стороны государства... На седьмой и последней стадии мы видим идею определенной доли или определенного оклада, установленных или исчисленных правительством, вне всякой зависимости от воли плательщика».

На всех этапах своего развития налог определялся по-разному в зависимости от различных условий: уровня товарно-денежных отношений, господствующих в определенном государстве; воззрений научной школы, представителем которой являлся тот или иной автор; разработанных на данный период времени теорий происхождения и сущности государства и т. д. Русским финансистам было свойственно рассматривать налоги как «принудительные денежные взносы частных хозяйств», «односторонние экономические пожертвования граждан или подданных», «принудительные сборы постоянного характера».

В настоящее время понимание налога основывается на наиболее апробированных экономических и правовых теориях. В экономически развитых странах налог рассматривается как плата частного субъекта за услуги, оказываемые ему государством. Например, один из принципов налоговой системы Германии — соответствие величины налогов размеру государственных услуг, получаемых частным субъектом, включая его защиту.

В новейшем российском налоговом законодательстве налог всегда имел определение, однако содержание, научная обоснованность и практическая применимость его были различными. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» не отграничивал налог от иных платежей доходной части бюджета, устанавливая, что «под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами» (ст. 2). Данное определение вносило больше путаницы, чем показывало реальную сущность налога. Более того, нормативная

дефиниция содержала только один из признаков налога — обязательность, что не позволяло нормально функционировать правоприменительной деятельности.

Следует отметить, что после принятия Закона РФ об основах налоговой системы деятельность органов государства и местного самоуправления по применению налогового законодательства характеризовалась бессистемностью. Практика разрешения налоговых споров арбитражными судами и налоговыми инспекциями долгое время не систематизировалась, поскольку была противоречивой, а в сфере административного порядка рассмотрения дел зачастую шла вразрез с нормами федерального законодательства. В такой ситуации нельзя не отметить важную роль Конституционного Суда РФ, который первый среди правоприменительных органов предпринял попытку выработать понятие категории «налог».

Впервые налог стал объектом рассмотрения со стороны Конституционного Суда РФ в связи с запросом о конституционности постановления Правительства РФ от 28 февраля 1995 г. «О введении платы за выдачу лицензий на производство, разлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции». В решении по данному делу Конституционный Суд РФ, исследовав порядок установления налогов, отметил: «...федеральные налоги и сборы следует считать законно установленными, если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, то есть федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством». Решение по данному делу не содержало развернутой характеристики налогов, однако факт попытки ответа на вопрос о соответствии какого-либо платежа Конституции РФ (в частности, п. «з» ст. 71) оказался существенным вкладом в дальнейшее развитие дефиниции налога.

Впоследствии Конституционным Судом РФ были установлены и исследованы основные характеристики налоговых платежей. В постановлении по делу в связи с проверкой конституционности постановления Правительства РФ от 1 апреля 1997 г. «Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет» Конституционный Суд РФ проанализировал следующие основные элементы налогового платежа: плательщики, объект обложения, ставка и порядок ее дифференциации, включение в доход бюджета.

Большое значение для выявления юридической сущности налогов имеет решение Конституционного Суда РФ по делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации». В названном решении Конституционный Суд РФ выявил целевое назначение налоговых платежей и их имущественный характер, указав, что, как правило, налоговые платежи при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения. Далее Суд указал, что сущностью налогового платежа является основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности.

В особом мнении судьи Конституционного Суда РФ А. Л. Кононова, высказанном по названному делу, налог определен как форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обязательности, обеспеченной государственным принуждением.

Относительно выработки понятия налога как правовой категории правоприменительная практика Конституционного Суда РФ имела важное значение не только для защиты прав налогоплательщиков в порядке конституционного судопроизводства, но и в других государственных органах. Эволюция подходов Конституционного Суда РФ к определению налога отражает выравнивание баланса частных и публичных имущественных отношений, рациональное перемещение «центра тяжести» от приоритета государственной собственности сторону компромисса между индивидуальными возможностями и общими потребностями.

Примечательно, что в период действия Закона РФ об основах налоговой системы и в условиях законодательного хаоса в налоговой терминологии доктриной налогового права было предложено определение налога, почти полностью отражающее его экономико-правовую природу. Так, С. Г. Пепеляев, исследовав и суммировав необходимые признаки налогов, вывел следующее определение: «Налог — единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности, физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченности государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти».

В настоящее время налог имеет законодательно установленное содержание, основанное на имеющихся достижениях правовой науки и практики и в значительной степени учитывающее взаимодействие частных и публичных имущественных интересов.

Согласно ст. 8 НК РФ под *налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.*

Из данного определения выводятся следующие основные признаки налога.

1. Обязательность. Бесспорным отличительным признаком налогов выступает их обязательный характер, означающий юридическую обязанность перед государством. Налог устанавливается государством в одностороннем порядке, без заключения договора с налогоплательщиком, и взыскивается в случае уклонения от его уплаты в принудительном порядке. Уплата налогов является важнейшей обязанностью каждого гражданина. Статья 57 Конституции РФ установила обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Следовательно, налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения налоговой обязанности. Обязательность уплаты служит одним из главных критериев, отличающих налоги от иных видов доходов бюджетов, установленных ст. 41 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ).

Наиболее сложным и противоречивым элементом признака обязательности является форма уплаты налога. Налоговый кодекс РФ не дает однозначного ответа на вопрос, в какой же форме выступает налог — добровольного платежа или принудительного взыскания. Критерий обязательности не означает государственного принуждения к уплате налога. В постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»

подчеркивается, что взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества — оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Принудительное взыскание каких-либо платежей характерно для административных отношений, а для имущественных (к числу которых относятся и налоговые) более приемлема уплата, т. е. первоначальное предложение со стороны публичного субъекта частному о добровольном исполнении обязанности. В налоговом праве взыскание применяется относительно недоимок и пеней в качестве меры ответственности за совершенное налоговое правонарушение.

В административном праве «взыскание» применяется в нескольких значениях. Во-первых, в качестве принудительного изъятия не уплаченных в установленный срок денежных сумм; во-вторых, — как определенная денежная сумма, подлежащая изъятию в целях возмещения ущерба; в-третьих, — в качестве штрафных санкций, применяемых за виновные противоправные деяния.

Следует согласиться, что в определении налога, зафиксированном в НК РФ, присутствует концептуальное противоречие. Согласно ст. 8 НК РФ налог — это *платеж, взимаемый с организаций и физических лиц*. Однако этимология термина «платеж» подразумевает активные волевые действия частного субъекта — плательщика, а «взимание» означает активные сознательные действия публичного субъекта по отношению к частному. Следовательно, определять налог, используя одновременно термин «платеж» и критерий «взимаемый», не имеет смысла, поскольку нельзя осуществить платеж и взимание одних и тех же денежных средств. Если частный субъект — налогоплательщик произвел платеж, то публичный субъект — государство не имеет права взыскивать этот же налог, и, наоборот, принудительное взыскание недоимки освобождает налогоплательщика от исполнения налоговой обязанности.

Таким образом, характерным элементом признака обязательности выступает добровольная уплата налога. Дальнейший анализ норм НК РФ свидетельствует о подходе законодателя к пониманию налога в качестве добровольного активного действия налогоплательщика и, как следствие, к изначальной добросовестности и невиновности частного субъекта.

2. Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность. Законно уплаченные налоговые платежи не возвращаются обратно к налогоплательщику в виде тех же денежных сумм. Согласно действующему законодательству, налоги передаются государству в собственность и юридически государство ничем не обязано конкретному гражданину за уплату налогов и не предусматривает никаких личных компенсаций налогоплательщику за перечисленные обязательные платежи. Поэтому выполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов не порождает у государства встречной обязанности по предоставлению конкретно-определенному лицу каких-либо материальных благ или к совершению в его пользу действий. Налогоплательщик не имеет прямой личной заинтересованности в уплате налогов, поскольку, добросовестно уплатив налог, он не получает от государства дополнительных субъективных прав. Признак безвозвратности свидетельствует об отсутствии эквивалентного характера в имущественных отношениях, регулируемых налоговым правом.

Вместе с тем налогоплательщик получает от государства публичную пользу, «общее благо», отвечающее его частным интересам. Любой налогоплательщик является частью социума, оформленного в государство. Государство, действуя в интересах всего общества, реализует различные внутренние и внешние функции: социальную, экономическую, политическую, правоохранительную, военную и т. д. Конечный результат деятельности государства распространяется на всех членов общества, независимо от тех сумм налогов, которые каждый из них уплачивает. Следовательно, уплата налога дает налогоплательщику право на равный доступ к общественным благам, поскольку государство реализует публичные функции одинаково относительно всех граждан.

Во многих экономически развитых странах преобладает взгляд на налог как на социальный кредит, выдаваемый налогоплательщиком государству в форме предварительной оплаты общественных услуг, оказание которых должен обеспечить публичный субъект. В условиях правового государства публичная власть вправе рассчитывать на перераспределение в ее пользу части общественного продукта посредством налогообложения лишь в той мере, в какой эта власть в лице государства содействовала созданию (приросту) общественного продукта. Концепция правового государства исходит не из естественного права государства взимать налоги, а из обусловленности налогообложения потребностями общества в финансировании публичных расходов. При таком подходе финансовые отношения становятся возмездными, а обе стороны — частный и публичный субъекты — несут друг перед другом имущественную (правовосстановительную) ответственность за ненадлежащее выполнение своих обязанностей. Но возмездный характер налога может проявиться только в процессе распределения публичных денежных средств, т. е. в рамках бюджетных отношений. Налоговое право регулирует отношения по взиманию обязательных платежей, поэтому в рамках налоговых отношений всегда будет преобладать одностороннее имущественное обязательство частного субъекта перед публичным.

Следовательно, рассмотрение налога только в рамках налогового права не обеспечивает его полной юридической характеристики. Целостное представление о сущности налога возможно только при рассмотрении его в аспекте категории финансового права, что дает возможность проследить процесс распределения налоговых поступлений и тем самым наиболее полно и точно охарактеризовать признак безвозмездности. Познание налога не только на стадии образования государственных (муниципальных) денежных фондов, но и на стадии распределения позволяет сделать следующие выводы.

1. Налог обладает признаком *индивидуальной безвозмездности*, но носит общественно значимый (полезный, возмездный) характер.
2. Общественная возмездность наделяет налог качествами *«социального кредита»*, выдаваемого государству (муниципальному образованию) для финансового обеспечения его деятельности.

Безвозвратность как юридический признак налога следует отличать от возврата из бюджета излишне взысканных или уплаченных налогов, зачета или установления льгот.

Налог характеризуется индивидуальностью, что означает возникновение налогового обязательства у конкретно определенных физического лица или организации. Действующее налоговое законодательство не допускает возможности перевода долга по налоговым

платежам, уплату налогов третьими лицами и т. д. Налогоплательщик обязан лично уплатить причитающиеся с него налоги и, как следствие, только лично может быть привлечен к налоговой ответственности. Таким образом, для налогоплательщика уплата налога является индивидуальной юридической обязанностью, а для государства взимание налогов порождает не правовые, а политико-социальные обязательства в целом перед обществом.

3. Денежный характер. Налог взимается посредством отчуждения денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, праве полного хозяйственного ведения или праве оперативного управления. В современных условиях все налоговые платежи уплачиваются только в денежной форме. Отчуждение в пользу государства каких-либо товаров, выполнение работ или оказание услуг в счет погашения налоговой обязанности не допускается.

Налог уплачивается из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику. Следовательно, уплата налога или обращение взыскания по налоговым недоимкам из денег, принадлежащих третьим лицам, не будут являться законным способом исполнения налоговой обязанности. Вместе с тем из принадлежащих налогоплательщику денежных средств может быть осуществлено принудительное взыскание налоговой недоимки, независимо от того, где находятся эти средства — на банковском счете собственника или перечислены им в порядке предоплаты, переданы по кредитному договору и т. д.

Уплата налога производится в наличной или безналичной форме в валюте Российской Федерации. В исключительных случаях иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

4. Публичное предназначение. С древнейших времен налоги взимаются для финансового обеспечения деятельности государства и его органов. Взимание налогов — один из важнейших признаков государства и одновременно необходимое условие его существования. В условиях капиталистического способа производства и рыночных отношений ни одно мероприятие в государстве невозможно реализовать без материальной поддержки. Современные государства для пополнения своей казны используют и другие виды поступлений и платежей. Но на первое место среди них по своему значению и объему выступают налоги. В России налоговые платежи составляют более 80% доходной части федерального бюджета.

На публичное предназначение налоговых платежей неоднократно обращал внимание Конституционный Суд РФ. Так, в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П по делу о проверке конституционности статьи Закона РФ от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации» отмечено, что налоговые платежи предназначены для обеспечения расходов публичной власти; в постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» подчеркнуто, что в обязанности уплачивать налоги воплощен публичный интерес всех членов общества; в постановлении от 24 февраля 1994 г. № 7-П по делу о проверке конституционности отдельных положений ст. 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 г. «О тарифах страховых взносов в Пенсионный

фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» подчеркнуто, что «уплатой страховых взносов обеспечиваются не только частные интересы застрахованных, но и публичные интересы...». Особенностью налога следует считать его движение только в одном направлении — от налогоплательщика в бюджет государства (конечно, за исключением частных случаев его переплаты или решения суда о возврате незаконно взысканных налогов). После отчуждения налогоплательщиком причитающихся обязательных платежей они переходят в собственность государства и поступают в бюджеты соответствующего территориального уровня или внебюджетные фонды. Поскольку бюджеты являются общими фондами денежных средств, то зачисленные в них налоги утрачивают персонально-целевую идентификацию и приобретают обезличенно-безвозмездный характер. Посредством распределения бюджетных или внебюджетных средств государство осуществляет финансирование своих функций, в том числе и общественно значимых мероприятий. Таким образом, государство становится своеобразным каналом перераспределения денежных средств между всеми членами общества независимо от суммы индивидуально уплачиваемых налогов.

Публичный характер налогов обуславливает общественную опасность налоговых правонарушений, выражающуюся в первую очередь в нарушении финансовых интересов государства.

Таким образом, *налог — это обязательный, индивидуально-безвозмездный и безвозвратный платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в форме принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.*

Налогом может признаваться только тот платеж, который полностью соответствует юридическим признакам, перечисленным в НК РФ. Взнос, не отвечающий хотя бы одной из законодательно установленных характеристик, налогом не является и, следовательно, налоговым правом не регулируется.

Анализ определения налога, закрепленного НК РФ, свидетельствует о наличии всех необходимых юридических признаков, совпадающих с понятиями «налоги» и «сборы», установленными ст. 57 и п. «з» ст. 75 Конституции РФ.

Юридическое восприятие налога с позиций перехода права собственности предопределяет главную цель (задачу, предназначение) налогового права — достижение и правовое регулирование баланса частных и публичных имущественных отношений.

Наличие нормативного определения налога и установление его правовых признаков необходимы всем участникам налоговых правоотношений. Используя положения ст. 8 НК РФ, частные субъекты — налогоплательщики имеют возможность определить юридическую природу обязательных платежей и тем самым контролировать и в случае необходимости ограничивать посягательство государства на их денежные средства. Государство получает право на законно установленных условиях получать в доход казны причитающиеся налоги, а в необходимых случаях — взыскивать их принудительно. Таким образом, регулируя отношения относительно юридической категории «налог», имеющей одинаковое содержание

для всех субъектов, налоговое право устанавливает и поддерживает компромисс частных и публичных интересов.

Налоги необходимо отличать от сборов, пошлин или взносов. Ранее действовавшее налоговое законодательство не проводило четкого разграничения названных понятий. Это обстоятельство затуманивало юридическую природу того или иного платежа, затрудняло его анализ и вызывало трудности в правоприменительной практике. В налоговом законодательстве зарубежных стран эти категории строго разграничиваются. Например, французское налоговое законодательство определяет, что пошлина взыскивается государством без установления определенного соотношения со стоимостью оказанных услуг. При установлении сбора фиксируется пропорция между его размером и стоимостью услуг, предоставляемых плательщику государственными органами. Немецкое налоговое законодательство определяет сбор как платеж не за оказание услуг, а за предпочтение при оказании услуг государственным органом.

Правовые режимы установления и взимания сборов, пошлин или иных обязательных взносов всегда были и остаются объектами научного изучения.

Юридические содержания налогов и сборов не являются тождественными. Одно из существенных различий между ними — признак возмездности. Налоги взимаются без предоставления налогоплательщику какого-либо встречного личного удовлетворения, т. е. носят безвозмездный характер и не обусловлены обязанностью публичного субъекта оказать плательщику услугу или какое-либо преимущество. В отличие от налогов сборы взимаются в обязательном порядке за оказание частному субъекту определенных услуг.

Несмотря на имеющиеся доктринальные разработки дефиниций «сбор» и «пошлина», Конституция РФ оперирует только понятием «сбор». Так, в ст. 72 Конституции РФ указывается на «установление общих принципов налогообложения и сборов».

Очевидно, не желая допускать терминологических расхождений с текстом Основного Закона РФ, законодатель также не ввел в НК РФ понятие пошлины.

В настоящее время ст. 8 НК РФ определяет и разграничивает понятия «налог» и «сбор», что является воспроизведением тех признаков этих категорий, которые сформировались в процессе правоприменительной деятельности, определены и разъяснены в постановлениях Конституционного Суда РФ.

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

Законодательно установленное определение сбора показывает, что в его содержании произошло объединение юридических признаков взносов за оказание государством возмездных услуг или совершение определенных действий, т. е. используемое НК РФ понятие сбора включило в себя и понятие пошлины. Однако отнесение пошлины к разновидности сбора не означает ее исключения из системы налогово-правовых категорий. В Российской Федерации действует специальный Закон РФ от 9 сентября 1991 г. (в ред. от 7 августа 2001 г.) «О государственной пошлине», согласно ст. 1 которого государственная

пошлина — обязательный и действующий на всей территории Российской Федерации платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами.

К сожалению, законодательное закрепление дефиниции «сбор» не дало ответа на многие вопросы относительно отграничения налогов от иных обязательных платежей. Отсутствие четких критериев принадлежности какого-либо взноса к налогам или сборам приводит к тому, что до сих пор в российской налоговой системе присутствуют платежи, наименование которых не соответствует их правовой природе. На данное обстоятельство справедливо обращено внимание Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации». В частности, Пленум указал, что при решении вопроса о правомерности применения налоговым органом ст. 122 НК РФ в случае неуплаты, неполной уплаты сбора судам необходимо исходить из природы каждого конкретного обязательного платежа, поименованного как «сбор». Высший Арбитражный Суд РФ обоснованно предостерегает суды от слепого доверия ко всем названиям налогов и сборов, перечисленным в налоговом законодательстве. Например, требуют тщательного правового анализа акцизы, таможенные пошлины, ряд экологических налогов. Главная причина смешения формы и содержания налоговых платежей — в несоответствии системы налогов и сборов, установленной Законом РСФСР «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», ряду основных категорий НК РФ, прежде всего дефинициям налога и сбора, закрепленным в ст. 8.

Основным условием, сопровождающим уплату сбора, и одновременно признаком, отличающим сбор от налога, является совершение в отношении плательщика (как правило, частного субъекта) со стороны государства юридически значимых действий. Под юридически значимыми действиями следует понимать разновидность юридических фактов — закрепленные в гипотезах правовых норм конкретные жизненные обстоятельства, наступление которых влечет юридические последствия в виде возникновения, изменения или прекращения правоотношений. В силу прямого указания ст. 8 НК РФ к юридически значимым действиям также относится предоставление определенных прав и выдача разрешений (лицензий).

Анализ законодательства о налогах и сборах позволяет сделать вывод, что предоставление определенных прав означает наделение плательщика каким-либо естественным правом, имеющим в силу закона ограниченный режим обращения. Согласно ч. 3 ст. 55 Конституции РФ допускается ограничение прав и свобод человека и гражданина федеральным законом в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Положения названной конституционной нормы применимы и в сфере формирования государственных доходов. Государство может использовать определенные ограничения прав и свобод для пополнения финансовых ресурсов. Привлечение денежных средств в результате предоставления определенных прав и выдачи разрешений (лицензий) осуществляется в результате:

- 1) установления государственной монополии на производство определенных видов товаров, выполнение работ, оказание услуг и, следовательно, исключения свободного доступа иных субъектов в эти сферы деятельности;
- 2) предоставления на возмездной основе отдельным частным субъектам права заниматься деятельностью, отнесенной к монополии государства.

Следовательно, уплата сбора или пошлины всегда сопровождается определенной целью частного субъекта получить возмездную услугу от государства. Данный признак характеризует сборы и пошлины как индивидуальные платежи. Сбор взимается, как правило, за обладание специальным правом (например, сбор за право торговли). Пошлина взимается в качестве материальной компенсации государству за пользование государственным имуществом или выполнение юридически значимых действий в пользу частного субъекта (например, принятие дела к судебному рассмотрению, регистрация актов гражданского состояния, совершение нотариальных действий).

Однако, несмотря на признак возмездности, сборы не относятся к платежам по обязательствам, вытекающим из договора. Компенсация государству части денежных затрат не придает сборам характера цены публичной услуги. Плательщик сбора в большинстве случаев не в состоянии полностью оплатить публичные расходы на совершение юридически значимых действий, а определенная категория юридически значимых действий, совершаемых в пользу или по инициативе плательщика, вообще не может иметь стоимости — например, правосудие или нотариальные действия.

Сборы от налогов отличаются по способам нормативного правового установления. Налоги могут быть установлены только законодательством о налогах и сборах. Установление сборов допускается актами иных отраслей права. Так, ст. 11 Закона о Государственной границе установила сбор за пограничное оформление, правомерность которого подтверждена Конституционным Судом РФ.

Следовательно, налог и сбор имеют как общие, так и отличительные признаки. К общим относятся:

- обязательность уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды;
- адресное поступление в бюджеты или фонды, за которыми они закреплены;
- изъятие на основе законодательно закрепленной формы и порядка поступления;
- возможность принудительного способа изъятия;
- осуществление контроля единой системой налоговых органов.

В то же время, несмотря на некоторые одинаковые признаки, налог и сбор четко отграничиваются друг от друга по следующим юридическим характеристикам.

1. *По значению.* Налоговые платежи в современных условиях являются основным источником образования бюджетных доходов. Остальные виды обязательных платежей имеют меньшее значение.
2. *По цели.* Цель налогов — удовлетворение публичных потребностей государства или муниципальных образований; цель сборов — удовлетворение только определенных потребностей или затрат государственных (муниципальных) учреждений.

3. *По обстоятельствам.* Налоги представляют собой безусловные платежи; сборы уплачиваются в обмен на услугу, предоставляемую плательщику государственным (муниципальным) учреждением, которое реализует государственно-властные полномочия.

4. *По характеру обязанности.* Уплата налога является четко установленной Конституцией РФ обязанностью плательщика; сбор характеризуется определенной добровольностью и часто не имеет государственного императива.

5. *По периодичности.* Сбор обычно носит разовый характер, и его уплата происходит без определенной системы; налогам свойственна определенная периодичность.

Таким образом, в отличие от налогов сборы имеют индивидуальный характер, и им всегда присущи строго определенная цель и специальные интересы.

Сопоставление юридических признаков налогов и сборов, образующих налоговую систему современного российского государства, подтверждает правильность общей теории государственных доходов, выработанной еще в XIX в. известными русскими и зарубежными финансистами. Согласно названной теории, сборы и пошлины являются своеобразной формой обязательных платежей, являющейся прообразом налога. Для цивилизованного государства более приемлемо использовать налоговые методы, поскольку «в современном видении именно налог является наиболее совершенной формой пополнения государственного бюджета, обеспечивая максимальный учет имущественного положения плательщиков, способствуя соблюдению конституционных прав и формируя бюджет в основном за счет тех, кто имеет соответствующую экономическую возможность»². Подобно тому, как домены перешли в регалии, а последние — в налоги, сборы также на определенной стадии своего развития либо оформятся законодателем в качестве налогов, либо заметно сократят сферы своего применения.

Налоговые правоотношения содержат собственную специфику, не свойственную иным правовым институтам, которая заключается в наличии особых оснований и особого механизма лишения прав собственности налогоплательщиков. Наличие механизмов, допускающих в ряде случаев внесудебное лишение (ограничение) права частной собственности, требует создания особых гарантий соблюдения прав налогоплательщиков. Подобные гарантии осуществляются за счет наличия особого механизма определения суммы, подлежащей внесению в бюджет в качестве налога. Подобное возможно в силу наличия особой структуры налоговой обязанности, особого состава налога.

Правовое регулирование обязательных налоговых платежей определяется особенностями компетенции органов государственной власти и управления по их установлению, изменению и отмене, а также четким закреплением всех элементов, характеризующих налог как целостный совершенный механизм. Законодательные акты по отдельным налогам и сборам отличаются относительно стабильной, традиционной структурой. В качестве составных частей ее выступают элементы правового механизма налога или сбора. При этом необходимо исходить из того, что регулирование правового механизма налога осуществляется путем закрепления императивного набора элементов, определяющих содержание и особенности реализации налоговой обязанности. Налоговым кодексом РФ закрепляются эти основания. Так, в ст. 17 определено, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект

налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

В данном случае сформирован определенный алгоритм построения специальных законодательных актов, которыми регулируется уплата соответствующих налогов и сборов. Неустановление или неопределение законом хотя бы одного из элементов юридического состава налога будет означать отсутствие налоговой обязанности, поскольку сложный юридический состав ее возникновения не зафиксирован правовыми нормами.

Юридические элементы налога имеют унифицированную структуру, особый порядок расположения статей. Вместе с тем иногда в законе о налоге присутствует какая-либо специальная норма (бюджетное возмещение, особый порядок и перечень вычетов, льготы и т. д.), которую невозможно применить по другим налогам.

Система элементов правового механизма налога состоит из обязательных и факультативных элементов. Обязательные элементы включают две группы.

1. Основные элементы определяют фундаментальные, сущностные характеристики налога, формирующие основное представление о содержании налогового механизма. Отсутствие какого-либо из основных элементов правового механизма налога не позволяет однозначно определить тип этого платежа и делает налоговый механизм неопределенным.

К *основным элементам* правового механизма налога и сбора относятся: а) плательщик налога или сбора; б) объект налогообложения; в) ставка налога или сбора.

2. Дополнительные элементы правового механизма налога детализируют специфику конкретного платежа, создают завершенную и полную систему налогового механизма. Следует учитывать, что дополнительные элементы так же обязательны, как и основные, и не имеют факультативного характера. Цельный правовой механизм налога возможен только как совокупность основных и дополнительных элементов, и отсутствие хотя бы одного из дополнительных элементов не позволит законодательно закрепить отдельный налог или сбор. Совокупность дополнительных элементов правового механизма налога достаточно многообразна (в зависимости от степени детализации налогового механизма). Однако эта совокупность состоит из *двух подгрупп*:

1) *дополнительные элементы* правового механизма налога, *детализирующие* основные или связанные с ними (предмет, база, единица налогообложения — категории, прямо зависящие от объекта налогообложения);

2) *дополнительные элементы* правового механизма налога, имеющие *самостоятельное* значение (налоговые льготы, методы, сроки и способы уплаты налога; бюджет или фонд, куда поступают налоговые платежи).

Таким образом, к *дополнительным элементам* правового механизма налога относятся:

- а) налоговые льготы;
- б) предмет, база, единица налогообложения;
- в) источник уплаты налога;
- г) методы, сроки и способы уплаты налога;

д) особенности налогового режима;

е) бюджет или фонд поступления налога (сбора); ж) особенности налоговой отчетности.

Как основные, так и дополнительные элементы носят обязательный характер, без которого невозможно закрепление соответствующего налогового механизма. Дополнительность элемента подчеркивает не его необязательность, а особенности регулирования (возможность делегирования компетенции и т. д.). Невозможно представить себе налог, который никуда не поступает. Поэтому еще раз хотелось бы обозначить акцент обязательности дополнительных элементов правового механизма налога.

Иначе обстоит дело с факультативными элементами. В отдельных случаях специфика налога требует выделения в его механизме особых элементов, характерных исключительно для данного налога. Например, ведение специальных кадастров по имущественным налогам; специфических реестров; бандерольный способ уплаты и т. д. Подобные элементы и составляют группу факультативных, которые могут быть задействованы в налоговом механизме, а могут и не использоваться.

Одним из основных элементов правового механизма налога выступает *объект налогообложения*. Объектом налогообложения может выступать имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Однако НК РФ прямо не устанавливает, что каждый объект налогообложения может облагаться только одним налогом.

Объект налогообложения должен присутствовать у собственника или лица, уплачивающего соответствующий налог. НК РФ обязательно должны быть установлены конкретные формы юридической связи между объектом налогообложения и лицом, обязанным уплачивать причитающиеся с этого объекта налоги. Например, лицо может получать заработную плату и, следовательно, уплачивать с ее размера налог на доходы физических лиц; банк может осуществлять операции с векселями или облигациями и уплачивать налог на операции с ценными бумагами.

Наличие у лица какого-либо объекта налогообложения означает возникновение налоговой обязанности.

Налоговая база — это стоимостная или физическая характеристика объекта налогообложения. Налоговая база исчисляется налогоплательщиками самостоятельно на основе данных бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению или связанных с налогообложением.

Налоговый период — календарный год или иной период времени, применяемый к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Относительно некоторых налогов налоговый период может состоять из нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Продолжительность (момент начала и момент окончания) каждого налогового периода

устанавливается законодательством о налогах и сборах применительно к каждому отдельному налогу.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. При ее установлении законодатель обязан соблюдать принципы экономической обоснованности налога и фактической способности субъектов к уплате этого налога (ст. 3 НК РФ).

Выделяются ставки твердые и процентные (квоты). Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения.

Порядок исчисления налога представляет собой процессуальное действие, согласно которому налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период. Сумма налога исчисляется на основе налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В некоторых случаях, прямо предусмотренных налоговым законодательством, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

Порядок и сроки уплаты налога устанавливаются в соответствии с нормами НК РФ применительно к каждому налогу. По общему правилу уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога в наличной или безналичной денежной форме. Относительно федеральных налогов и сборов порядок уплаты определяется НК РФ. Применительно к порядку уплаты налогов субъектов РФ и местных налогов приоритет имеют соответствующие региональные законы или решения органов местного самоуправления.

В практике налоговой деятельности применяются три способа уплаты налогов: кадастровый; у источника; по декларации.

Кадастровый способ носит исторический характер и применяется при слабом развитии правового механизма налогового регулирования. При этом способе устанавливается средняя доходность объекта обложения по внешним признакам. Существуют поземельный, подомовой, промысловый и другие кадастры. Для уплаты таких налогов устанавливаются фиксированные сроки взносов.

Второй способ — у источника — означает уплату налога до получения налогоплательщиком дохода. Таким способом уплачивается налог на доходы физических лиц, исчисляемый и удерживаемый бухгалтерией того юридического лица, которое выплачивает доход налогоплательщику. Это обычное автоматическое удержание, осуществляемое безналичным способом.

Способ уплаты налога по декларации предполагает перечисление налога после получения дохода владельцем. Данный способ возник с развитием личных доходов. Он предусматривает подачу налогоплательщиком в налоговые органы декларации, т. е. официального заявления о получаемых им доходах. Налоговые органы на этой основе рассчитывают налог и присылают (вручают) налогоплательщику извещение о его уплате.

Дополнительным элементом правового механизма налога являются *налоговые льготы*. Льготами по налогам и сборам признаются определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков. Налоговым кодексом РФ установлен правовой режим предоставления налоговых льгот, согласно которому льготы по налогам могут быть в качестве возможности:

а) не уплачивать налог или сбор;

б) уплачивать налог или сбор в размере меньшем, чем установленный общими нормами соответствующей главы части второй НК РФ.

Налоговые льготы могут устанавливаться только законодательством о налогах и сборах, поэтому нормы иных «неналоговых» законов, предоставляющие какие-либо налоговые преимущества отдельным субъектам, не имеют юридической силы и, следовательно, применению не подлежат.

Одним из критериев установления налоговых льгот выступает исключение индивидуального характера, т. е. отсутствие отдельного порядка или отдельных условий налогообложения конкретно-определенных лица или организации.

В практике налогообложения возможно применение следующих налоговых льгот: изъятия, скидки, налоговые кредиты. Изъятия — это выведение из-под налогообложения отдельных объектов. Скидки — это льготы, направленные на сокращение налоговой базы. Под налоговым кредитом понимают льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки. Налоговый кредит можно подразделить на следующие виды: снижение ставки налога, отсрочка или рассрочка уплаты налога, возврат ранее уплаченного налога, зачет ранее уплаченного налога, замена уплаты налога натуральным исполнением.

Пункт 2 ст. 56 НК РФ закрепляет, что налоговые льготы являются правом, а не обязанностью налогоплательщика. Это означает, что в ряде случаев налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговых льгот на законном основании, равно как и приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов. Однако слабо проработанный законодательством механизм переноса льгот на будущие налоговые периоды не позволяет в полной мере использовать налоговые льготы в качестве действенного правового регулятора общественных отношений.

Таким образом, правовой механизм налога и его элементы, зафиксированные ст. 17 НК РФ, отражают конституционный принцип уплаты законно установленных налогов (ст. 57 Конституции РФ).

1.2 Лекция №2 (2 часа).

Тема: «Налоговая система Российской Федерации»

1.2.1 Вопросы лекции:

1. Понятие и общая характеристика налоговой системы.
2. Налоговая система России: общая характеристика и структура.
3. Организационные принципы российской налоговой системы.
4. Установление, введение и отмена налогов. Налоговая реформа. Регионы льготного налогообложения на территории России.

1.2.2 Краткое содержание вопросов:

1. Понятие и общая характеристика налоговой системы.

Система налогов и сборов представляет собой совокупность налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке на территории Российской Федерации.

В настоящее время налоговое законодательство не содержит определения системы налогов и сборов. Согласно ст. 12—15 НК РФ в систему налогов и сборов входят: федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также государственные и таможенные пошлины, отнесенные по своему статусу к федеральным налогам и сборам.

Ранее Закон РСФСР от 27 марта 1991 г. «Об основах налоговой системы Российской Федерации»² оперировал понятием «налоговая система», которая определялась как «совокупность налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей (далее — налоги), взимаемых в установленном порядке» (ст. 2), т. е. фактически все обязательные платежи в бюджеты и внебюджетные фонды включались в налоговую систему. Придание всем указанным платежам налогового характера основывалось на отсутствии различий в понимании налога, сбора, пошлины, а также других платежей, которые одинаково рассматривались как «обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами» (ст. 2). Налоговые платежи, по сути, включали как непосредственно налоговые доходы, так и неналоговые доходы. Таким образом, Закон устанавливал понимание налоговой системы в широком смысле, объединяя в ней всю совокупность бюджетных доходов.

Нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей было закреплено в БК РФ, принятом 31 июля 1998 г. Так, Кодекс содержит ст. 41 «Виды доходов бюджетов», в которой закреплено положение о том, что доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных перечислений. К налоговым доходам отнесены предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы (п. 2 ст. 41). Отсылка к налоговому законодательству РФ влечет необходимость обращения к НК РФ с целью определения сущности платежей, входящих в налоговые доходы бюджета. Это особо подчеркивает важность параллельного развития налоговой и бюджетной отраслей законодательства, несогласованность которых может затруднять решение вопроса об элементном составе налоговой системы. НК РФ определяет штраф как денежное взыскание, являющееся налоговой санкцией (ст. 114), а пеней признает денежную сумму, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние, чем установлено законодательством о налогах и сборах, сроки (ст. 75). Более того, ст. 282 БК РФ наложение штрафа и начисление пени называет в числе мер, применяемых к нарушителям бюджетного законодательства. Понятие налога и сбора содержит ст. 8 НК РФ, которая определяет их в качестве обязательных платежей. Это свидетельствует о том, что в настоящее время термином «налоговые платежи» охватываются только два вида обязательных бюджетных платежей — налоги и сборы. Таким образом, в узком смысле налоговая система представляет собой систему налогов и сборов в Российской Федерации.

Налоговая система понимается как целостное единство входящих в нее налогов и сборов. Специфика налоговой системы заключается в особенностях каждого из составляющих ее элементов — налогов и сборов, а также в характере взаимосвязи между ними. Отдельные налоги и сборы должны продуктивно сосуществовать между собой, а налоговая система в целом — с внешней социально-экономической средой. Налоговая система РФ имеет трехуровневое построение со следующим элементным составом: верхний уровень — федеральные налоги и сборы; средний — региональные налоги и сборы; нижний — местные налоги и сборы.

Для России как федеративного государства наиболее важны взаимосвязи налогов и сборов по уровням управления, поскольку налоговая система призвана обеспечивать сбалансированность федеральной, региональной и местной властей посредством наделения их налоговой компетенцией.

Иерархическая трехуровневая система налогов и сборов должна предусматривать четкое разделение компетенции органов власти каждого уровня в налоговых отношениях. Однако именно в федеративном государстве система налогов и сборов потенциально содержит противоречие, которое заключается в проблеме разделения налоговой базы и прав по сбору налогов и сборов на своей территории между Федерацией и ее субъектами.

Существует три принципиально различных подхода к разделению налоговых поступлений (компетенций) между уровнями. При первом подходе каждый уровень — федеральный, региональный и местный — имеет собственные («непересекающиеся») налоги, которые вводятся соответствующими органами власти и полностью поступают в соответствующие бюджеты. Второй подход предусматривает соединение в одном налоге ставок, устанавливаемых органами власти и управления различных уровней (как правило, при введении вышестоящими органами определенных предельных ставок). При третьем подходе поступления от одних и тех же общегосударственных налогов распределяются в определенной пропорции между уровнями бюджетной системы. В мировой практике, как правило, в чистом виде ни один из вариантов не применяется, а используются комбинации нескольких форм.

Налоговая система РФ складывается под влиянием разных социально-политических, экономических и финансовых условий. В каждом государстве существуют свои виды налоговых систем, поскольку они складывались под воздействием различных влияний. Иногда налоговые системы существенно отличаются друг от друга по набору налогов, их структуре, ставкам, налоговой базе, налоговыми льготами и т. д.

Наиболее отличающейся от налоговой системы РФ является налоговая система США, поскольку развитие налоговой сферы здесь базируется на принципе полной налоговой автономии штатов. Субъекты Федерации самостоятельно разрабатывают и реализуют свою налоговую политику, при этом виды и размеры налогов и пороговые суммы налогообложения в тех или иных штатах значительно различаются между собой. США являются примером формирования практически самостоятельных налоговых систем федерального и регионального уровней. В истории развития российской налоговой системы существовал период, когда субъекты Федерации обладали безграничной налоговой самостоятельностью, что привело к введению в субъектах Федерации дополнительных, сверх

предусмотренных в Законе РФ об основах налоговой системы налогов. По сути, введение огромного неконтролируемого количества дополнительных налогов свидетельствовало об отсутствии единой налоговой системы государства и существовании множества автономно функционирующих региональных налоговых систем. Субъекты Федерации не смогли разумно использовать налоговые полномочия, что привело впоследствии к их существенному ограничению. Основной причиной этого являлось недостаточно четкое нормативно-правовое регулирование налоговых отношений в государстве.

Налоговая система — это взаимосвязанная совокупность налогов и сборов, сложившихся в данном государстве под воздействием социально-политических, экономических и финансовых условий.

Налоговую систему государства характеризуют экономические и политико-правовые показатели. К числу важнейших экономических показателей системы налогов и сборов относятся соотношение прямого и косвенного налогообложения, уровень налогообложения (налоговый гнет), динамика налоговых платежей и др. Основные политико-правовые показатели налоговой системы составляют соотношение компетенции органов государственной власти и органов местного самоуправления в налоговой сфере, приоритеты налогово-правовой политики и др.

Универсальным показателем налоговой системы государства, генерирующим в себе все остальные ее характеристики, являются принципы, на которых строится система налогов и сборов в государстве.

2. Налоговая система России: общая характеристика и структура.

В соответствии с НК РФ (ст. 12) на территории России могут взиматься федеральные налоги и сборы, налоги и сборы субъектов РФ и местные налоги и сборы, совокупность которых образует систему налогов и сборов Российской Федерации.

Структуру системы налогов и сборов в Российской Федерации определяют ст. 13—15 НК РФ. В настоящее время система налогов и сборов, а также порядок установления федеральных, региональных и местных налогов и сборов регламентируются гл. 2 НК РФ, установившей налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, единый сельскохозяйственный налог, транспортный налог.

В современных условиях становления налоговой системы в Российской Федерации необходимо учитывать структуру налогов и сборов, установленную НК РФ.

Налоговый кодекс РФ предусматривает иной состав налогов и сборов. Федеральные налоги и сборы (ст. 13): налог на добавленную стоимость; акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья; налог на прибыль (доход) организаций; подоходный налог с физических лиц; государственная пошлина; таможенная пошлина и таможенные сборы; сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами; водный налог.

Региональные налоги и сборы (ст. 14): налог на имущество организаций; транспортный налог; налог на игорный бизнес.

Пункт 2 ст. 14 НК РФ устанавливает правило, согласно которому при введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта РФ регионального налога на имущество организаций, а также местных налогов — на имущество физических лиц и земельного налога, что объясняется нецелесообразностью одновременного действия налогов со сходными объектами налогообложения.

Местные налоги и сборы (ст. 15): земельный налог; налог на имущество физических лиц.

Система региональных и местных налогов (сборов) является составной частью национальной налоговой системы. Однако существование региональных и местных налогов (сборов) должно отвечать в первую очередь интересам субъекта РФ или местного сообщества, поскольку региональные или местные налоги (сборы) являются самостоятельными источниками доходной части их бюджетов.

Региональными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и законами субъектов РФ, вводимые в действие в соответствии с Кодексом законами субъектов РФ и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Федерации (п. 3 ст. 12 НК РФ).

Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводимые в действие в соответствии с Кодексом нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

К особенностям региональных и местных налогов и сборов относится следующее: во-первых, поступления по этим платежам используются на нужды того субъекта РФ или муниципального образования, в пределах которых они собраны; во-вторых, для региональных и местных налогов (сборов) предусмотрены особые процедуры их установления; в-третьих, органы государственной власти субъектов РФ обладают более широкой компетенцией по правовому регулированию региональных налогов (сборов), а органы местного самоуправления — по правовому регулированию местных налогов (сборов); в-четвертых, налоги (сборы) субъектов РФ и муниципальных образований позволяют более полно учитывать разнообразные региональные и местные потребности.

Распределение налогов и сборов между федеральным, региональным или местным уровнями должно исходить из принципа целесообразности отнесения какого-либо налога или сбора к определенной территории. Налоговая система должна строиться не механически, исходить не только из потребности в доходах определенной территории, а прежде всего из соображений — какие налоги, на каком уровне будут работать более эффективно. В международной практике правового регулирования налоговых отношений применяются следующие основные критерии для отнесения налога или сбора к определенному уровню управления.

Во-первых, критерий, основанный на учете степени мобильности налогов. При прочих равных условиях чем выше степень мобильности доходности каких-либо объектов, тем выше должен быть уровень власти, получающей доходы с этих объектов, поскольку особую актуальность приобретает равномерность распределения налоговых источников в территориальном аспекте. Достаточно высокой степенью мобильности обладают труд и

капитал (в первую очередь в денежной форме), а самой низкой — имущество (в виде недвижимости) и природные ресурсы.

Во-вторых, критерием закрепления того или иного налога за определенным уровнем власти является его экономическая эффективность. При налогообложении некоторых объектов на федеральном уровне может сказываться эффект масштаба, при налогообложении объектов на региональном и местном уровнях может возникать экономия за счет приближения уровня налогообложения к объекту обложения.

В-третьих, в качестве критерия отнесения налогов и сборов к федеральному уровню выступает необходимость обеспечения государственной целостности, что объективно требует закрепления за федеральным центром налогов, носящих перераспределительный характер. Это касается в первую очередь всех категорий подоходных налогов (особенно личных подоходных налогов и налога на прибыль).

В-четвертых, критерий бюджетной ответственности, т. е. сборы, представляющие собой платежи за бюджетные услуги, должны поступать в бюджет, который финансирует соответствующие услуги.

В настоящее время указанные критерии не всегда соблюдаются, что свидетельствует о несоответствии структуры налоговой системы РФ мировой практике финансово-правового регулирования налоговой сферы. Перечень и налогооблагаемая база региональных и местных налогов и сборов заведомо недостаточны для финансирования расходов регионального и местного характера, поскольку их собственные налоги и сборы покрывают менее 15% расходных потребностей. Таким образом, территории в Российской Федерации не обладают налоговой самодостаточностью, в связи с чем основная часть доходов региональных бюджетов формируется за счет отчислений от федеральных налогов, а местных — за счет отчислений от федеральных и региональных налогов.

Для региональных и местных налоговых систем характерно наличие в их составе «расщепляющихся» налогов, т. е. налогов, поступающих в распоряжение субъектов РФ или муниципальных образований не в полном объеме, а только в определенной части. Частичное закрепление налогов осуществляется методом квотирования ставок или методом присоединения ставок. Метод квотирования заключается в том, что доход в определенной процентной доле остается в распоряжении того субъекта РФ или муниципального образования, на территории которого он собран. Метод присоединения ставок заключается в наличии у территорий права введения надбавок к федеральным налогам. Размеры надбавок ограничены законодательством.

Особенностью налоговых систем субъектов РФ и муниципальных образований является особый порядок установления и введения региональных и местных налогов и сборов.

Необходимость разграничения процедуры установления налогов (сборов) и процедуры введения налогов (сборов) объясняется тем, что именно они отражают специфику в правовом регулировании региональных и местных налогов и сборов. Механизм поэтапного взимания налогов и сборов на территориях связан с установленным объемом налоговой компетенции как субъектов РФ, так и муниципальных образований. Четкое разграничение процедур установления и введения налогов (сборов) необходимо для определения конкретных

полномочий органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Однако, несмотря на то что Конституция РФ, Закон об основах налоговой системы, НК РФ, решения Конституционного Суда РФ используют наименования данных процедур, их нормативное определение отсутствует, что делает их толкование различным.

Конституция РФ оперирует понятием «законно установленные налоги и сборы» (ст. 57) и понятием «законопроекты о введении или отмене налогов» (ч. 3 ст. 104). Закон об основах налоговой системы также не позволяет уяснить суть рассматриваемых понятий: «органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги...» (п. 2 ст. 18), «налоги... устанавливаются законодательными актами Российской Федерации...» (п. 2 ст. 20).

Конституционный Суд РФ в отношении содержания данных понятий отметил: «Принцип установления налогов законами закреплен в статье 57 Конституции Российской Федерации. Применительно к налогам субъектов Российской Федерации с учетом изложенных конституционных положений «законно установленными» могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов Российской Федерации в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, определенными федеральным законом»; «установление налога субъектом Российской Федерации означает его право самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность установить налог. Установление регионального налога означает также конкретизацию общих правовых положений...».

Процедуру установления налога следует рассматривать в конституционно-правовом и в финансово-правовом (техничко-юридическом) смысле.

Установление регионального или местного налога (сбора); конституционно-правовом смысле более широкое и охватывает такие технико-юридические понятия, как само непосредственное установление налога субъекта РФ или муниципального образования и введение регионального и местного налога (сбора). При этом налог может считаться законно установленным в смысле ст. 57 Конституции РФ только в случае одновременного выполнения всех юридических требований.

Особенностью установления налогов (сборов) субъектов РФ и муниципальных образований является прохождение двух этапов: первичное (базовое) установление налогов (сборов) и вторичное (производное) установление налогов (сборов).

Первичное (базовое) установление региональных и местных налогов (сборов) осуществляется на федеральном уровне. Оно подразумевает перечисление федеральным законом (НК РФ) исчерпывающего перечня налогов и сборов субъектов РФ и муниципальных образований, а также описание основных элементов их юридического состава (элементов налогообложения) — налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога.

Конституционным Судом РФ сформирована позиция, согласно которой перечень региональных налогов, внесение в него изменений и дополнений, круг налогоплательщиков, а также существенные элементы каждого регионального налога (в том числе объект

налогообложения, налоговая база, предельная ставка налога) должны регулироваться федеральным законом, с тем, чтобы не допускать излишнего обременения налогоплательщиков обязанностями по уплате налогов, устанавливаемыми законами субъектов РФ о региональных налогах, формирования доходной части бюджетов одних субъектов РФ за счет других, нарушения конституционных положений о единстве экономического пространства, равенстве прав человека и гражданина, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств.

Принятие федерального закона о региональном налоге порождает право субъекта РФ своим законом установить и ввести в действие данный налог независимо от того, вводят ли его на своей территории другие субъекты РФ. При этом на региональном уровне правовое регулирование налога субъекта РФ может осуществляться при условии, что такое регулирование не увеличивает налоговое бремя и не ухудшает положение налогоплательщиков по сравнению с тем, как это определяется федеральным законом.

Вторичное (производное) установление региональных и местных налогов и сборов осуществляется на соответствующих территориях субъектами Федерации или муниципальными образованиями самостоятельно в определенных федеральным законом пределах. Компетенция субъектов РФ и муниципальных образований по установлению налогов включает полномочие самостоятельно определять наименование налога, подлежащего взиманию на территории субъекта РФ или муниципального образования, из перечня, утвержденного федеральным законом, а также возможность конкретизации некоторых элементов налогообложения. При установлении регионального или местного налога представительные органы субъектов РФ и местного самоуправления могут уточнять такие элементы налогообложения, как налоговые ставки, в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, определять формы отчетности налогоплательщиков. В необходимых случаях при установлении налога могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком по соответствующим налогам (п. 2 ст. 17).

Необходимо подчеркнуть, что представительные органы субъектов РФ не вправе устанавливать местные налоги и сборы. В абз. 2 п. 4 ст. 12 НК РФ установлено исключение для двух субъектов Федерации — городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, на территории данных субъектов местные налоги и сборы устанавливаются и вводятся в действие законами Москвы и Санкт-Петербурга. Исключение вызвано особым устройством данных городов и их особым статусом.

При этом из смысла ст. 17 «Общие условия установления налогов и сборов» НК РФ следует, что региональные и местные налоги признаются установленными лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога (п. 1). Пока остается неопределенным хотя бы один из указанных элементов, региональный или местный налог не может считаться установленным и не может взиматься с налогоплательщиков. По отношению к сборам предъявляются менее жесткие требования, чем к налогам. Следует учитывать, что правовое регулирование налогов и сборов не во всем одинаково. В связи с тем что налоги и сборы как обязательные платежи

имеют различную правовую природу, это предопределяет и различный подход к установлению этих обязательных платежей в бюджет. При установлении сборов элементы обложения определяются применительно к конкретным сборам (п. 3 ст. 17). «...Вопрос о том, какие именно элементы обложения сбором должны быть закреплены в законе об этом сборе, решает сам законодатель, исходя из характера данного сбора». Сбор считается установленным, если определены плательщики данного сбора, а также те, элементы, которые должны обеспечить реальность его взимания, такие, как плательщики, сумма сбора, порядок и сроки его уплаты.

Таким образом, особенностями установления региональных и местных налогов (сборов) являются следующие:

- субъекты РФ и муниципальные образования могут устанавливать только те налоги и сборы, которые закреплены в федеральном законе в качестве региональных или местных;
- установление региональных и местных налогов и сборов должно осуществляться в рамках, определенных федеральным законодательством;
- вторичное (производное) установление региональных и местных налогов (сборов) оформляется законом субъекта РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, которые должны содержать все необходимые элементы налогообложения;
- субъекты РФ и муниципальные образования могут конкретизировать налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, формы отчетности, а также предусматривать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Для возникновения налогового правоотношения, связанного с взиманием региональных и местных налогов (сборов), необходимо не только их установить, т. е. определить все элементы налогообложения, но и ввести в действие налоги (сборы) субъектов РФ и муниципальных образований.

Введение регионального или местного налога (сбора) охватывает следующие действия органов государственной власти субъектов РФ и органов власти местного самоуправления: во-первых, придание обязательной силы описанию элементов налогообложения, а во-вторых, введение налога (сбора) включает и сам факт принятия уполномоченным региональным либо местным органом решения о взимании соответствующего налога или сбора.

Введение регионального или местного налога (сбора) придает юридическую силу установленным элементам налогообложения, вследствие чего и возникает налоговое правоотношение, а также достигается цель налога. Причем если установление налога (сбора) субъекта РФ и муниципального образования ограничивается федеральным законодателем, то его введение находится в исключительной компетенции субъекта РФ или муниципального образования, представительные органы которых самостоятельно осуществляют непосредственное введение регионального или местного налога (сбора). Согласно НК РФ налоги и сборы субъектов РФ вводятся в действие законами субъектов РФ (п. 3 ст. 12), а местные налоги и сборы — нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления (п. 4 ст. 12).

Процедура введения региональных и местных налогов (сборов) может осуществляться одновременно с установлением налога (сбора), а может и различаться во времени.

Установление налога (сбора) субъектами РФ или муниципальными образованиями может быть осуществлено независимо от его последующего введения, однако в данном случае не возникнет налоговое правоотношение. Таким образом, процедуре введения регионального и местного налога (сбора) обязательно предшествует его установление, что объясняет производность введения налога (сбора) от его установления.

3. Организационные принципы российской налоговой системы.

В основе построения налоговой системы лежит совокупность определенных принципов, определяющих сущность всей налоговой системы РФ. Способность системы налогов и сборов в целом и каждого налога в отдельности выполнять возложенные на них функции зависит от принципов построения налоговой системы, которые создают необходимые условия для ее эффективного функционирования.

Принципы построения налоговой системы являются ориентиром при формировании налогово-правовой политики государства. Огромное значение имеют принципы и для правоприменительной практики, поскольку все нормы законодательства о налогах и сборах должны применяться на основе базовых подходов, установленных налогово-правовыми принципами.

Конституционный Суд РФ указал, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации». При разрешении возникающих в практике спорных ситуаций, поскольку НК РФ, к сожалению, не всегда отличается четкостью правового регулирования налоговых отношений, Конституционный Суд РФ нередко обращается именно к налогово-правовым принципам.

Принцип построения системы налогов и сборов представляет собой исходное положение, лежащее в основе налоговой системы государства, предопределяющее возможность норм налогового права и формирующее различные подходы к их толкованию, разрешению коллизий и восполнению пробелов.

Налоговый кодекс РФ (часть первая) использует неоднозначный подход к определению категории «принципы», что проявляется в применении разных терминов для ее обозначения, а также в их различном содержании. В п. 2 ст. 1 НК РФ сформулировано положение о том, что НК РФ «устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе: 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов; 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; 5) формы и методы налогового контроля; 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений; 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц». Таким образом, к общим

принципам налогообложения в НК РФ отнесены практически вся совокупность основных институтов налогового законодательства, все содержание его части первой. Расширенный подход, используемый в ст. 2 НК РФ, включает в общие принципы налогообложения не только нормы-принципы, но и регулятивные, и охранительные нормы налогового права. Однако общая теория права рассматривает нормы-принципы как самостоятельные правовые категории, обладающие значительной структурной спецификой и особой функциональной направленностью в системе правового регулирования. Смешивать их с остальными нормами регулятивного и охранительного характера недопустимо.

Статья 3 НК РФ именуется «Основные начала законодательства о налогах и сборах», однако содержащиеся в ней положения, по сути, формулируют основные принципы построения системы налогов и сборов в Российской Федерации.

Таким образом, несмотря на терминологические различия, НК РФ содержит принципы построения системы налогов и сборов, рассматривая их как идеи, исходные положения, основные начала налогово-правового регулирования. В силу своего содержания (направленность на регулирование налоговых отношений в государстве) и закрепления в нормах налогового права они, в сущности, являются принципами налогового права.

Отличительной чертой принципов построения системы налогов и сборов является их *системность*, означающая следующее: во-первых, каждый принцип налоговой системы выступает частью всей совокупности принципов; во-вторых, каждый принцип системы налогов и сборов самостоятелен, но не автономен; в-третьих, нарушение какого-либо одного из принципов затрагивает всю систему принципов в целом.

Специфика принципов построения налоговой системы вытекает из неравенства субъектов налоговых правоотношений, поскольку, с одной стороны, государство устанавливает принципы посредством односторонне-властного волеизъявления, а с другой стороны, принципы построения налоговой системы выступают как определенная совокупность требований общества, предъявляемых к государству.

Принципы построения налоговой системы подразделяются на две группы в зависимости от их нормативного закрепления:

- 1) принципы построения системы налогов и сборов, непосредственно закрепленные законодательством о налогах и сборах. НК РФ не содержит специальных терминов и соответствующих формулировок, определяющих принципы построения налоговой системы, поэтому их выведение осуществляется путем толкования норм налогового права;
- 2) принципы построения системы налогов и сборов, не имеющие своего непосредственного закрепления в законодательстве о налогах и сборах. Данная группа принципов формируется на основании теоретических выводов науки и выявляется в результате практической налоговой деятельности. Однако применение научных принципов, не зафиксированных в нормативных актах, не должно искажать сущность основополагающих идей построения налоговой системы.

Среди принципов построения налоговой системы, входящих в первую группу, следует выделить следующие.

Принцип единства системы налогов и сборов вытекает из провозглашенного Конституцией РФ принципа единства экономического пространства России (ст. 8), согласно которому не

допускается установление налогов, нарушающих единое экономическое пространство страны. Общефедеральная Конституция (ст. 74) устанавливает, что на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств (ч. 1), а ограничения могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей (ч. 2).

Конституционные нормы о единстве экономического пространства Российской Федерации получили развитие в п. 4 ст. 3 НК РФ, согласно которому не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Конституционный Суд РФ, подтверждая недопустимость установления нарушающих единство экономического пространства Российской Федерации налогов, установил запрет на введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, а также запрет на введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов.

Единство системы налогов и сборов обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов, в соответствии с чем налоговые органы, относящиеся к федеральным экономическим службам, находятся в ведении Российской Федерации (п. «ж» ст. 71 Конституции РФ), а налоговые органы в субъектах РФ являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти (ч. 1 ст. 78), а не органами субъектов РФ. Таким образом, в соответствии с принципом единства система налогов и сборов должна быть в своих главных характеристиках единой на территории всей Российской Федерации, а налоговые полномочия, предоставляемые региональным органам государственной власти и органам местного самоуправления, не должны приводить к разрушению единого налогового пространства государства.

Принцип трехуровневого построения налоговой системы России отражает федеративное устройство российского государства и самостоятельность местного самоуправления.

Согласно ст. 12 НК РФ система налогов и сборов включает в себя: федеральные налоги и сборы, налоги и сборы субъектов РФ (региональные налоги и сборы) и местные налоги и сборы. В соответствии с данным принципом полномочия в сфере налогообложения должны строго разграничиваться между различными уровнями власти. Например, п. 2 ст. 63 НК РФ предусматривает, что в случае, если законодательством РФ предусмотрено перечисление федерального налога и сбора в бюджеты разного уровня, срок уплаты такого налога и сбора в части сумм, поступающих в федеральный бюджет, изменяется на основании решения Министерства финансов РФ, а в части сумм, поступающих в бюджет субъекта РФ или

местный бюджет, — на основании решения соответствующего финансового органа субъекта РФ или муниципального образования.

Принцип определенности системы налогов и сборов (п. 6, 7 ст. 3 НК РФ) означает, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги (сборы) он должен платить, а также порядок их исчисления. Данный принцип направлен на обеспечение контролируемости системы налогов и сборов, поскольку, с одной стороны, способствует эффективному исполнению налогоплательщиком своих обязанностей, а с другой — предотвращает возможные злоупотребления со стороны законодательных и правоприменительных органов. Конституционным Судом РФ сформулирована позиция, согласно которой «законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к несогласующемуся с принципом правового государства (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ)».

Взимание налога на основании нормативного правового акта, который не отвечает требованию определенности, не допускается. В случае, если акты законодательства о налогах и сборах содержат неустранимые сомнения, противоречия и неясности, действует презумпция правоты налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ).

Принцип стабильности системы налогов и сборов основан на том, что законодательство о налогах и сборах и, соответственно, сама система налогов и сборов должны оставаться постоянными и неизменными в течение как можно большего периода времени, вплоть до налоговой реформы. При этом проведение налоговой реформы целесообразно только в исключительных случаях, в строго определенном порядке. Этот принцип обусловлен интересами как налогоплательщиков, так и государства и муниципальных образований. Необходимо помнить, что изменение системы налогов и сборов объективно влечет резкое сокращение налоговых поступлений в бюджеты, а для восстановления равновесия бюджетных ресурсов необходимо длительное время. Статья 5 НК РФ в целях стабилизации налоговой системы России устанавливает, что акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

В целях унификации налоговых изъятий построение системы налогов и сборов основывается на *принципе исчерпывающего перечня региональных и местных налогов*, который обусловлен необходимостью достижения равновесия между правом субъектов РФ и муниципальных образований устанавливать налоги и сборы, соблюдением приоритета основных прав и

свобод человека, а также принципом единства экономического пространства России. Исчерпывающий перечень налогов и сборов всех уровней закрепляется федеральным законодательством. В соответствии с п. 5 ст. 12 НК РФ не могут устанавливаться региональные или местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные НК РФ.

В пункте 3 ст. 3 НК РФ предусмотрен *принцип экономической обоснованности установления налогов и сборов (принцип организационной простоты налоговой системы РФ)*, который имеет два самостоятельных аспекта.

Во-первых, собираемые государством и муниципальными образованиями по каждому отдельному налогу суммы должны превышать затраты на его сбор. Построение налоговой системы должно основываться на идее сокращения затрат по сбору обязательных платежей как для граждан, так и для государства и муниципальных образований. В результате простота и ясность механизма налогообложения, а также сложность уклонения от уплаты налогов способствуют поддержанию налоговой дисциплины, сокращению затрат на работу налоговых ведомств и налогоплательщиков.

Во-вторых, установление налогов и сборов не может быть произвольным, т. е. при установлении и введении налога или сбора должны учитываться экономические последствия подобного действия для бюджета соответствующего уровня, для определенной отрасли экономики, а также для конкретного налогоплательщика.

Вторую группу составляют следующие основные принципы построения системы налогов и сборов.

Принцип эффективности (нейтральности) системы налогов и сборов состоит в том, что осуществляемые в нормативных правовых актах изменения системы налогов и сборов должны соответствовать основным экономическим и правовым потребностям общества и государства. Эффективность системы налогов и сборов означает минимизацию искажающих влияний налогов и максимизацию их положительного эффекта.

Принцип подвижности (эластичности) системы налогов и сборов означает, что система налогов и сборов должна обладать способностью реагировать на изменения социально-экономической ситуации в обществе и при этом оказывать на нее позитивное влияние. Вследствие этого конкретный налог может быть также оперативно изменен в сторону уменьшения или увеличения налогового бремени в соответствии с объективными нуждами и возможностями государства. Подвижность налоговой системы проявляется и в регулярном заполнении правовых пробелов в законодательстве о налогах и сборах. Таким образом, подвижность означает постепенное внутреннее развитие налоговой системы государства, но не ее качественное реформирование.

Принцип оптимальности построения системы налогов и сборов заключается в том, что в основу ее формирования при осуществлении правотворческой деятельности должны быть положены следующие критерии: во-первых, соблюдение экономической значимости конкретных налогов и сборов для федерального, регионального или местного уровней; во-вторых, обеспечение необходимого и достаточного количества видов налогов и сборов для самостоятельного финансового обеспечения потребностей бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ. Результативности системы налогов и сборов способствует множественность налогов и сборов, составляющих ее структуру, так как установление

единого налога имеет массу финансовых, политических и этических недостатков.

Множественность налогов позволяет создать предпосылки для проведения гибкой налоговой политики государством, а также отразить разнообразие форм доходов с учетом всех сторон экономической деятельности налогоплательщиков. Кроме того, из принципа множественности следует эффект взаимодополняемости налогов, согласно которому искусственная оптимизация по одному налогу неизменно влечет за собой рост платежей по другому. Исключение составляет отмена неэффективных налогов, а также объединение в один налог платежей со сходным объектом (например, введение единого социального налога взамен четырех самостоятельных отчислений во внебюджетные фонды).

Построение системы налогов и сборов должно основываться на *принципе паритета (гармонизации) интересов государства и налогоплательщиков*, который базируется на идее сглаживания потенциальных противоречий между интересами государства и интересами налогоплательщиков. Это проявляется в том, что государство стремится получить как можно больше налоговых доходов, а налогоплательщики — как можно меньше уплатить налогов, поскольку заинтересованы использовать доходы на экономическое и социальное развитие. В этих условиях возникает потребность разработки способов сглаживания экономических противоречий. Суть этого принципа проявляется в необходимости установления оптимального (по возможности равного) соотношения между экономическими интересами государства и налогоплательщиков. Соблюдение данного принципа, т. е. вопрос об оптимальном сочетании частных и публичных интересов, лежит в основе дальнейшего совершенствования системы налогов и сборов и, соответственно, налогового законодательства в Российской Федерации.

В реальной налоговой политике встречаются проблемы в реализации принципов построения системы налогов и сборов. И если достаточно трудно вполне последовательно реализовать каждый принцип построения системы налогов и сборов в отдельности, то тем более трудно сделать это для всей их совокупности, поскольку некоторые принципы требуют несовпадающих условий. Например, принцип стабильности системы налогов и сборов противостоит принципу подвижности (эластичности) налоговой системы. С точки зрения организационной простоты косвенные налоги превосходят прямые, однако существенно уступают им в реализации принципа эффективности.

Применение принципов построения системы налогов и сборов к конкретному налогу или сбору представляет собой компромисс между частными и публичными интересами. Несмотря на теоретическую возможность достижения подобного компромисса, в реальной жизни реализация этой задачи трудновыполнима. Следовательно, необходимо именно императивное правовое регулирование в сфере налоговых отношений, не допускающее произвольного поведения всех субъектов налогового права.

В пределах всей системы налогов и сборов применение принципов выражается в том, что одни налоги и сборы полнее реализуют одни принципы, другие — иные принципы. Вместе же все налоги и сборы должны воплощать всю систему принципов.

4. Установление, введение и отмена налогов. Налоговая реформа. Регионы льготного налогообложения на территории России.

1. Налог — одно из основных проявлений государственного суверенитета страны. Именно возможность обложения налогом является выражением суверенитета и независимости государства наряду с установлением и защитой границ, чеканкой монеты, отправлением правосудия и т. д. Из всего этого следует, что налог устанавливается государством в одностороннем порядке без согласования с каждым налогоплательщиком по отдельности.

Следует отметить, что в ст. 1 Закона РСФСР «О референдуме РСФСР» от 16 октября 1990 г.¹ предусмотрено, что на всероссийский референдум не могут выноситься вопросы о налогах и бюджете. Фактически это означает запрет на решение вопросов о налогообложении через механизмы непосредственной демократии. Такое же положение закреплено в Конституциях некоторых европейских стран, например Италии.

Если на федеральном уровне проведение референдума по налоговым вопросам не предусмотрено, то по вопросам установления местных налогов, согласно ст. 22 Закона Российской Федерации от 28 августа 1995 г. «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»², локальный референдум проводиться может.

2. Фактическому взиманию с налогоплательщика любого налогового платежа обязательно предшествуют две последовательные и взаимосвязанные законодательные процедуры, посредством которых обуславливается сама юридическая возможность обложения лица налогом. К сожалению, данный аспект не нашел своего отражения и исследования практически ни в одном учебнике о налогах. Однако роль и значение процедур *установления* налога и *введения* налога нельзя недооценивать.

Установление налога — первичное нормотворческое действие, принятие нормативного акта, посредством которого конкретный налоговый платеж определяется как таковой и находит свое место в действующей налоговой системе государства. Это своего рода законодательное провозглашение, юридическое «создание» налога как обязательного платежа. Установление налога непосредственно предусматривает возможность *введения* налога на соответствующей территории в рамках всей страны или только региона.

Введение налога — вторичное нормотворческое действие, принятие соответствующего нормативного акта, подробно регламентирующего условия, порядок и процедуру фактического взимания того или иного налога в бюджет. При введении налога должны быть определены существенные элементы налоговых обязательств.

Иными словами, для того чтобы конкретный налоговый платеж мог быть фактически внесен налогоплательщиком или взыскан с него, сначала его нужно *установить* (т. е. предусмотреть возможность его взимания), а уже затем *ввести*, т. е. определить как он будет взиматься и определить существенные элементы налогового обязательства.

О наличии двух этих этапов, предшествующих реальному взиманию налога, свидетельствует положение ч. 2 ст. 2 Закона об основах налоговой системы, согласно которому взимание налогов, образующих налоговую систему, осуществляется *в установленном порядке*. Кроме того, согласно п. 1 ст. 11 этого закона, в целях определения обязанностей налогоплательщика законодательные акты *устанавливают* и определяют необходимые элементы налога.

3. Впервые о проблеме разграничения процедур установления и введения налогов было сказано в Постановлении Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. «О проверке

конституционности положений абзаца второго п. 2 ст. 18 и 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».³

Как указано в этом постановлении, федеральный законодатель устанавливает федеральные налоги и сборы, самостоятельно определяет не только их перечень, но и все элементы налоговых обязательств (устанавливает налог). Применительно к субъектам Российской Федерации и органам местного самоуправления понятие «установление налогов и сборов» имеет иной юридический смысл, а именно — введение налога. Установление налога субъектом Российской Федерации означает его право самостоятельно 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.

Количество введенных и установленных налогов, как правило, не совпадает, но в любом случае число введенных налогов не может превышать число установленных налогов, так как неустановленные налоги не могут быть введены.

По некоторым оценкам, налоговая система России перегружена большим количеством налогов. Так, по мнению С. Шаталова, в настоящий момент в нашей стране взимается более 100 разновидностей налоговых платежей⁴ (по другим данным более 200). Между тем гл. II Закона об основах налоговой системы устанавливает (предусматривает возможность введения) на территории России немногим более 50 налогов. С 1994 года взимается транспортный налог — итого 51 налог и сбор. Причем из 21 федерального налога в настоящий момент фактически взимается 18 (остальные не взимаются), а из 25 местных налогов, например, на территории Свердловской области взимается только 11. Таким образом, с учетом региональных налогов (их 4) в России со среднего налогоплательщика может взиматься немногим более 30 налоговых платежей. Из этих налогов более половины носят сугубо отраслевой характер и большинства предприятий и граждан почти не касаются (акцизы, государственные и таможенные пошлины, налог на операции с ценными бумагами, сбор за использование наименования «Россия», ресурсные платежи и т. д.). Примерами установленных, но не введенных налогов служат налог на доходы предприятий, гербовый сбор, налог на доходы банков, биржевой налог и т. д.

4. Установление и введение налогов осуществляются по строго определенной процедуре. Так, статьей 1 Закона об основах налоговой системы предусмотрено, что *установление и отмена налогов, сборов, пошлин и других налоговых платежей, а также льгот их плательщикам осуществляются Верховным Советом Российской Федерации и другими органами государственной власти.*

С учетом произошедших изменений в системе государственных органов и органов местного самоуправления можно сделать однозначный вывод о том, что правотворческой компетенцией в налоговой сфере наделены только Федеральное Собрание, законодательные органы субъектов федерации, а также представительные органы местного самоуправления. Главы администраций субъектов федерации и главы органов местного самоуправления вправе вводить налоги, если соответствующие полномочия были предоставлены (делегированы) им компетентными органами.

В плане установления региональных налогов довольно показательное дело, рассмотренное Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ в порядке надзора (Постановление от 24 октября 1995 г. № 4694/ 95). Распоряжение налоговой инспекции о взыскании недоимки по налогу и пени было признано по иску предприятия арбитражным судом I инстанции незаконным, поскольку основывалось на акте областной администрации, изменившем ставку федерального налога, в то время как, по мнению истца, подобной компетенцией обладают только представительные органы государственной власти. Вынося решение, арбитражный суд сослался на Положение «Об основных началах организации государственной власти в субъектах Российской Федерации», утвержденное Указом Президента РФ от 22 октября 1993 г. № 1723, в соответствии с которым право вводить региональные налоги предоставлено исключительно представительному (законодательному) органу.

Однако, высшей судебной инстанцией решение нижестоящего суда было отменено и дело направлено на новое рассмотрение для дополнительного исследования вопроса о полномочиях администрации области на установление местных налогов и сборов, поскольку судом не было учтено, что, согласно Указу Президента Российской Федерации от 9 октября 1993 г. № 1617, функции представительных органов до их избрания и начала работы временно осуществляет администрация.

5. В соответствии с подп. «и» ст. 72 Конституции России общие принципы налогообложения и сборов относятся к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов и устанавливаются, согласно ст. 75 Конституции России, федеральным законом (именно законом, а не подзаконными актами).

Нормативные акты субъектов федерации по вопросам налогообложения должны приниматься на основе федеральных законов. Как следует из ч. 5 ст. 76 Конституции, в случае противоречия закона субъекта федерации федеральному закону должны применяться положения федерального закона.

6. Принятие федеральных налоговых законов, система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, а также установление федеральных налогов и сборов относятся к компетенции Федерального Собрания Российской Федерации.

Принятие налогового закона происходит в следующем порядке:

1) Законопроект об установлении или введении того или иного налога, а также о внесении изменений и дополнений в нормативный акт по налогообложению вносится на рассмотрение в Государственную Думу. В соответствии с п. 3 ст. 104 Конституции данный проект может быть внесен в Думу только при наличии заключения Правительства Российской Федерации.

2) Федеральный закон считается принятым, если за него проголосовало большинство депутатов Государственной Думы.

3) В течение пяти дней принятый закон передается в Совет Федерации для одобрения. Если закон не будет одобрен Советом Федерации, может быть образована согласительная комиссия для устранения возникших разногласий. Несогласие Совета федерации также может быть преодолено путем повторного голосования (двумя третями голосов от общего числа депутатов Государственной Думы).

4) После одобрения федерального закона членами Совета Федерации закон в течение пяти дней направляется Президенту для подписания и опубликования. Президент в течение четырнадцати дней должен одобрить закон или отказать в его одобрении (наложить вето) и вернуть закон на повторное рассмотрение. Президентское вето может быть преодолено Федеральным Собранием, если за принятие закона проголосует две , трети депутатов обеих палат парламента.

5) Принятый и утвержденный закон должен быть опубликован в течение семи дней со дня принятия в официальном издании российского парламента — «Российской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации» и вступает в силу, по общему правилу, по истечении десяти дней после официального опубликования.

Особо следует отметить, что Конституция не устанавливает принципа «разных налогов», поскольку этот вопрос отнесен Конституцией к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов и должен разрешаться на основе федерального закона.

7. Отмена налога есть прекращение взимания налога на основании принятия соответствующего нормативного акта. Отмена налога происходит в результате:

- а) отмены действия того или иного налогового закона (например, прекращения действия законов о налогообложении доходов банков и о налогообложении доходов от страховой деятельности, согласно Указу Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г.);
- б) отмены взимания того или иного налога (согласно ст. 2 Федерального закона от 23 февраля 1995 г., с 1 января 1996 года был отменен специальный налог с организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства Российской Федерации⁸);
- в) истечения срока действия нормативного акта, которым был введен тот или иной налог; г) проведения налоговой реформы.

В качестве особого, экстраординарного способа прекращения взимания налога можно назвать признание нормативного акта, установившего налог, неконституционным и, как следствие, утратившим силу. Подобный прецедент был создан Постановлением Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 года.⁹

7. *Налоговая реформа* представляет собой принципиальное и качественное изменение действующей налоговой системы.

Статьей 26 Закона об основах налоговой системы установлено, что налоговая система действует вплоть до ее изменения путем налоговой реформы. Порядок проведения налоговой реформы установлен ст. 23 Закона РСФСР от 10 октября 1991 г. «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР»¹⁰.

Предложение о проведении налоговой реформы может быть внесено Правительством при рассмотрении парламентом вопроса о санкционировании бюджетных расходов в случае отклонения основных характеристик проекта бюджета. Рассмотрение предложений о налоговой реформе должно быть начато не позднее чем за три с половиной месяца до начала очередного финансового года и закончено к моменту утверждения закона 198

Понятие налоговой системы. Налоговая система РФ

Российской Федерации о федеральном бюджете. До принятия и введения в действие нового закона о налоговой системе или об отдельных налогах, взносах, обязательных платежах продолжает действовать прежняя налоговая система.

Предложения по налоговой реформе, вызванные другими обстоятельствами и причинами, могут вноситься Президентом Российской Федерации, Правительством Российской Федерации и комитетами парламента не позднее чем за три с половиной месяца до начала соответствующего финансового года.

Регионы льготного налогообложения на территории России

1. Неотъемлемой частью российской налоговой системы являются определенные территории (зоны), на которых действует специальный режим налогообложения. Этот режим, как правило, по некоторым элементам отличается от общеустановленного, действующего на всей территории страны.

При этом необходимо различать действительно *регионы льготного налогообложения*, установленные федеральным налоговым законодательством, а также *регионы, которые считаются таковыми «на местном уровне*, хотя на самом деле никакого особого режима налогообложения там специально не создавалось.

В первом случае речь идет о регионах, в которых специальными нормативными актами федерального уровня установлены те или иные налоговые или таможенные льготы, которые не действуют в других регионах (например в Центре международного бизнеса «Ингушетия», в особой экономической зоне Приморского края в г. Находке, зоне свободного предпринимательства в Санкт-Петербурге, особой экономической зоне в Калининградской области, зоне свободной торговли «Шереметьево» и т. д.).

Во втором случае речь идет о своего рода *квазиофшорах*, которые *регионами льготного налогообложения* можно назвать только условно.

2. Те или иные территории принято считать «российскими офшорами» в результате осуществления региональными (местными) органами власти своеобразной налоговой политики, заключающейся в полном отказе от регионального и местного налогообложения или осуществлении его на самом минимальном уровне. Дело в том, что региональные и местные налоги составляют значительную долю в удельном весе налогового бремени российских предприятий-налогоплательщиков. Поэтому в результате снижения уровня местного налогообложения или его полной ликвидации налоговое бремя вышеуказанных плательщиков существенно снижается.

На уровне субъектов федерации (а также отчасти и на местном уровне) возможность для создания более выгодного режима налогового обложения предопределяется:

- правом вводить (или не вводить) по своему усмотрению некоторые налоги, предусмотренные в ст. 20, 21 Закона об основах налоговой системы;
- правом устанавливать в определенных случаях ставки по федеральным налогам, в основном по налогу на прибыль, в отношении которого субъекты федерации полномочны устанавливать ставку в размере до 22%, а также по налогу на пользователей автомобильных дорог;
- правом субъектов федерации предоставлять налоговые льготы в пределах средств, зачисляемых в их бюджеты (ст. 1 Закона об основах налоговой системы).

Кроме того, налоговая политика регионов до 1 января 1997 года определялась правом устанавливать и вводить дополнительные налоги и сборы.

Крупнейшей и наиболее известной из российских квазиофшоров является *зона льготного налогообложения «Калмыкия»*.

В основу действия этой зоны был положен традиционный принцип построения иностранных офшорных зон. Калмыкия как субъект Российской Федерации, воспользовавшись своими полномочиями в сфере налогообложения, отменила региональные и местные налоги и установила максимальные льготы по федеральным налогам. Все фискальные обязательства предприятий, зарегистрированных в Калмыкии, сводятся к ежегодной уплате суммы в размере 6800 долл. США. Это повлекло за собой увеличение числа предприятий-налогоплательщиков за счет предприятий, фактически действующих в других регионах страны. За три года в Калмыкии было зарегистрировано более трех тысяч «офшорных» предприятий, что позволило республике получить значительный экономический эффект в виде увеличения бюджетных доходов и усиления деловой активности в регионе.

Другой зоной льготного налогообложения считается *эко-лого-экономический регион (ЭЭР) «Алтай»*, где полностью отсутствуют местные налоги, а налог на прибыль ограничен только федеральной ставкой в размере 13%. Все налоговые платежи ограничены для предприятий ежегодным взносом в размере 3000 долл. США. Несмотря на относительную удаленность от индустриальных и финансовых центров и короткий срок действия, в ЭЭР «Алтай» зарегистрировано несколько сотен предприятий.

Следует отметить, что еще на нескольких территориях России сделаны попытки создания аналогичных зон, которые еще не получили широкого распространения, в частности в Дагестане, в Кабардино-Балкарии, в Агинском Бурятском автономном округе, в Карачаево-Черкессии, в Северной Осетии и др.

Условность названия вышеуказанных территорий в качестве «офшоров» вызвана тем, что абсолютно каждый регион обладает потенциальными возможностями по введению режима «налогового благоприятствования», поэтому практически вся территория России, по воле региональных властей, может стать налогово-льготной и благоприятной.

3. Что касается регионов льготного налогообложения, установленных федеральным налоговым законодательством, то в данном случае необходимо отметить, что основной налоговый закон России — Закон об основах налоговой системы — не предусматривает возможность существования особых налоговых регионов на территории России. Регионы (зоны) с льготным налогообложением предусмотрены только в гл. 12 Таможенного кодекса РФ.

В этой связи, говоря о правовом регулировании создания и деятельности регионов с особым налоговым статусом, необходимо отметить, что создаются они, как правило, в рамках зон свободного предпринимательства. Однако, несмотря на то что самый первый документ, посвященный экономическим зонам, — Постановление Верховного Совета РСФСР № 106-1 «О создании зон свободного предпринимательства» — был принят еще 14 июля 1990 года, в России в настоящее время нет достаточной правовой базы для их образования и функционирования.

Кроме того. Указ Президента РФ от 4 июня 1992 г. № 548 «О некоторых мерах по развитию свободных экономических зон (СЭЗ) на территории Российской Федерации» и распоряжение Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. № 1922-р предписывали соответствующим

ведомствам разработать и внести в Правительство проект Федерального закона «О свободных экономических зонах», который определил бы общие принципы и порядок создания и деятельности зон с особым экономическим статусом. Однако на сегодняшний день такой закон не принят. Таким образом, на федеральном уровне законодательное регулирование деятельности экономических зон практически отсутствует, что создает значительные препятствия для полноценного функционирования данных регионов. По мнению И. Павлова, трудное развитие законодательства о зонах с особым экономическим статусом объясняется тем, что предоставление налоговых льгот всегда затрагивает интересы федерального бюджета, который испытывает серьезный дефицит. Можно сказать, что в настоящее время создание налогово-благоприятных регионов носит *стихийный* характер. Однако основной принцип их создания был сформулирован в ведомственных документах Госналогслужбы РФ и Министерства финансов РФ. Как было указано в совместном письме Госналогслужбы РФ и Министерства финансов РФ от 29 июня 1993 г. и 25 июня 1993 г. № НП-4-06/93н, № 04-06-01 «О налогообложении предприятий, расположенных в свободных экономических зонах»⁶, применение налоговых льгот, не предусмотренных действующим налоговым законодательством, для предприятий-резидентов, находящихся в свободных экономических зонах, является неправомерным. Такое же положение было изложено в письме Госналогслужбы РФ от 19 июля 1993 г. № ЮУ-б-06/235 «О налогообложении предприятий в свободных экономических зонах». Вышеуказанное положение обусловлено тем, что Законом об основах налоговой системы право устанавливать льготы плательщикам налогов предоставлено исключительно парламенту страны. Постановлением Верховного Совета РФ от 10 июля 1992 г. «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации» предусмотрено, что льготы по федеральным налогам вводятся путем внесения изменений и дополнений в действующий законодательный акт по конкретному налогу. Статьей 23 Закона РСФСР от 10 октября 1991 г. «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» было запрещено предоставление налоговых льгот, не предусмотренных налоговым законодательством. Поэтому создание и функционирование зон свободного предпринимательства с особыми налоговыми режимами возможно только путем издания специальных федеральных законов.

4. В зависимости от цели и порядка создания регионов с льготным режимом налогообложения можно выделить:

— территориально-льготные налоговые режимы, созданные в рамках свободной экономической зоны, в которой некоторые налоговые послабления существуют наряду с другими экономическими преимуществами (Калининградская область, СЭЗ «Находка», СЭЗ «Даурия» и др.);

— особые территории с ярко выраженными налоговыми льготами для российских предприятий или только для иностранных предприятий (Центр международного бизнеса «Ингушетия», зона свободной торговли «Шереметьево» и т. д.).

В то же время в связи с отсутствием унифицированного законодательства о свободных экономических зонах и территориях льготного налогообложения их терминологическое название чрезвычайно широко. В частности, можно выделить:

— Центр международного бизнеса (ЦМБ «Ингушетия»);

- Особые экономические зоны (ОЭЗ в Калининградской области);
- свободные экономические зоны (СЭЗ «Находка», СЭЗ «Сахалин», СЭЗ «Даурия»);
- зону свободного предпринимательства (ЗСП г. Санкт-Петербурга);
- зону экономического благоприятствования (ЗЭБ «Ингушетия» до 1 января 1997 года);
- регион интенсивного экономического развития (РИЭР «Осетия»);
- зону свободной торговли (ЗСТ «Шереметьево»);
- свободные таможенные зоны («Московский Франко-порт», «Московский Франко-порт Терминал», СТЗ на территории Республики Дагестан и т. д.).

Однако общим признаком всех этих регионов непосредственно выступает режим территориального льготного налогообложения для налогоплательщиков — юридических лиц. Необходимо отметить, что предоставление территориальных налоговых льгот физическим лицам-налогоплательщикам практика функционирования подобных образований не знает.

5. Характеризуя российские регионы льготного налогообложения, следует отметить, что все механизмы и способы, применяемые при их создании, существенно различаются. В этой связи представляется необходимым рассмотреть и дать характеристику основным зонам, функционирующим в настоящий момент на территории России.

Центр международного бизнеса «Ингушетия» создан в соответствии с Федеральным законом от 30 января 1996 г. «О Центре международного бизнеса «Ингушетия» в административных границах г. Назрани. На территории этого центра вводится особый налоговый, валютный и административный режим, по которому исключительно нерезиденты России имеют право в упрощенном порядке зарегистрировать так называемую *компанию международного бизнеса* с правом использования льготного режима налогообложения и валютного контроля. При этом данная компания не имеет права вести коммерческую деятельность на территории России (включая территорию самого Центра международного бизнеса), кроме совершения сделок, необходимых для организации и обеспечения деятельности офиса компании. В соответствии со ст. 28 Закона на территории Центра международного бизнеса «Ингушетия» компаниям международного бизнеса предоставляется льгота в виде полного освобождения от уплаты всех налогов Российской Федерации, за исключением регистрационного и годового сборов.

Таким образом, впервые на территории России появилась зона международного значения, которая несет в себе многие классические признаки иностранных *офшорных зон*, что должно способствовать притоку иностранного капитала на территорию Ингушетии.

Особая экономическая зона в Калининградской области была создана на основе Договора о разграничении предметов ведения и полномочий между органами государственной власти Российской Федерации и органами власти Калининградской области, а также в соответствии с Федеральным законом от 22 января 1996 г. № 13-ФЗ «Об особой экономической зоне в Калининградской области».

Названными документами предполагалось ввести на территории Калининградской области таможенные льготы в виде освобождения от таможенных пошлин и других платежей за некоторые товары, а также налоговые льготы в соответствии с действующим российским налоговым законодательством и законодательством Калининградской области.

Согласно ст. 8 Закона, установлено также, что налог на добавленную стоимость с выручки от оказания транспортных услуг, услуг по погрузке, разгрузке, перегрузке и хранению при перевозке и перевалке товаров из Особой экономической зоны на остальную часть таможенной территории Российской Федерации и с остальной части таможенной территории Российской Федерации в Особую экономическую зону не взимается.

Свободная экономическая зона «Находка» является одной из первых территорий подобного профиля, учрежденная на основании Постановления Верховного Совета РСФСР от 24 октября 1990 г. «О создании в Приморском крае в районе г. Находка свободной экономической зоны»¹⁰ и Постановления Совета Министров РСФСР от 23 ноября 1990 г. № 540, утвердившего Положение о свободной экономической зоне в районе г. Находки Приморского края". Так, в г. Находке и в Партизанском районе Приморского края была создана территория с льготным налоговым и таможенным режимом и упрощенным порядком осуществления экспортно-импортных операций. В основном налоговые льготы по налогу на прибыль коснулись предприятий с иностранными инвестициями, доля иностранного участника в уставном фонде которых составляет более 30%. Таким предприятиям, в частности, было предоставлено полное освобождение от выплаты налогов на прибыль и на вывозимую за рубеж часть прибыли на срок пять лет после получения объявленной прибыли, а также освобождение от налогообложения реинвестируемой на территории СЭЗ «Находка» части прибыли в развитие социальной сферы и формирование инфраструктурных объектов зоны и др.

Интересно отметить, что СЭЗ «Находка» постоянно развивается; так. Указом Президента России от 9 марта 1996 г. № 345 «О некоторых мерах по стимулированию инвестиционной деятельности в СЭЗ «Находка» на территории зоны предусмотрено создание российско-корейского индустриального комплекса с предоставлением широких налоговых и таможенных льгот для российских и иностранных юридических лиц, осуществляющих в нем производственную деятельность.

Свободная экономическая зона «Сахалин» была образована в соответствии с Постановлением Президиума Верховного Совета РСФСР от 27 мая 1991 г. «О создании свободной экономической зоны «Сахалин» и Постановлением Совета Министров РСФСР от 26 июня 1991 г. № 359 «О первоочередных мерах по развитию свободной экономической зоны «Сахалин» (СЭЗ «Са-халин»)), которое утвердило соответствующее Положение о свободной экономической зоне «Сахалин» (СЭЗ «Сахалин»).

В соответствии с п. 18 Положения налог на прибыль предприятий — резидентов СЭЗ «Сахалин» не может превышать 30%. Для предприятий с иностранными инвестициями, в уставном фонде которых доля иностранного участника составляет более 30%, налог не может превышать 10%. Для иностранных предприятий, занимающихся добычей полезных ископаемых, рыболовством и рыбообработкой, налог составляет не более 20%.

Свободная экономическая зона «Даурия» была создана на основе Постановления Совета Министров РСФСР от 25 сентября 1991 г. № 497 «О первоочередных мерах по развитию свободных экономических зон в Калининградской и Читинской областях», которое утвердило Положение о свободной экономической зоне в Читинской области (СЭЗ «Даурия»). Однако налоговые и таможенные льготы, предоставленные предприятиям,

зарегистрированным в этой зоне, были отменены Постановлением Правительства России от 13 октября 1995 г. № 1009 «О внесении изменений и признании утратившими силу некоторых решений Правительства Российской Федерации»¹³ в связи с дефицитом федерального бюджета.

Зона свободного предпринимательства г. Санкт-Петербурга была создана в соответствии с Постановлением Совета Министров РСФСР от 11 июня 1991 г. № 328 «О первоочередных мерах по развитию зоны свободного предпринимательства г. Ленинграда (ЛЗСП), принятого в исполнение распоряжения Председателя Верховного Совета РСФСР от 12 мая 1991 г. «О хозяйственно-правовом статусе зон свободного предпринимательства г. Ленинграда и г. Выборга Ленинградской области». В соответствии с этими актами для предприятий-резидентов и нерезидентов предусматривались некоторые таможенные и налоговые льготы, в частности налог на прибыль предприятий — резидентов ЛЗСП в первые пять лет функционирования ЛЗСП не мог превышать 30%. Для расположенных в ЛЗСП предприятий с иностранными инвестициями, валютный вклад которых в уставной капитал составлял более 30%, были установлены льготы по налогу на прибыль, ставка которого была не выше 20%, за исключением части прибыли, переводимой за границу, и др.

Зона экономического благоприятствования «Ингушетия» до 1997 года являлась самым большим и известным регионом льготного налогообложения в России. Создана она была, в большей части по политическим мотивам и в порядке эксперимента, на основании Постановления Правительства РФ от 19 июня 1994 г. № 740 «О зоне экономического благоприятствования на территории Ингушской Республики».

Это постановление предусматривало функционирование зоны в течение одного года и допускало регистрацию предприятий в количестве не более пятнадцати тысяч. В дальнейшем срок функционирования зоны «Ингушетия» был продлен до 1997 года. Основой для создания ЗЭБ льготного налогообложения стала бюджетная ссуда, предоставленная Правительством России Совету Министров Ингушской Республики за счет налогов, которые подлежали перечислению в федеральный бюджет. В счет бюджетной ссуды Совет Министров Ингушской Республики освободил вновь зарегистрированные предприятия от части налогов, зачисляемых в федеральный бюджет, и от части налогов, подлежащих поступлению в бюджет Ингушетии. Предприятия, зарегистрированные в зоне, уплачивали ежегодный фиксированный взнос в размере 3953 долл. США. За три года существования ЗЭБ «Ингушетия» на ее территории было зарегистрировано более пяти тысяч предприятий, а ежегодный бюджетный доход Республики Ингушетия составил около 20 млн. долл. США. С 1997 года на территории Республики сохраняется льготный налоговый режим за счет отмены местных налогов.

Регион интенсивного экономического развития «Осетия» был образован в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 11 июня 1996 г. № 701 «О создании региона интенсивного экономического развития «Осетия», принятого в исполнение Указа Президента РФ от 7 октября 1994 г. № 1986 «О государственной поддержке социально-экономического развития Республики Северная Осетия до 2000 года». Так, в административно-территориальных границах Республики Северная Осетия — Алания был создан регион интенсивного экономического развития «Осетия» сроком действия до 1 января 2000 года.

Схема создания региона «Осетия» была построена по аналогии с ЗЭБ «Ингушетия», однако по ряду причин интенсивного развития данной зоны не получилось.

Зона свободной торговли «Шереметьево» была создана на основании Указа Президента РФ от 10 декабря 1992 г. № 1572 «О создании зоны свободной торговли «Шереметьево»¹⁸.

Свободная таможенная зона — это таможенный режим, при котором иностранные товары размещаются и используются в соответствующих территориальных границах без взимания таможенных пошлин и налогов, а также без применения мер экономической политики. На территории зоны свободной торговли «Шереметьево» предусмотрено освобождение в соответствующих случаях от уплаты таможенных пошлин, НДС, а также имеются льготы по налогу на прибыль.

Указом Президента РФ от 3 июня 1993 г. № 847 в г. Москве были созданы *свободные таможенные зоны* «Московский Франко-порт» (аэропорт «Внуково») и «Франко-порт Терминал» (Западный речной порт) с широкими таможенными льготами. Подобные таможенные зоны созданы также в Республике Дагестан (распоряжение Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. № 1922-р) и в Ульяновской области в районе аэродрома Ульяновск-Восточный (распоряжение Правительства РФ от 16 января 1996 г. № 57-р).

1.3 Лекция №3 (2 часа).

Тема: «Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов»

1.3.1 Вопросы лекции:

1. Основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога и сбора.
2. Порядок исчисления налога.
3. Порядок исполнения обязанности по уплате налога или сбора.

1.3.2 Краткое содержание вопросов:

1. Основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога и сбора.

Налоговая обязанность представляет одну из важнейших категорий налогового права, относительно которой складывается большинство налоговых правоотношений.

Налоговый кодекс РФ рассматривает налоговую обязанность в качестве модели, некоего образца правомерного поведения лиц, обязанных уплачивать и сборы. Вместе с тем законодательное закрепление состава юридических фактов, лежащих в основе возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога (сбора), а также механизма исполнения данной обязанности, придает налогообложению «прозрачность», позволяющую обязанным лицам четко видеть границы своего правового статуса в имущественных отношениях с государством.

В отличие от Закона РФ об основах налоговой системы НК РФ выделяет из общей совокупности обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) исполнение обязанности по уплате налогов и сборов в отдельную главу. Тем самым законодатель учел недостатки предыдущих нормативных актов и дал возможность рассматривать налоговую обязанность в двух аспектах: широком и узком.

Налоговая обязанность в широком аспекте включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных ст. 23 НК РФ.

Налоговая обязанность в узком аспекте представляет часть налоговых обязанностей налогоплательщика и является реализацией конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов. Исполнение налоговой обязанности является первоочередной обязанностью по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика и определяет развитие иных налоговых правоотношений. Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т. д.

Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога или сбора. Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы-требования государства об уплате соответствующих налогов или сборов. Однако механизм реализации исполнения налоговой обязанности допускает и элементы диспозитивности, разрешая, в частности, договорные процедуры между налогоплательщиком и уполномоченным органом государства.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным нормативным правовым актом о налогах и сборах. Данное положение имеет два значения. Во-первых, по отношению к исполнению налоговой обязанности закрепляет принцип дозволенного поведения. Налоговый кодекс РФ закрепляет расширительный подход к рамкам поведения налогоплательщика, согласно которому законными считаются только действия, прямо предписанные законодательством о налогах и сборах. Во-вторых, обеспечивает налогоплательщику гарантии соблюдения его прав со стороны налоговых органов, поскольку основания возникновения, изменения и прекращения налоговых обязанностей выступают объектом налогового контроля. Следовательно, налоговые органы могут контролировать какие-либо действия только в пределах дозволенного налоговым законодательством.

Первичным элементом налоговой обязанности является момент, с которого данная обязанность начинает существовать. Налоговое законодательство связывает обязанность уплаты налога с моментом возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора. Фактически налоговая обязанность устанавливается по каждому виду налога, поскольку для каждого налога или сбора момент возникновения обязанности по уплате налога и сроки ее реализации определяются по-разному.

Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно на основании налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Следовательно, основанием возникновения налоговой обязанности служит налоговая база. Не являются основаниями возникновения налоговой обязанности финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика или даже сам объект налогообложения. Ведение финансово-хозяйственной деятельности или приобретение объекта налогообложения выступает основанием для возникновения обязанности по *исчислению* суммы соответствующего налога, но пока еще не по ее уплате. Уплате будет подлежать сумма, оставшаяся от объекта налогообложения после применения необходимых вычетов и налоговых льгот.

Относительно некоторых налогов юридический факт, лежащий в основе обязанности по уплате этих налогов, состоит не только из материальных, но и из процессуальных обстоятельств. Так, в случаях, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет плательщику налоговое уведомление. К подобным налогам, в частности, относятся налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на доходы физических лиц. Правоотношения по уплате подобных налогов возникают на основании фактического состава (сложного юридического факта), составными частями которого выступают налоговая база и нормативный акт налогового органа. Необходимость наличия сложного юридического факта всегда указывается в гипотезе налогового закона. Исполнение налоговой обязанности четко определено временными рамками. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение срока уплаты налога допускается только по правилам, установленным НК РФ. При уплате налогов со сложным юридическим составом (т. е. когда расчет налоговой базы производится налоговым органом) налоговая обязанность возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Нарушение срока уплаты налога влечет начисление пени.

Срок уплаты налога является одним из обязательных элементов закона о налоге и должен быть определен по каждому налогу или сбору. Вместе с тем в определенных случаях налоговые органы имеют право изменять сроки уплаты налогов, но только в порядке, предусмотренном НК РФ. Например, при создании, ликвидации или реорганизации организации в отношении тех налогов, по которым налоговый период составляет календарный месяц или квартал, возможно изменение сроков уплаты налогов по согласованию с налоговым органом.

Исполнение налоговой обязанности не всегда возможно осуществить в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах. В целях недопущения нарушения налогового законодательства в части образования налоговой недоимки подп. 4 п. 1 ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит. Механизм реализации данного положения представляет изменение срока исполнения налоговой обязанности и регулируется гл. 9 НК РФ.

Изменение срока исполнения налоговой обязанности — это перенос срока уплаты налога, сбора или пени на более поздний срок на условиях, устанавливаемых налоговым законодательством.

В правоотношениях по изменению срока исполнения налоговой обязанности участвуют три стороны: финансовые государственные или муниципальные органы общей компетенции, налоговые органы, а также налогоплательщик, претендующий на изменение срока уплаты налога, сбора или пени (заинтересованное лицо).

В соответствии с принципами налогового федерализма и самостоятельности органов местного самоуправления существует разграничение налоговой компетенции между территориальными органами государства и муниципальных образований относительно принятия решений об изменении срока уплаты налога или сбора.

По общему правилу решение вопросов изменения сроков исполнения налоговой обязанности по федеральным налогам входит в компетенцию Министерства финансов РФ. Относительно изменения сроков уплаты региональных или местных налогов решения принимаются соответствующими финансовыми органами субъекта РФ или муниципального образования. Учитывая специфику уплаты налоговых платежей при перемещении товаров через границу Российской Федерации, право изменения сроков исполнения налоговой обязанности относительно этих налогов, сборов или причитающейся пени принадлежит Государственному таможенному комитету РФ или уполномоченным им таможенным органам.

Особенности взимания государственной пошлины обусловили и порядок изменения сроков по ее уплате. Органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты государственной пошлины, являются уполномоченные органы, осуществляющие контроль за платежом данного вида.

Правом изменения срока исполнения налоговой обязанности по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, обладают органы соответствующих внебюджетных фондов.

Второй стороной в правоотношениях относительно изменения срока исполнения налоговой обязанности выступает налогоплательщик. Законодательство о налогах и сборах не устанавливает каких-либо ограничений по видам налогов, применительно к которым возможно изменение сроков их уплаты. Вместе с тем НК РФ определяются обстоятельства, наличие хотя бы одного из которых исключает изменение срока уплаты налога. Срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица:

- возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется изменением срока исполнения налоговой обязанности для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

Также исключается возможность изменения срока исполнения налоговой обязанности, если налогоплательщик уклоняется от обеспечения отсрочки или рассрочки по уплате налога, т. е. не предоставляет в залог свое имущество или поручительство третьего лица.

Срок исполнения налоговой обязанности может быть изменен относительно всей суммы причитающегося налога либо только ее части. Изменение срока уплаты налога не означает отмену существующей или возникновение новой налоговой обязанности налогоплательщика. Однако выполнение налоговой обязанности в более поздние сроки образует сумму задолженности фискальнообязанного лица перед бюджетом (внебюджетным фондом), поэтому на неуплаченную сумму налога начисляются проценты по ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Тем самым перенос срока исполнения налоговой обязанности фактически означает представление возмездного кредита со стороны государства налогоплательщику за счет средств того бюджета или внебюджетного фонда, в доход которого должны были поступить неуплаченные вовремя налоги.

Возмездность (платность) изменения срока уплаты налогов исключается в тех случаях, когда своевременному исполнению налоговой обязанности препятствовали обстоятельства непреодолимой силы либо у государства (муниципального образования) имеется финансовый долг перед налогоплательщиком в виде задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Предоставление возможности изменения срока исполнения налоговой обязанности способствует сохранению финансового равновесия фискальнообязанного лица, но вместе с тем создает угрозу для государства (муниципального образования) неполучения либо недополучения суммы причитающихся налоговых платежей. В качестве гарантии своевременного погашения фискальной задолженности перед бюджетом или внебюджетным фондом налоговым законодательством предусмотрены *способы обеспечения изменения срока уплаты налога* в виде залога имущества или поручительства.

Формой изменения срока уплаты налога или сбора может быть отсрочка, рассрочка, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит. Какие-либо иные способы, предоставляющие налогоплательщику возможность более поздней уплаты налогов, сборов или пеней, налоговым законодательством не предусмотрены и, следовательно, не подлежат применению.

Отсрочка по уплате налога представляет собой изменение срока исполнения налоговой обязанности с единовременным погашением налогоплательщиком суммы задолженности.

Рассрочка по уплате налога заключается в предоставлении налогоплательщику возможности изменить срок исполнения налоговой обязанности с последующей поэтапной уплатой суммы задолженности. Погашение налоговой задолженности посредством рассрочки платежа осуществляется частями с установленной периодичностью, но в любом случае срок погашения последней суммы части налога не должен превышать шести месяцев.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года.

Отсрочка или рассрочка уплаты налога может быть предоставлена по одному или нескольким видам обязательных платежей на срок не менее одного, но не более шести месяцев. Течение

срока изменения исполнения налоговой обязанности начинается с момента наступления общего срока уплаты налога.

Отсрочка или рассрочка уплаты налога, а также налоговый кредит предоставляются на основании письменного заявления заинтересованного лица. Подобное заявление составляется в двух экземплярах, один из которых подается в соответствующий уполномоченный государственный (муниципальный) орган, а второй в 10-дневный срок направляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика.

Перенос срока исполнения налоговой обязанности в форме отсрочки или рассрочки, а также налогового кредита возможен при наличии одного из обстоятельств, указанных в ст. 64 НК РФ. В зависимости от императивности для уполномоченного органа обстоятельства, являющиеся основаниями для изменения срока уплаты налога, подразделяются на подлежащие:

1) *безусловному учету, т. е.* при их наличии уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке уплаты налога. Такими основаниями служат: а) причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иные обстоятельства непреодолимой силы; б) задержки налогоплательщику финансирования из бюджета или ..оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Единственным ограничением изменения срока исполнения налоговой обязанности при наличии данных обстоятельств является сумма причиненного заинтересованному лицу ущерба, сумма бюджетного недофинансирования либо сумма неоплаты государственного заказа; в пределах названных сумм отсрочка или рассрочка уплаты налога предоставляется в обязательном порядке;

2) *учету по усмотрению уполномоченного органа,* при их наличии возможно, но не обязательно предоставление отсрочки. Основания: а) угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога; б) бедственное имущественное положение физического лица, исключающее возможность единовременной выплаты налога; в) сезонный характер производства и (или) реализации товаров, работ или услуг налогоплательщиком. Перечень обстоятельств, учитываемых при предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налогов, не является исчерпывающим. В отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, подобные основания могут быть дополнены ТК РФ. Кроме федерального законодательства законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные основания и иные условия изменения срока исполнения налоговой обязанности, но только по отношению к региональным и местным налогам.

В отличие от оснований представления отсрочки или рассрочки, договор налогового кредита заключается только при наличии юридических фактов, перечисленных НК РФ.

Наличие обстоятельств, являющихся основаниями для изменения срока уплаты налога, должно быть подтверждено налогоплательщиком документально и предоставлено уполномоченному органу одновременно с подачей соответствующего заявления.

Уполномоченный орган вправе потребовать от заинтересованного лица также представить документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

Налогоплательщик имеет право приложить к заявлению ходатайство о временном (на период рассмотрения поданного заявления) приостановлении уплаты суммы налога.

Решение о предоставлении либо об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налога принимается уполномоченным органом в течение одного месяца со дня получения заявления от налогоплательщика. Копия положительного решения направляется уполномоченным органом в трехдневный срок налогоплательщику и в налоговый орган по месту учета этого заинтересованного лица.

Изменение срока уплаты налога в форме налогового кредита оформляется договором. По юридической сущности налоговый кредит является разновидностью бюджетного кредита, что обуславливает особенности его правового регулирования. Договор о предоставлении налогового кредита заключается на основании гражданского законодательства, но с учетом норм НК РФ, БК РФ, а также иного федерального и регионального законодательства о налогах и сборах.

Согласно ст. 76 БК РФ налоговые кредиты могут предоставляться юридическому лицу только в форме бюджетного кредита и только при отсутствии просроченной задолженности по ранее представленным бюджетным средствам на возвратной основе. Бюджетный кредит предоставляется на условиях возмездности и при обязательном представлении заемщиком обеспечения своего финансового обязательства по возврату налоговых платежей.

Способами обеспечения налогового кредита могут быть банковские гарантии, поручительства, залог имущества, в том числе в виде ценных бумаг или паев. Бюджетным кодексом РФ устанавливаются два обязательных требования к имуществу, представляемому для обеспечения налогового кредита: 1) размер обеспечения должен полностью (т. е. на 100%) покрывать сумму налогового кредита; 2) иметь высокую степень ликвидности.

При неспособности налогоплательщика обеспечить исполнение обязательств по налоговому кредиту названными способами бюджетное законодательство исключает возможность изменения срока уплаты налогов.

Обязательным условием предоставления налогового кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика — получателя кредита. Предварительный финансовый контроль может быть осуществлен финансовым органом соответствующего территориального уровня либо по его поручению иным уполномоченным органом.

Во время действия договора налогового кредита уполномоченные органы имеют право контролировать финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Особой формой изменения срока исполнения налоговой обязанности является *инвестиционный налоговый кредит*, который отличается от отсрочки, рассрочки или налогового кредита специфичными основаниями предоставления, сроком переноса налоговых платежей, правилом накопления и погашения налоговой задолженности и причитающихся процентов за пользование кредитом.

Инвестиционный налоговый кредит — это порядок изменения исполнения налоговой обязанности организации, предоставляемый на срок от одного года до пяти лет и заключающийся в возможности уменьшения своих платежей по налогу на прибыль (доход), а также по региональным и местным налогам.

Условиями предоставления инвестиционного кредита служат указанные в ст. 67 НК РФ обстоятельства, наличие одного из которых дает право налогоплательщику требовать заключения договора об изменении срока уплаты налога на прибыли, региональных или местных налогов. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется налогоплательщику-организации при условии:

- проведения этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Перечень юридических фактов, служащих основанием для предоставления инвестиционного налогового кредита, не является закрытым, поскольку законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления могут быть установлены иные основания и условия изменения срока уплаты региональных и местных налогов, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процента на сумму кредита.

Таким образом, основной особенностью инвестиционного налогового кредита является присущая ему регулирующая функция, направленная на стимулирование капитальных вложений или иной инвестиционной активности организаций-налогоплательщиков.

Согласно п. 2 ст. 45 НК РФ основанием для прекращения налоговой обязанности является наступление одного из следующих обстоятельств:

- уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- возникновение обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога или сбора;
- смерть налогоплательщика или признание его умершим в установленном порядке.

Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;

- ликвидация организации налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Кроме названных обстоятельств самостоятельными юридическими фактами, на основании которых прекращается налоговая обязанность, являются: списание безнадежных долгов по налогам и сборам в порядке ст. 59 НК РФ; уплата налога за налогоплательщика его поручителем в порядке ст. 74 НК РФ.

2. Порядок исчисления налога.

Исчисление налога — это первая стадия налогового производства, которая представляет собой совокупность действий соответствующего лица по определению суммы налога, причитающейся к уплате в бюджет.

Исчисление налога представляет собой процесс, в ходе которого происходит установление размеров конкретного налогового обязательства конкретного налогоплательщика.

Можно выделить пять последовательных стадий процесса исчисления налога:

- 1) определение объекта налога;
- 2) определение базы налога;
- 3) выбор ставки налога;
- 4) применение налоговых льгот;
- 5) расчет суммы налога.

Обязанность по исчислению налога может быть возложена на налогоплательщика, налоговые органы и налоговых агентов.

В зависимости от того, кто осуществляет исчисление налога, в науке налогового права выделяют налоги *окладные*, исчисляемые налоговым органом, и *неокладные*, исчисляемые самостоятельно налогоплательщиком или иными лицами. Исчисление окладных налогов завершается принятием налоговым органом документа, называемого извещением, в котором отражен размер суммы налога (налоговый оклад), который плательщик должен внести в бюджет в установленном порядке.

Российские юридические лица, выступая *налогоплательщиками*, обязаны самостоятельно исчислять сумму налога. Так, в соответствии с п. 1 ст. 8 Закона о налоге на прибыль «сумма налога определяется плательщиками на основании бухгалтерского учета и отчетности самостоятельно».

В то же время в отношении физических лиц в некоторых случаях существует упрощенный порядок исчисления налога, который проявляется в том, что в ряде случаев обязанности по исчислению налогов лежат непосредственно на налоговом органе или на том лице, которое выступает источником дохода. Так, Закон РФ от 9 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц» обязывает налоговые органы собрать сведения, необходимые для налогообложения, исчислить налог и вручить налогоплательщикам извещение на уплату налогов не позднее 1 августа текущего года.

В ряде случаев обязанность по исчислению налогов, а также по их удержанию и перечислению в бюджет возлагается на так называемых *налоговых агентов*, т. е. лиц, осуществляющих выплаты тех или иных доходов как физическим, так и юридическим лицам. Налоговое законодательство предусматривает четыре случая исчисления и уплаты налогов через налоговых агентов. Самым распространенным случаем является обязанность работодателей по исчислению, удержанию и уплате подоходного налога, удержанного с физических лиц. В отношении иностранных организаций у источника выплаты существует обязанность по удержанию налога на их доходы и налога на добавленную стоимость. Исчисление налогов производится налоговым агентом также в случае, когда предприятие выплачивает дивиденды либо доходы от долевого участия своим акционерам (дольщикам).

3. Порядок исполнения обязанности по уплате налога или сбора.

Налоговая обязанность, как и любая другая обязанность, прекращается надлежащим исполнением. Исполнением налоговой обязанности считается уплата налога в полной сумме и в установленный срок.

По общему правилу ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. По общему правилу российским налоговым законодательством не допускается уплата налогов третьими лицами, поэтому различные «налоговые оговорки», перевод долга по налоговым платежам и подобные соглашения являются ничтожными и не влекут правовых последствий. Нарушение данного запрета не снимает с самого налогоплательщика обязанности по уплате причитающихся налогов. В исключительных случаях, установленных только налоговым законодательством, исполнение налоговой обязанности может быть возложено на других лиц. Например, возможны ситуации возложения обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджет на налоговых агентов (ст. 24 НК РФ), уплата налога правопреемником реорганизованного предприятия (ст. 50 НК РФ), уплата налогов через законного или уполномоченного представителя (ст. 26 НК РФ), уплата налога за налогоплательщика его поручителем (ст. 74 НК РФ).

Срок исполнения налоговой обязанности устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому конкретному налогу. Налогоплательщику не запрещается уплатить соответствующий налог досрочно, т. е. после возникновения налоговой обязанности, но до наступления установленного законодательством срока уплаты.

Неисполнение физическим лицом или организацией налоговой обязанности в добровольном порядке является основанием для направления налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате причитающегося налога. Образовавшаяся в результате неуплаты или неполной уплаты налоговая недоимка взыскивается за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем обращения взыскания на иное имущество обязанного лица. Следовательно, при выявлении налоговой недоимки налоговые органы или уполномоченные органы первоначально должны направить налогоплательщику требование о ликвидации образовавшегося долга перед казной и причитающейся пени, а только затем — в случае неисполнения этого требования — применять меры принуждения. Наличие данного положения в ст. 45 НК РФ свидетельствует о том, что *уплата налога может пониматься в двух значениях*: 1) в качестве действия самого налогоплательщика (добровольного или на основании требования уполномоченных органов государства); 2) в качестве действия налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога.

По общему правилу моментом исполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) своей обязанности по уплате налога служит момент предъявления в банк поручения на уплату налога. Аналогичное правило применяется и относительно налогов, уплачиваемых наличными денежными средствами. Вместе с тем в зависимости от способа уплаты и порядка взимания налоговая обязанность может быть исполнена и двумя другими способами: 1) в порядке зачета переплаченной ранее суммы налога в порядке ст. 78 НК РФ;

2) при взимании налога у источника выплаты налоговая обязанность считается выполненной с момента удержания обязательного платежа налоговым агентом.

Следовательно, НК РФ также различает уплату налога как действие самого налогоплательщика и реальное перечисление налога в бюджет как действие банка, обслуживающего плательщика налога (сбора). Исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога посредством предъявления в банк надлежаще оформленного и обеспеченного денежными средствами платежного поручения влечет прекращение налогового правоотношения между налогоплательщиком и государством (муниципальным образованием) и возникновение бюджетных отношений. Однако относительно определения момента уплаты налога нормы НК РФ имеют приоритет над нормами бюджетного законодательства. Согласно п. 1 ст. 40 БК РФ налоговые доходы считаются уплаченными доходами соответствующего бюджета с момента, определяемого налоговым законодательством. Следовательно, момент уплаты налога может определяться только в соответствии с нормами НК РФ.

В соответствии с НК РФ, ГК РФ (ст. 140), Федеральным законом от 23 декабря 2003 г. «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (ст. 27) и Законом РФ от 10 декабря 2003 г. «О валютном регулировании и валютном контроле» (ст. 1) налоги и сборы уплачиваются только в валюте Российской Федерации — рублях. Уплата обязательных платежей, в том числе иностранными лицами, в иностранной валюте не допускается.

Налоговое законодательство устанавливает различный, зависящий от статуса налогоплательщика, *порядок принудительного взыскания налога*. Относительно организаций предусмотрен бесспорный порядок. Взыскание налогов с физических лиц производится в судебном порядке. Вместе с тем НК РФ исключает возможность применения бесспорного взыскания налогов с организаций при наличии одного из следующих условий:

- 1) обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, или юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика;
- 2) пропуска налоговым органом установленного срока на принятие решения о бесспорном взыскании налога.

Принудительное исполнение налоговой обязанности (взыскание налога) производится по решению налогового органа посредством направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств. До вынесения решения о принудительном взыскании налоговой недоимки налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика об образовавшейся задолженности перед казной и предложить добровольно погасить недостающие налоговые платежи. Однако налоговым законодательством не установлен предельный срок, в течение которого налоговый орган может «ожидать» добровольного исполнения налоговой обязанности. Истечение дополнительного срока уплаты налога служит основанием для вынесения налоговым органом решения о принудительном (бесспорном) взыскании налога. Данное решение должно быть вынесено не позднее 60 дней с момента истечения дополнительного срока на уплату налога. Пропуск налоговым органом этого срока влечет невозможность бесспорного взыскания

налога, и дальнейшее принудительное исполнение налоговой обязанности возможно только в судебном порядке.

Обязательным правилом бесспорного взыскания налоговой недоимки является необходимость уведомления налогоплательщика со стороны налоговых органов о вынесенном решении и его содержании в срок не позднее пяти дней после вынесения подобного нормативного акта.

Направленное в банк инкассовое поручение на перечисление налога в соответствующий бюджет подлежит безусловному исполнению банком не позднее одного операционного дня в очередности, установленной ст. 855 ГК РФ. Применяя названную норму ГК РФ, следует учитывать, что постановлением Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» правило абз. 4 п. 2 ст. 855 ГК РФ признано неконституционным.

Постановление Конституционного Суда РФ послужило основанием для фактического изменения очередности исполнения банком инкассового поручения налогового органа. Начиная с 1999 г. и до настоящего времени применяется порядок списания денежных средств со счета налогоплательщика, определяемый ежегодными законами о федеральном бюджете. В частности, ст. 37 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2002 год» устанавливает, что в целях обеспечения поступления доходов в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации впредь до внесения в соответствии с постановлением Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П изменений в п. 2 ст. 855 ГК РФ установить, что при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), производятся в порядке календарной очередности поступления указанных документов после перечисления платежей, отнесенных ст. 855 ГК РФ к первой и второй очереди.

Налоговый орган вправе выставить инкассовое поручение как на рублевый, так и на валютный счет налогоплательщика. Налоговый кодекс РФ не допускает обращение взыскания на ссудные, депозитные и бюджетные счета налогоплательщиков или налоговых агентов.

В случае недостаточности или отсутствия денежных средств, находящихся на банковском счете, для погашения налоговой недоимки налоговый орган вправе принять одно из двух решений: 1) продолжать обращение взыскания на банковский счет по мере поступления на него денежных средств; 2) взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

Взыскание налога или сбора за счет иного имущества налогоплательщика осуществляется в различных правовых режимах, зависящих от организационно-правового статуса частного субъекта.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации производится на основании решения, вынесенного руководителем (его заместителем) налогового органа. Данное решение подписывается руководителем (его заместителем) налогового органа, заверяется гербовой печатью, в течение трех дней направляется судебному приставу — исполнителю, который осуществляет исполнительное производство по общим правилам, установленным Федеральным законом «Об исполнительном производстве», но с учетом особенностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Налоговым кодексом РФ устанавливается двухмесячный срок для совершения судебным приставом-исполнителем исполнительных действий, направленных на взыскание суммы налоговой недоимки.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации производится в определенной последовательности. В первую очередь обращается взыскание на наличные денежные средства. Затем подлежит взысканию имущество, непосредственно не участвующее в производственном цикле организации, в частности ценные бумаги, валютные ценности, непроизводственные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений. В третью очередь налоговая недоимка удовлетворяется за счет готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих или не предназначенных для прямого участия в производстве. При недостаточности для погашения налогового долга денежных средств, вырученных по результатам обращения взыскания на перечисленное имущество, реализуются сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также основные средства организации — станки, оборудование, здания, сооружения. В последнюю очередь подлежит изъятию и реализации в счет погашения налоговой недоимки имущество, переданное по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество. Однако обращение взыскания на такое имущество возможно при условии, что для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога соответствующие договоры между недоимщиком и другими лицами были расторгнуты или признаны недействительными в порядке, установленном действующим налоговым и гражданским законодательством.

Относительно взыскания налога, сбора или пени за счет имущества налогоплательщика — физического лица определены судебные процедуры в порядке искового производства. Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица подается в течение шести месяцев после истечения срока, установленного налоговым органом для добровольного исполнения налоговой обязанности. Подсудность подачи искового заявления в данной ситуации соответствует общему правилу: исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица, являющихся индивидуальными предпринимателями, подается в арбитражный суд; иски о взыскании налоговой

задолженности за счет имущества иных физических лиц подаются в суд общей юрисдикции. Соответственно подсудности иска дело о взыскании налогового долга рассматривается в рамках арбитражного или гражданского процесса.

Последовательность обращения взыскания на имущество налогоплательщика — физического лица соответствует очередности взыскания налога за счет имущества налогоплательщика — организации или налогового агента — организации.

Не подлежит взысканию имущество налогоплательщика (налогового агента), предназначенное для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Взыскание налога или сбора за счет имущества налогоплательщика или налогового агента осуществляется в два этапа. Во-первых, имущество должно быть реализовано судебным приставом-исполнителем. При этом НК РФ запрещает должностным лицам налоговых органов приобретать имущество, реализуемое в порядке исполнения решения о принудительном взыскании налога. Во-вторых, за счет вырученных денежных сумм должна быть погашена налоговая задолженность частного субъекта. Налоговая обязанность физического лица или организации считается исполненной только при выполнении названных условий.

Характерные особенности исполнения налоговой обязанности установлены относительно ликвидируемых и реорганизуемых организаций.

Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, а также пеней и штрафов при ликвидации организации отличается от общего порядка:

а) наличием налогового представителя ликвидируемой организации в лице ликвидационной комиссии. Однако возложение на ликвидационную комиссию исполнения обязанности ликвидируемой организации по уплате налогов не означает изменения стороны в налоговом правоотношении. Обязанным субъектом и, следовательно, надлежащим ответчиком будет оставаться сама ликвидируемая организация;

б) применением порядка субсидиарной ответственности учредителей (участников) ликвидируемой организации по ее налоговым долгам. Данная особенность означает, что в случае недостаточности денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) этой организации;

в) очередностью исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, которая определяется по правилам ст. 64 ГК РФ, которая определяет, что задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды погашается в четвертую очередь.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации юридического лица возлагается на его правопреемника, которое признается таковым в соответствии с гражданским законодательством. Вместе с тем НК РФ устанавливает различные способы перехода налогового долга, зависящие от содержания налоговой обязанности реорганизуемой организации. Так, задолженность по налогам и причитающиеся пени подлежат безоговорочному погашению правопреемником, независимо от того, были ли известны правопреемнику эти факты и обстоятельства неисполнения (ненадлежащего исполнения)

реорганизованным юридическим лицом своих налоговых обязанностей. При этом правопреемник обязан уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязательствам.

В отличие от сумм неуплаченных налогов и пеней, налоговые санкции правопреемник обязан уплатить только при условии, что данные штрафы были наложены на реорганизуемое лицо до завершения его реорганизации.

1.4 Лекция №4 (2 часа).

Тема: «Налоговый контроль»

1.4.1 Вопросы лекции:

1. Понятие налогового контроля. Формы его проведения.
2. Виды налоговых проверок.
4. Оформление действий при осуществлении налогового контроля.
5. Производство по делу о налоговом правонарушении.

1.4.2 Краткое содержание вопросов:

1. Понятие налогового контроля. Формы его проведения.

В самом общем смысле контроль является специальным способом обеспечения законности. Говоря о контроле, необходимо прежде всего отграничить его от надзора. И надзор, и контроль толкуются как «проверка», «наблюдение с целью проверки»¹. Однако понятие контроля шире понятия надзора.

Во-первых, если надзор касается только соблюдения законности, то для контроля соблюдение законности — лишь один из его аспектов. Не менее важным направлением контроля является целесообразность проверяемой деятельности.

Во-вторых, контроль построен на линейной (административной) или функциональной (в рамках определенной функции) власти. В отличие от контроля надзор не основан на отношениях власти и подчинения. В этом отношении весьма типичным является прокурорский надзор, предназначенный только для борьбы с нарушениями законности в целях обеспечения строгого и единообразного исполнения законов. При его осуществлении проверяется не работа учреждений, предприятий, организаций, а исполнение ими правовых предписаний². Контролю присуща также активная форма власти, которая позволяет не только выявлять нарушения законности, но и непосредственно устранять их.

Необходимо также отметить, что контроль является одним из элементов государственного управления. Выделяют три вида контроля: общий, ведомственный (в рамках ведомства) и специализированный, касающийся определенной сферы деятельности.

Поскольку в ст. 1 Закона РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР»³ Государственная налоговая служба РСФСР определяется как единая

система контроля за соблюдением налогового законодательства, а также за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, то о налоговом контроле следует говорить именно как о специализированном надведомственном контроле, а не о надзоре⁴.

Учитывая вышеизложенное, налоговый контроль можно определить как установленную законодательством совокупность приемов и способов руководства компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд.

Главной задачей налогового контроля является обеспечение экономической безопасности государства, поэтому основными методами налогового контроля должны быть прогноз, предупреждение, пресечение и восстановление, а уже затем — применение карательных санкций для общей и частной превенции возможных в будущем правонарушений.

Содержание государственного контроля состоит в следующем⁵: а) наблюдение за функционированием подконтрольных объектов; б) анализ собранной информации, выявление тенденций, причин, разработка прогнозов; в) принятие мер по предотвращению нарушений законности и дисциплины, вредных последствий, ущерба, нецелесообразных действий; г) учет конкретных нарушений, выявление их причин и условий; д) пресечение противоправной деятельности с целью недопущения вредных последствий и новых правонарушений; е) выявление виновных и привлечение их к ответственности.

В полной мере данное положение относится и к налоговому контролю.

Виды налогового контроля определяют в зависимости от сроков (оперативный и периодический) и источников (документальный и фактический)⁶.

Оперативный контроль представляет собой проверку, которая осуществляется в пределах отчетного периода по завершении контролируемой операции в соответствии с ее качественной и количественной характеристиками. Источниками данных для оперативного контроля служат плановая, оперативно-техническая, статистическая и бухгалтерская информация.

Периодический контроль — это проверка за определенный отчетный период по данным планов, смет, норм и нормативов, первичных документов, отчетов, записям в учетных регистрах, отчетности и другим источникам. Задача такой проверки — установить, соблюдаются ли требования налогового законодательства, уплачиваются ли своевременно и в полной мере налоги, а также вскрыть нарушения и принять меры к их устранению.

Документальный контроль — это проверка, при которой содержание проверяемого объекта и его соответствие регламентированному значению определяются на основании данных, содержащихся в документах (первичных и сводных).

Фактический контроль — это проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, контрольной закупки, контрольной поставки и т. д.

Основной, наиболее эффективной формой налогового контроля является документальная проверка налогоплательщиков. Однако наряду с данной формой используются и другие — ведение налоговыми инспекциями оперативно-бухгалтерского учета, встречные проверки, получение информации от других лиц.

Говоря о налоговом контроле, можно отметить, что негосударственный налоговый контроль может осуществляться на уровне работников бухгалтерских служб предприятий (первичный контроль). Он сводится к обеспечению достоверности учета объемов произведенной и реализованной продукции, себестоимости, прибыли, стоимости имущества и других налогооблагаемых объектов и уплаченных в бюджет налогов и других обязательных платежей, а также к качественному составлению бухгалтерских отчетов и налоговых расчетов. Осуществление такого контроля обусловлено как требованием законопослушности предприятий, так и мерами ответственности, предусмотренными за нарушения налогового законодательства. В мировой практике широкое распространение получил последующий аудиторский контроль. В нашей стране финансовая отчетность ряда предприятий также в обязательном порядке должна подвергаться аудиторской проверке. К ним относятся банки и иные кредитные организации, страховые компании, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты, открытые акционерные общества и некоторые другие предприятия. Аудиторские фирмы в случаях, установленных законодательством, несут ответственность перед предприятиями, если последующие проверки налоговых инспекций установят нарушения законодательства и неправильное исчисление налогов⁶.

2. Виды налоговых проверок.

1. Налоговая проверка предприятий и организаций является основным способом контроля государства за деятельностью налогоплательщиков. В то же время приходится признать, что действующим налоговым законодательством статус и процедура проведения таких проверок четко не определены, что очень часто порождает ситуации правового произвола и приводит к нарушению прав и интересов налогоплательщиков.

Основную нормативную предпосылку проведения налоговых проверок составляет ст. 14 Закона об основах налоговой системы, согласно которой налоговые органы имеют право проверять все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках. Более подробно регламентирует этот вопрос п. 1 ст. 7 Закона РСФСР от 21 марта 1991 г. «О государственной налоговой службе РСФСР», в котором перечислены субъекты и объекты налоговых проверок.

Необходимо отметить, что большинство документов, так или иначе регламентирующих этот важный для налогоплательщиков вопрос, носят ведомственный характер и имеют гриф «Не для печати», «Секретно» и др. Кроме того, все вышеперечисленные акты имеют рекомендательный характер и на налогоплательщиков не распространяются. В качестве примера можно привести Временные указания о порядке проведения документальных проверок юридических лиц, независимо от видов деятельности и формы собственности (включая предприятия с особым режимом работы), по соблюдению налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога на прибыль ^письмо Госналого-гслужбы РФ от 28 августа 1992 г. № ИЛ'6-01/284 в редакции письма Госналогслужбы РФ от 30 апреля 1993 г. № ВГ-6-01/ 160)².

Нарушение налоговыми органами порядка проведения проверок и оформления их результатов не является основанием для признания актов и решений по ним недействительными. Для должностных лиц налоговых органов совершение таких нарушений может повлечь только меры дисциплинарного воздействия.

2. 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.

3. 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. № 332/2/223).

4. 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.

Как следует из разъяснений Госналогслужбы РФ от 14 сентября 1993 г. № ВГ-4-01/145н4, документальная проверка в первую очередь касается документов, составленных самим налогоплательщиком, и должна осуществляться непосредственно на предприятии, поэтому делать выводы о добросовестности плательщика, а тем более применять какие-либо финансовые санкции на основе только некоторых эпизодов его деятельности, например при проверке движения средств по расчетному счету в банке, неправомерно.

Кроме того, в процессе проверки налоговые органы имеют право получать необходимые объяснения, справки и сведения по возникающим вопросам, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну, определяемую в установленном законодательством порядке.

В ходе проверки налоговые органы имеют право обследовать (с соблюдением установленных правил) любые производственные, складские, торговые и иные помещения налогоплательщиков, связанные с получением прибыли (доходов) или с содержанием иных объектов обложения налогами.

В случаях отсутствия или запущенности ведения учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право определять суммы налогов, подлежащих внесению плательщиками в бюджет, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным предприятиям (п. 6 Указа Президента РФ от 23 мая 1994 г. № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей»⁵).

5. Камеральные проверки проводятся налоговыми инспекциями на стадии приемки от налогоплательщиков отчетных документов и налоговых расчетов, т. е. без выхода на предприятие.

При этом проверке в основном подвергается правильность заполнения соответствующих граф и строк деклараций и отчетов, правомерность использования тех или иных льгот, а также осуществляется арифметическая сверка отчетных показателей.

Камеральные проверки отчетов и расчетов налогоплательщиков осуществляются по каждому конкретному виду налогов в соответствии с действующими инструкциями. По результатам таких проверок возможно доначисление налога, а также применение санкций за нарушения, факты совершения которых не требуют документального подтверждения (например, 10%-ная санкция за несвоевременное предоставление документов, необходимых для исчисления налогов и других обязательных платежей в бюджет, пени за несвоевременное перечисление налогов). По таким нарушениям руководители налоговых органов принимают решения на основании докладных (служебных) записок соответствующих должностных лиц этих инспекций.

6. В соответствии со ст. 11 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» налоговые инспекции производят документальные проверки предприятий и организаций не реже одного раза в два года.

Однако на основании письменного решения начальника или заместителя начальника государственной налоговой инспекции, в которой налогоплательщик состоит на учете, документальная проверка может не проводиться в вышеуказанные сроки, в случаях:

- 1) если налогоплательщик своевременно представляет документы, необходимые для исчисления и (или) уплаты налогов и других обязательных платежей;
- 2) если последняя проверка не выявила нарушений налогового законодательства;
- 3) если увеличение размера имущества или иного объекта налогообложения предприятий, учреждений и организаций документально подтверждено;
- 4) если отсутствуют документы и информация, ставящие под сомнение происхождение средств налогоплательщика или свидетельствующие о наличии нарушений налогового законодательства.

Документальные проверки осуществляются в соответствии с годовыми планами работы инспекции и квартальными графиками проверок, составляемыми по каждому участку работы. В них включаются, в первую очередь, предприятия, имеющие прибыль в значительных размерах или допускающие грубые нарушения в ведении бухгалтерского учета и налогового

законодательства, а также все убыточные предприятия и предприятия-недоимщики; предприятия, подавшие заявления о прекращении деятельности; предприятия, пользующиеся налоговыми льготами; предприятия, которые просят возмещения крупных сумм налогов; предприятия, у которых есть филиалы, представительства, дочерние предприятия, на счета которых зачисляется выручка от реализации, не отраженная в бухгалтерском учете головной фирмы.

В планах и графиках работы налоговым органам рекомендуется предусматривать привлечение финансовых, правоохранительных, ревизионных служб банков, статистических и других контролирующих органов. При необходимости проводятся внеплановые документальные, а также специальные тематические проверки предприятий.

Сроки проведения документальных проверок и состав ревизионных групп определяются с учетом объема и особенностей деятельности проверяемых предприятий. Предельный срок документальной проверки — 30 дней. Этот срок может быть увеличен в исключительных случаях с разрешения руководителя Государственной налоговой инспекции или его заместителя.

Руководитель налоговой инспекции в необходимых случаях имеет право заменять состав проверяющих. Акты таких проверок обязаны подписать все принимавшие в них участие должностные лица.

При документальных проверках проверяется деятельность предприятий от даты предыдущей документальной проверки по текущий момент. В случае необходимости документальные проверки проводятся за более длительные периоды.

Проведению документальной проверки предшествуют камеральная проверка, изучение имеющихся материалов предыдущей проверки, поступивших сигналов о нарушении налогового законодательства и другой информации, характеризующей работу и финансовое состояние плательщика.

На основании этой информации разрабатывается программа проведения документальной проверки, предусматривающая перечень основных вопросов, на которых следует сосредоточить внимание, а также конкретный период, за который она должна быть проведена. Программа проверки утверждается руководителем Государственной налоговой инспекции или его заместителем.

Должностные лица налоговых органов осуществляют документальные проверки и обследования на основании письменного поручения руководителя госналогинспекции на право их проведения при предъявлении служебного удостоверения и, при необходимости, соответствующей формы допуска. Перепроверка предприятий работниками вышестоящего налогового органа производится при предъявлении служебного удостоверения.

7. Проверка первичных документов и записей в учетных регистрах осуществляется сплошным или выборочным способами.

При сплошном способе проверяются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета.

При выборочном способе проверяется часть первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев. Если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства или злоупотребления,

то проверка на данном участке деятельности предприятия проводится сплошным способом, со снятием копий или изъятием необходимых документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (доходов) или сокрытии иных объектов от налогообложения, в порядке, предусмотренном Инструкцией Министерства финансов РСФСР от 26 июля 1991 г. № 16/176 «О порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов свидетельствующих о сокрытии (занижении прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения у предприятий, учреждений, организаций и граждан»⁶.

Достоверность хозяйственных операций устанавливается путем формальной и арифметической проверки документов или с помощью специальных приемов документального и фактического контроля. При формальной проверке устанавливаются правильность заполнения всех реквизитов документов; наличие не оговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр; подлинность подписей должностных и материально-ответственных лиц. В необходимых случаях подпись работника в данном документе сопоставляется с его подписью в других документах, а при возникновении сомнений возможно личное подтверждение работника в форме объяснений по данному факту хозяйственной операции или назначение графологической экспертизы.

При арифметической проверке определяется правильность подсчетов в документах, например правильность показанных итогов в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах.

8. Достоверность хозяйственных операций, отраженных в первичных документах, при необходимости может быть установлена путем проведения встречных проверок на предприятиях, с которыми проверяемая организация имеет хозяйственные связи.

При встречных проверках первичные документы и учетные данные проверяемого предприятия сличаются с соответствующими документами и данными предприятий, от которых получены или которым выданы средства и материальные ценности. Данные, указанные в актах встречных проверок, должны быть обязательно подтверждены подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия, на котором производится встречная проверка.

9. В случаях, когда вышестоящей налоговой инспекцией при проведении комплексной проверки работы городской (районной) госналогинспекции у налогоплательщиков, проверенных ранее данной налоговой инспекцией за тот же ревизуемый период, устанавливаются нарушения налогового законодательства, которые не были выявлены ранее, санкции к налогоплательщикам применяются в том же порядке, что и по результатам проверок (районной) городской налоговой инспекцией.

При этом право принимать решение в рамках действующего законодательства по результатам проверки в отношении как налогоплательщика, нарушившего налоговое законодательство, так и в отношении должностных лиц налоговой инспекции, не принявших мер по своевременному выявлению нарушений, предоставлено руководителю вышестоящей налоговой инспекции.

Кроме того, органы налоговой полиции имеют право осуществлять в необходимых случаях проверки налогоплательщиков (в том числе контрольные) после проверок, проведенных должностными лицами органов Госналогслужбы, в полном объеме с составлением актов по

результатам этих проверок. Утверждение актов проверок и применение соответствующих санкций осуществляются начальником органа налоговой полиции или его заместителем.

3. Оформление действий при осуществлении налогового контроля.

1. Результаты документальной проверки оформляются должностными лицами налоговых инспекций в следующем порядке.

При отсутствии нарушений налогового законодательства и порядка ведения бухгалтерского учета составляется справка с указанием наименования предприятия; даты проверки; перечня проверенных вопросов; периода, за который она проводилась; данных о соблюдении предприятием налогового законодательства, о правильности исчисления налогов, полноте и своевременности их внесения в бюджеты соответствующих уровней, а также о соблюдении порядка ведения бухгалтерского учета. Справка подписывается должностным лицом государственной налоговой инспекции, руководителем и главным бухгалтером предприятия.

В случае установления нарушений налогового законодательства и порядка ведения бухгалтерского учета проверяющие оформляют результаты документальной проверки актом, в котором перечисляются выявленные нарушения. Акты составляются в обязательном порядке на основании п. 19 Положения о Государственной налоговой службе РФ (утверждено Указом Президента РФ от 31 декабря 1991 г. № 340').

2. Акты проверки составляются в произвольной форме. Однако в них наряду с общими сведениями о предприятии должны быть изложены конкретные данные о выявленных нарушениях налогового законодательства, порядка ведения учета доходов, расходов, денежных операций, бухгалтерской отчетности, приведших к налоговым правонарушениям за проверяемый период, а также о нарушениях порядка составления налоговых расчетов, отчетов, деклараций и их предоставления налоговым органам.

Вскрытые нарушения отражаются в актах по каждому виду налогов и виду нарушений отдельными разделами с приложением требуемых расчетов и документов (при необходимости — подлинных документов или их копий). Выявленные факты однородных массовых нарушений группируются в ведомости, таблицы и другие справочные материалы, прилагаемые к акту проверки (приложения), а в акте проверки должны приводиться только итоговые данные и содержание этих нарушений со ссылкой на соответствующие приложения.

Кроме того, в актах должны быть зафиксированы суммы сокрытой (заниженной) прибыли или суммы налога за сокрытый или неучтенный объект налогообложения, а также конкретные факты других нарушений (отсутствие учета объекта налогообложения, ведение его с нарушением установленного порядка, непредоставление или задержка предоставления документов, просрочка уплаты налогов и др.).

В конце акта проверяющие обычно отражают предложения по устранению выявленных нарушений и определяют срок по уплате доначисленных налогов. Необходимо отметить, что срок доплаты по налогу на прибыль по актам документальных проверок составляет пять дней со дня подписания акта.

3. Акт, как правило, должен составляться в двух экземплярах со всеми приложениями, а в отдельных случаях и с протоколом изъятия документов. Акт, подписанный проверяющими, вручается под роспись руководителю и главному бухгалтеру предприятия. Первый экземпляр остается в налоговой инспекции, второй передается предприятию.

Акт проверки и все приложения к нему должны быть подписаны проверяющими, а также главным бухгалтером предприятия.

Сам факт подписания акта со стороны представителей предприятия не является выражением согласия с теми данными, которые в акте отражены, как и не свидетельствует это о признании предприятием своей «вины» перед бюджетом. Подписание акта означает только то, что акт составлен в окончательном варианте и этот документ представлен проверяемому предприятию.

Необходимо отметить, что вопрос, является ли подписание акта проверки правом или обязанностью должностных лиц предприятия, законодательством решен неоднозначно.

В соответствии с Положением о Государственной налоговой службе РФ в случаях несогласия с фактами, изложенными в акте, руководители и главные бухгалтеры предприятий, учреждений и организаций обязаны подписать акт и сделать запись о возражениях, прилагая одновременно письменные пояснения и документы, подтверждающие эти возражения. В соответствии с Законом об основах налоговой системы налогоплательщик обязан в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, произведенной налоговым органом, представлять письменные пояснения мотивов отказа от подписания этого акта. В то же время изначально подписание документов — это право, а не обязанность лица.

В настоящее время данный вопрос разрешен следующим образом: при отказе налогоплательщика от подписи проверяющим в конце акта делается отметка об этом отказе и представлении объяснений в момент составления акта. При этом налогоплательщик может сделать запись о представлении письменных объяснений в согласованный срок.

При вручении акта руководителям предприятий необходимо обратить особое внимание на наличие всех приложений и расчетов к акту, на арифметическое соответствие цифр, указанных в акте и приложениях. В обязательном порядке необходимо потребовать от проверяющих точных расчетов сумм до-начисленных налогов по периодам. Необходимо также тщательно разобраться с методикой этих расчетов.

В любом случае при вручении акта проверки, если предприятие не согласно с какими-либо фактами, в нем изложенными, должностные лица предприятия имеют право произвести запись о возражениях.

4. Материалы проверок (акты, протоколы об административных правонарушениях и др.) не позднее следующего дня после прибытия проверяющего в налоговый орган регистрируются в специальном журнале, который должен быть пронумерован, прошнурован и скреплен печатью налогового органа. Все материалы по документальной проверке предприятия хранятся в архиве государственной налоговой инспекции в течение десяти лет.

Особо хотелось бы подчеркнуть, что составление налоговым инспектором акта не означает автоматического привлечения налогоплательщика к ответственности, поскольку акт проверки является своего рода перечнем выявленных нарушений. Изложенные в нем обстоятельства могут служить основанием для принятия начальником государственной

налоговой инспекции или его заместителем решения о применении к предприятию, учреждению, организации установленных санкций и о взыскании недоимок по налогам и другим обязательным платежам в бюджет. Акт проверки и решение о применении санкций являются самостоятельными юридическими документами.

По каждой проведенной документальной проверке руководитель или заместители государственной налоговой инспекции должны лично в десятидневный срок по получении акта рассмотреть все материалы и принять соответствующее решение.

Действующим законодательством не установлена форма решения об утверждении актов налоговых инспекторов и применении санкций. Поэтому оно может быть оформлено в любой форме, в том числе в виде решения, письма, направленного налогоплательщику о перечислении в определенный срок той или иной суммы, резолюции на акте о его утверждении либо инкассового поручения, подписанного руководителем государственной налоговой инспекции или его заместителем и предъявленного в банк (письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 апреля 1994 г. № С1-7/ОП-299 «Об отдельных реко-мендациях, принятых на совещаниях по судебно-арбитражной практике»²).

Проект решения по результатам проверки, как правило, разрабатывается руководителем отдела совместно с должностным лицом налоговой инспекции, ее проводившим, и представляется на подпись руководителю или заместителям начальника налоговой инспекции. В решении кратко излагаются выявленные нарушения налогового законодательства и порядка ведения бухгалтерского учета с указанием конкретных сроков по их устранению. В решении обязательно должны содержаться ссылки на законы, нормативные акты, инструкции, положения и т. д.

Руководители налоговых органов в течение не более десяти дней со дня подписания актов проверок должны принять соответствующие решения, в том числе о применяемых к налогоплательщику санкциях. О принятом решении налоговые органы извещают в письменном виде налогоплательщика не менее чем за три дня, не считая времени на пробег почты, до наступления срока уплаты доначисленных сумм.

4. Производство по делу о налоговом правонарушении.

Обращение в суд или арбитражный суд необходимо рассматривать как крайнюю и последнюю меру по защите налогоплательщиком своих интересов. В этой связи не стоит пренебрегать существующими формами административного обжалования решений руководителей налоговых органов.

Если предприятие не согласно с фактами, изложенными в акте проверки, руководители, главные бухгалтеры, подписывая акт, имеют право произвести запись о возражениях, прилагая одновременно письменные объяснения и документы, поясняющие мотивы этих возражений. Следует иметь в виду, что возражения по акту не приостанавливают выполнение указаний должностных лиц государственной налоговой инспекции об устранении нарушений и перечислении в бюджет недоимок и штрафных санкций.

При предоставлении возражений материалы проверки рассматриваются соответствующими должностными лицами налоговой инспекции. Иногда такое рассмотрение может

осуществляться в присутствии руководства проверяемых предприятий или налогоплательщиков — физических лиц. О результатах рассмотрения материалов проверки во всех случаях сообщается налогоплательщику в письменной форме.

В соответствии со ст. 14 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» налогоплательщик вправе обжаловать решение госналогинспекции в порядке подчиненности в вышестоящие налоговые органы.

При обжаловании решения государственной налоговой инспекции о применении финансовых санкций необходимо учитывать месячный срок, в течение которого налогоплательщик имеет право на данное обжалование. Отсчет срока начинается со дня вручения акта на подпись налогоплательщику.

В случае письменного обращения предприятия в вышестоящую государственную налоговую инспекцию областного или республиканского уровня с жалобой на необоснованное решение нижестоящей инспекции по материалам проверки предприятия, эта жалоба рассматривается в месячный срок. По результатам рассмотрения составляется заключение по перепроверке акта документальной проверки.

Действующим законодательством руководителям налоговых органов не предоставлено право отменять или снижать размер штрафных санкций, примененных в соответствии с налоговым законодательством. Однако, согласно п. 30 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношении бюджетов различных уровней», органам Государственной налоговой службы РФ предоставлено право отсрочки и рассрочки уплаты штрафов в тех случаях, когда их выплата может привести к прекращению дальнейшей производственной деятельности налогоплательщика.

1. При обращении налогоплательщика за судебной защитой своих прав особое значение имеет разрешение вопросов, связанных с подведомственностью возникшего спора суду или арбитражному суду.

В соответствии со ст. 22 Арбитражного процессуального кодекса РФ от 5 мая 1995 г.¹ споры юридических лиц и граждан-предпринимателей с налоговыми органами подведомственны арбитражным судам.

Письмом Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 февраля 1995 г. № С4-7/ОП-84² разъяснено, что, поскольку нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли, частный нотариус к числу граждан-предпринимателей не относится. Следовательно, споры с участием физических лиц, являющихся частными нотариусами, арбитражному суду не подведомственны. Поскольку по смыслу ст. 46 Конституции РФ право на судебную защиту не может быть ограничено, споры граждан с налоговыми органами должны рассматриваться в судах общей юрисдикции.

Жалобы на действия должностных лиц налоговых органов должны рассматриваться в судах общей юрисдикции. Ответчиком по такому делу должно выступать должностное лицо, а не налоговый орган.

Обжалование действий должностных лиц налоговых инспекций по принципу подчиненности, т. е. в административном порядке, не лишает предприятия права на защиту своих интересов в судебном порядке, и на любой стадии административного обжалования налогоплательщик вправе отказаться от данного способа защиты и обратиться в арбитражный суд с иском к

налоговой инспекции, непосредственно принявшей решение о взыскании денежных средств (п. 4 письма Высшего Арбитражного Суда РФ от 23 ноября 1992 г. № С-13/ОП-329 «О практике разрешения споров, связанных с применением налогового законодательства»³). Налогоплательщик вправе обратиться за судебной защитой и не прибегая к административному обжалованию решений налоговой инспекции.

Исключением из данного правила является установленный Таможенным кодексом РФ порядок обжалования юридическими лицами и гражданами-предпринимателями решений, действий или бездействия таможенных органов и их должностных лиц. Данный порядок устанавливает первоначальное обжалование (в вышестоящий таможенный орган) и вторичное обжалование (в соответствии со ст. 371 Таможенного кодекса — «в установленном порядке»). Как следует из письма Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 апреля 1994 г. № ОЩ-7/СЗ-99⁴, арбитражным судам следует принимать к рассмотрению споры только по вторичным жалобам, поскольку в соответствии со смыслом ст. 371 Таможенного кодекса обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения таможни можно только после подачи на него жалобы в вышестоящий таможенный орган.

В то же время, если таможенным органом постановление о наложении взыскания обращено к исполнению по истечении шестимесячного срока, исковое заявление о возврате списанной суммы может подаваться в арбитражный суд без соблюдения установленного порядка, поскольку в этом случае действия таможенного органа не основаны на нормах Таможенного кодекса (письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 июня 1996 г. № 5 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением таможенного законодательства»⁵).

Статья 383 Таможенного кодекса допускает в установленных случаях упрощенную форму применения взыскания за нарушение таможенных правил, если за совершение такого правонарушения налагается взыскание в виде предупреждения или штрафа. Как следует из письма Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 апреля 1994 г. № ОЩ-7/СЗ-99⁶, акт о наложении взыскания (ст. 386 Кодекса) по упрощенной форме может быть обжалован начальнику или заместителю начальника таможенного органа, должностное лицо которого составило указанный акт, в течение десяти дней со дня составления. Решение указанных должностных лиц по жалобе является окончательным и дальнейшему обжалованию не подлежит. Не обжалуются такие решения и в арбитражные суды.

Следует признать, что установленные Таможенным кодексом нормы в той трактовке, которую дал Высший Арбитражный Суд РФ, серьезным образом ограничивают право собственников на защиту и вступают в противоречие со ст. 13 и п. 2 ст. 11 ГК РФ. Данные ограничения должны быть признаны неконституционными, так как противоречат ст. 46 Конституции РФ, согласно которой решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд.

2. Подсудность определяет разграничение компетенции по рассмотрению споров судов общей юрисдикции и арбитражных судов.

При оспаривании решения о взыскании недоимки по налогам и применении финансовых санкций за нарушение налогового законодательства спор подлежит рассмотрению в соответствующем арбитражном суде субъекта федерации, а с учетом общего правила

территориальной подсудности, зафиксированного в ст. 25 Арбитражного процессуального кодекса РФ, — в арбитражном суде по местонахождению ответчика (налогового органа).

При этом необходимо иметь в виду, что в случае несовпадения местонахождения (юридического адреса) налогового органа и его территориальной принадлежности иск налогоплательщиком предъявляется в арбитражный суд по месту принадлежности налогового органа, а не по его местонахождению (ч. 3 ст. 29 Арбитражного процессуального кодекса РФ). Например, если налогоплательщик предъявляет требование о признании недействительным решения Государственной налоговой инспекции по Московской области, то он должен обратиться с соответствующим исковым заявлением в арбитражный суд Московской области, а не в арбитражный суд г. Москвы, где расположена указанная налоговая инспекция.

3. Исковые требования, с которыми налогоплательщик вправе обратиться в арбитражный суд, обозначены в ст. 22 Арбитражного процессуального кодекса РФ. Исходя из специфики налоговых правоотношений защита прав налогоплательщиков — предприятий и предпринимателей — возможна путем предъявления следующих видов исковых требований:

1) о признании недействительным (полностью или частично) ненормативного акта налоговой инспекции, не соответствующего закону или иным нормативным правовым актам и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика;

2) о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговым органом в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта;

3) о признании не подлежащего исполнению инкассового поручения налогового органа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке;

4) о возмещении причиненных убытков путем предъявления иска о возмещении убытков. Необходимо иметь в виду, что по смыслу ст. 22 Арбитражного процессуального кодекса РФ требование о признании решения (акта) налоговой инспекции недействительным и требование о возврате из бюджета списанных в бесспорном порядке денежных сумм являются самостоятельными. Поэтому налогоплательщик вправе обратиться в арбитражный суд с любым из этих требований по своему выбору и не обязан их объединять в одном искомом заявлении.

4. При использовании приведенных выше способов судебной защиты прав налогоплательщиков необходимо учитывать положения гражданского законодательства об исковой давности, закрепленные в гл. 12 Гражданского кодекса РФ. Согласно ст. 195 ГК РФ, исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. На основании ст. 196 общий срок исковой давности установлен в три года.

Следует заметить, что указанный срок применяется к искам налогоплательщиков постольку, поскольку налоговое законодательство не устанавливает специальных сроков исковой давности по соответствующим требованиям. При этом учитывается, что в соответствии с ч. 3 ст. 2 Гражданского кодекса (до 1 января 1995 года — п. 4 ст. 1 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик от 31 мая 1991 г.⁷⁾ гражданское законодательство применяется к налоговым отношениям в случаях, предусмотренных законодательством. Такой случай предусмотрен, в частности, статьей 17 Закона об основах налоговой систе-мы, в

которой определено, что защита прав и интересов налогоплательщиков и государства может быть осуществлена в судебном порядке.

5. Обращаясь в суд с исковым заявлением, истец стремится не только к тому, чтобы его требование было удовлетворено, но и к тому, чтобы оно без задержки было исполнено. Если у истца имеются опасения, что исполнение судебного решения будет затруднительным или вовсе невозможным, то он вправе просить арбитражный суд принять меры по обеспечению иска.

Обеспечение иска по требованию о признании недействительным акта налогового органа является действенной мерой, препятствующей налоговой инспекции при отсутствии оснований или в случае злоупотребления своими правами совершить в бесспорном порядке списание денежных средств налогоплательщика после того, как эти средства появятся на его расчетном счете.

Статья 76 Арбитражного процессуального кодекса РФ устанавливает исчерпывающий перечень мер по обеспечению иска. Применительно к исковым требованиям налогоплательщиков следует выделить такую меру, как приостановление взыскания по оспариваемому инкассовому поручению, выставляемому налоговой инспекцией в обслуживающее налогоплательщика банковское учреждение в целях списания в безакцептном порядке недоимок по налогам и финансовых санкций. К сожалению, такой способ обеспечения иска, как приостановление исполнения акта (решения) налогового органа в случае оспаривания его налогоплательщиком или иным заинтересованным лицом в арбитражном суде, не предусмотрен Арбитражным процессуальным кодексом РФ, что лишает налогоплательщика эффективной меры защиты⁸.

6. Спор о признании недействительным решения налоговой инспекции как основной вид споров с налоговыми органами.

Именно данный способ защиты является наиболее простым, быстрым и экономически выгодным для налогоплательщика, вступившего в спор с налоговыми органами.

Во-первых, исковые требования такого рода могут быть направлены в суд еще до предъявления в банк соответствующего документа на бесспорное списание начисленных штрафов и недоимок. Во-вторых, госпошлина по такому иску для организаций установлена в сумме десятикратного минимального размера оплаты труда, а не в процентном отношении от обжалуемой суммы.

Данный способ защиты нарушенных прав предусмотрен статьей 13 Гражданского кодекса РФ и является универсальным, поскольку не зависит от того, имеется соответствующая норма в законодательстве, регулирующем деятельность того или иного государственного органа, или нет. Тем самым гарантируется защита имущественных прав любого лица не только от незаконных действий других участников экономических отношений, но и от неоправданного властного вмешательства государства в лице его органов⁹.

Акт налогового органа, в отношении которого налогоплательщиком предъявляются исковые требования о признании его недействительным, должен отвечать четырем основным условиям:

1) Акт должен носить ненормативный характер. Ненормативный характер обжалуемого акта означает, что в арбитражном суде не подлежат обжалованию акты, содержащие в себе

общепринятые правила поведения, т. е. нормы права, регулирующие предпринимательскую и иную деятельность и адресованные целому кругу субъектов права (законы, инструкции, положения и т. д.).

2) Акт должен нарушать или затрагивать субъективные права юридического лица или гражданина-предпринимателя, обращающихся с заявлением в арбитражный суд. Это могут быть как имущественные права, так и права, обозначенные в ст. 12 Закона об основах налоговой системы.

Акты (решения), затрагивающие интересы конкретных налогоплательщиков, могут касаться не только применения финансовых санкций за выявленные налоговые нарушения, но и приостановления операций налогоплательщиков по счетам в банках и иных кредитных организациях, изъятия документов, свидетельствующих о сокрытии или занижении прибыли (дохода) и т. д.

3) Акт должен быть подписан руководителем соответствующей налоговой инспекции либо его заместителем.

По общему правилу, акт (решение) государственного органа признается таковым, если он исходит от его руководителя (заместителя руководителя).

Мнение Высшего Арбитражного Суда РФ по этому вопросу изложено в письме от 28 апреля 1994 г. № С1-7/ОП-29938 «Об отдельных рекомендациях, принятых на совещаниях по судебной-арбитражной практике»¹⁰, п. 1 которого свидетельствует, что составленный должностным лицом налоговой инспекции (инспектором) акт проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет, не может быть обжалован в арбитражный суд в соответствии со ст. 22 Арбитражного процессуального кодекса РФ, за исключением случаев составления акта руководителем налоговой инспекции или его заместителем.

4) Акт должен быть изложен в письменной форме. Как уже указывалось, акт, подлежащий обжалованию в суде, может быть оформлен в виде отдельного решения, письма, направленного налогоплательщику о перечислении в определенный срок в бюджет той или иной суммы, резолюции на акте о его утверждении либо инкассового поручения, подписанного руководителем государственной налоговой инспекции или его заместителем и предъявленного в банк.

Основаниями для обжалования акта налогового органа могут являться не только отсутствие в действиях налогоплательщика налоговых нарушений, но и отсутствие именно тех составов налоговых нарушений или тех обстоятельств, с которыми закон связывает применение той или иной меры воздействия, в том числе финансовых санкций".

7. Оспаривание нормативных актов как коллективный способ защиты прав налогоплательщиков. Возможность оспаривания нормативных актов предусмотрена гражданско-процессуальным законодательством и законодательством о Конституционном Суде РФ.

В соответствии со ст. 116 Гражданского процессуального кодекса РСФСР от 11 июня 1964 г.¹² Верховному Суду РФ подсудны гражданские дела об оспаривании нормативных актов федеральных министерств и ведомств, касающихся прав и свобод граждан.

В соответствии со ст. 3 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»¹³ Конституционный Суд РФ полномочен разрешать дела о соответствии Конституции РФ федеральных законов, нормативных актов Президента РФ, Совета Федерации, Государственной Думы, Правительства РФ.

Можно предположить, что в связи с противоречивостью российского законодательства данный способ защиты прав налогоплательщиков будет использоваться в ближайшее время гораздо шире, чем в настоящее время.

1.5 Лекция №5 (2 часа).

Тема: «Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах»

1.5.1 Вопросы лекции:

1. Понятие юридической ответственности и условия ее наступления.
2. Понятие налогового правонарушения.
3. Налоговая ответственность. Понятие, признаки.
4. Общие условия привлечения к налоговой ответственности.

1.5.2 Краткое содержание вопросов:

1. Понятия юридической ответственности и условия ее наступления.

Юридическая ответственность – обязанность лица нести негативные последствия за свои противоправные действия (правонарушения). Правонарушение определяется как предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности.

Законодательное определение правонарушения является обобщающей (собирательной) категорией, отражающей объективную реальность негативных процессов в налоговой сфере. Данное определение любого иного правонарушения или преступления, содержит в себе минимальное, но одновременно достаточное количество существенных признаков налоговых правонарушений.

Данное определение содержит следующую совокупность наиболее важных юридических признаков налогового правонарушения:

- 1) противоправность деяния — правонарушение представляет собой деяние, нарушающее нормы законодательства. Противоправность является юридической формой (выражением) материальной характеристики общественного свойства налогового правонарушения.
- 2) виновность — правонарушение совершается виновно (умышленно или по неосторожности). Виновность означает психическое отношение лица в форме умысла или неосторожности к совершаемому деянию и его последствиям. Форма вины является обязательным признаком правонарушения.
- 3) наказуемость деяния — совершение правонарушения влечет для нарушителя негативные последствия в виде санкций. Наказуемость является формальным признаком

правонарушения, поскольку правонарушением признается совершенное противоправное деяние фискально-обязанных лиц, ответственность за которое предусмотрена законодательством РФ.

Состав правонарушения образуют четыре элемента: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона.

Объект правонарушения составляют охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в той или иной сфере общественной жизни.

Объективная сторона правонарушений представляет собой совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами права и характеризующих внешнее отражение (проявление) правонарушений в реальной действительности.

Субъектом правонарушения является лицо, совершившее нарушение законодательства и которое в соответствии с действующим законодательством может быть привлечено к ответственности.

Субъективная сторона правонарушения представляет собой совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния (действия или бездействия) и характеризующих внутренние психические процессы, происходящие в сознании правонарушителя относительно содеянного и его последствий.

Таким образом, состав правонарушения представляет собой законодательно построенную юридическую модель типичных признаков виновного противоправного деяния, нарушающего законодательство, и за которое законом установлены меры ответственности.

Состав налогового правонарушения следует рассматривать в качестве системы объективных и субъективных факторов (признаков), совокупность которых необходима и достаточна для признания физического лица или организации, совершившими нарушение законодательства.

2. Понятие налогового правонарушения.

Согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие).

Действовавший до принятия НК РФ Закон «Об основах налоговой системы» не содержал нормативного определения налогового правонарушения, что в правоприменительной практике влекло применение сеансовых санкций только на основе установления самого факта нарушения налогового законодательства. Пробел законодательства восполнялся постановлением Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции». Исследуя положения налогового законодательства, Конституционный Суд РФ определил налоговое правонарушение как предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности.

Названное постановление Конституционного Суда РФ имело важное значение не только в условиях отсутствия законодательного определения налогового правонарушения, но и явилось основой для ст. 106 НК РФ.

Законодательное определение налогового правонарушения является обобщающей (собирательной) категорией, отражающей объективную реальность негативных процессов в налоговой сфере. Данное определение любого иного правонарушения или преступления, содержит в себе минимальное, но одновременно достаточное количество существенных признаков налоговых правонарушений. Вводя в профессиональную юридическую категорию «налоговое правонарушение», законодатель не мог включить в ее содержание исчерпывающий перечень признаков, особенностей всех правонарушений совершаемых налоговой сфере, поскольку определение налогового правонарушения должно быть применимым в практической деятельности. Реализация поставленной цели возможна только в том случае, вводимое определение будет достаточно емким унифицированным по содержанию понятным не только профессиональным юристам, но и всем участникам налоговых отношений.

Данное определение содержит следующую совокупность наиболее важных юридических признаков налогового правонарушения:

1) противоправность деяния — налоговое правонарушение представляет собой деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах. Противоправность является юридической формой (выражением) материальной характеристики общественного свойства налогового правонарушения. Налоговым правонарушением считается только деяние, предусмотренное законодательством о налогах и сборах. Следовательно, деяния, содержащие признаки составов правонарушений, перечисленные в гл. 16 и 18 НК РФ, но не нарушающие законодательство о налогах и сборах, не могут относиться к налоговым правонарушениям. Противоправное деяние может совершаться в форме действия (например, воспрепятствование доступу сотрудников налоговых органов на территорию налогоплательщика; отказ предоставить налоговым органам необходимые сведения и т. д.) или бездействия (например, непредставление в налоговые органы отчетности; неуплата налогоплательщиком причитающейся суммы налога; неперечисление банком в бюджет соответствующих налоговых платежей по поручениям своих клиентов; неудержание налоговым агентом суммы налога на доходы физических лиц и т. д.);

2) виновность — налоговое правонарушение совершается виновно (умышленно или по неосторожности). Виновность означает предусмотренное НК РФ психическое отношение лица в форме умысла или неосторожности к совершаемому деянию и его последствиям. Форма вины является обязательным признаком налогового правонарушения, поскольку тот или иной ее вид всегда содержится в нормах НК РФ, определяющих составы правонарушений. Большинство составов налоговых правонарушений, установленных НК РФ, предполагают наличие неосторожной формы вины.

Относительно налоговых правонарушений волевые признаки виновного психического отношения выражаются в желании наступления, в сознательном допущении, в расчете на предотвращение последствий. При отсутствии у правонарушителя волеизъявления на совершение налогового правонарушения он несет ответственность за неиспользование своих способностей для предотвращения вредных последствий;

3) наказуемость деяния — совершение налогового правонарушения влечет для нарушителя негативные последствия в виде налоговых санкций. Наказуемость является

формальным признаком налогового правонарушения, поскольку налоговым правонарушением признается совершенное противоправное деяние фискально-обязанных лиц, ответственность за которое предусмотрена НК РФ. Установление ответственности за налоговые правонарушения только НК РФ является императивной нормой и, таким образом, никакие иные нормативные правовые акты не могут содержать положений, относящихся к налоговой ответственности.

Сущность наказуемости как формального признака налогового правонарушения заключается в угрозе применения наказания к виновным лицам при нарушении ими запрета совершать какие-либо деяния либо не совершать действия, юридические признаки которых закреплены гл. 16 и 18 НК РФ.

Определение уполномоченными органами в поведении лица, привлекаемого к ответственности, всех юридических признаков налогового правонарушения дает основания для квалификации совершенного им деяния в качестве налогового правонарушения и применения соответствующих мер воздействия. Налоговое правонарушение является фактическим правовым основанием юридической ответственности и в силу этого характеризуется совокупностью объективных и субъективных признаков, образующих состав налогового правонарушения. Состав налогового правонарушения — это установленные нормами налогового права признаки (элементы), совокупность которых позволяет считать противоправное деяние налоговым правонарушением.

Состав налогового правонарушения образуют четыре элемента: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона.

Объект налогового правонарушения составляют охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере. Объектом правонарушения является то, на что оно посягает, чему причиняет или может причинить какой-либо вред. Налоговые правонарушения характеризуются общностью объекта посягательств — это фискальная компетенция государства и его законные интересы в налоговых отношениях, охраняемые налоговым законодательством. Общим объектом налоговых правонарушений могут быть как материальные, так и процессуальные права государства: нарушения налогового законодательства препятствуют полноценному формированию доходных частей бюджетов и внебюджетных фондов, не позволяют осуществлять налоговый контроль, нарушают права законопослушных налогоплательщиков и т. д.

Непосредственными объектами конкретного налогового правонарушения могут являться императивно установленные" отношения по взиманию налогов и сборов, отношения по осуществлению налогового контроля, а также в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, — отношения в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей.

Объективная сторона налоговых правонарушений представляет собой совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами налогового права и характеризующих внешнее отражение (проявление) налоговых правонарушений в реальной действительности. Основания привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, а также за нарушения банками законодательства о налогах и сборах установлены НК РФ.

Признаки противоправности деяний можно подразделить на обязательные и факультативные. Обязательными признаками объективной стороны налоговых правонарушений следует

считать: само противоправное деяние и его результат, наличие причинной связи между деянием и результатом (последствиями). Нарушитель налогового законодательства подлежит ответственности только в том случае, если наступившие общественно опасные последствия находятся в прямой причинной связи с совершенным противоправным деянием. Относительно налоговых правонарушений с материальным составом следует учитывать, что отсутствие причинной связи является основанием для освобождения лица от налоговой ответственности.

Факультативными признаками объективной стороны налоговых правонарушений являются место, способ, обстановка, время, систематичность и повторность совершения правонарушения.

Обстановка совершения правонарушения учитывается для квалификации ряда налоговых правонарушений. Например, ведение организацией деятельности без постановки на учет в налоговом органе.

Время совершения налогового правонарушения имеет важное значение для его квалификации, поскольку позволяет определить налоговый период, в котором произошло нарушение, и, таким образом, правильно выбрать норму налогового права, подлежащую применению. Например, грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода.

Систематичность также названа законодателем в качестве одного из признаков налогового правонарушения. Например, п. 3 ст. 120 НК РФ квалифицирует грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения через систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Повторность совершения налогового правонарушения отнесена НК РФ к квалифицирующим признакам, влияющим на размер налоговой санкции.

Деяния, составляющие объективную сторону налоговых правонарушений, могут выражаться как в действиях, так и в бездействии. Относительно налоговых правонарушений юридическая характеристика бездействия не отличается от противоправного действия, поскольку сущность бездействия в налоговом праве заключается в несовершении фискально-обязанным лицом императивных предписаний правовых норм, хотя оно обязано и может их совершить. Совершая правонарушение в форме бездействия, субъект налоговых отношений не уплачивает причитающиеся налоги, не сдает декларации в налоговые органы, не ведет финансовый учет и т. д. В таком случае недобросовестный участник налоговых правоотношений подлежит ответственности за юридическое бездействие, выразившееся в невыполнении действий, установленных законодательством о налогах и сборах.

Субъектом налогового правонарушения является лицо, совершившее нарушение налогового законодательства и которое в соответствии с действующим законодательством может быть привлечено к ответственности.

Субъекты налоговых правонарушений подразделяются на общие и специальные. Общий субъект определяется на основании положений НК РФ. Поскольку налоговые

правонарушения совершаются физическими лицами и организациями, то общими субъектами налоговых правонарушений могут быть:

- налогоплательщики: российские организации, иностранные и международные организации, созданные на территории Российской Федерации филиалы и представительства иностранных и международных организаций, граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;
- плательщики сборов;
- налоговые агенты: российские и иностранные организации, а также индивидуальные предприниматели;
- законные представители налогоплательщика — физического лица;
- свидетели, переводчики, эксперты, специалисты и иные фискально-обязанные лица;
- организации и физические лица, являющиеся адресатами установленных налоговым законодательством императивов (ограничений и властных предписаний), непосредственно не связанных с уплатой налогов и сборов.

Специальным субъектом налогового правонарушения может быть только лицо, прямо названное в норме НК РФ, описывающей конкретный состав налогового правонарушения. Например, субъектом такого правонарушения, как уклонение от постановки на учет в налоговом органе, может быть только организация или индивидуальный предприниматель.

Общая и специальная правосубъектность взаимосвязаны и взаимообусловлены. В определенных составах налоговых правонарушений специальная правосубъектность дополняет, развивает или конкретизирует общую, но не изменяет сущности общей правосубъектности. Установление состава других налоговых правонарушений требует выявления более сложной конструкции взаимодействия специальной и общей правосубъектности, когда специальная правосубъектность не только конкретизирует общую, но и тем самым видоизменяет и ограничивает ее.

По общему правилу ст. 107 НК РФ ответственности подлежат общие субъекты, если норма НК РФ, описывающая определенный вид налогового правонарушения, не содержит требований о наличии у субъекта специальных признаков, отражающих какие-либо характерные особенности.

Физические лица могут быть привлечены к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах с 16-летнего возраста. Кроме возраста, на возможность отнесения физического лица к субъектам налоговой ответственности влияют еще два обстоятельства. Во-первых, привлекаемое лицо должно быть вменяемым, т. е. понимать значение своих действий и руководить ими. Во-вторых, на момент совершения налогового правонарушения физическое лицо должно обладать гражданской дееспособностью, необходимой для исполнения обязанности по уплате налогов. По общему правилу, установленному ст. 21 ГК РФ, способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их возникает в полном объеме с 18-летнего возраста. Несовершеннолетний, достигший 16 лет, может быть объявлен полностью дееспособным в случае, если он работает по трудовому договору, контракту или занимается предпринимательской деятельностью. Одновременно следует учитывать, что несовершеннолетний может быть ограничен или лишен дееспособности на основаниях,

предусмотренных п. 4 ст. 26 ГК РФ. Следовательно, недееспособность влечет отсутствие вины в действиях правонарушителя и, следовательно, отсутствие субъективной стороны налогового правонарушения. В таком случае привлечь физическое лицо к ответственности за нарушения налогового законодательства невозможно.

Законный представитель налогоплательщика — физического лица может являться субъектом налогового правонарушения только в случае несовершения тех действий, которые он обязан был осуществить в силу приобретенного статуса представителя. Например, законный представитель несет ответственность за несвоевременное представление налоговой декларации, несоблюдение порядка использования арестованного имущества и т. д.

Субъективная сторона налогового правонарушения представляет собой совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния (действия или бездействия) и характеризующих внутренние психические процессы, происходящие в сознании правонарушителя относительно содеянного и его последствий.

Принцип привлечения к юридической ответственности только за совершение виновного деяния является исходным началом всех публичных отраслей права, в том числе и налогового права. Согласно п. 1 ст. 110 НК РФ налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно при наличии совокупности следующих признаков:

- правонарушитель сознавал общественную опасность своих действий или бездействия;
- правонарушитель желал или сознательно допускал наступление вредных последствий в результате осуществления своих действий (бездействия).

Налоговый кодекс РФ предусматривает две формы вины — прямой умысел и косвенный умысел, различаемые между собой только по волевому критерию. Интеллектуальный критерий умысла в налоговых правонарушениях одинаков. Сущность налогового правонарушения, совершенного в форме прямого умысла, заключается в том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) и желало наступления вредных последствий в результате осуществления своих действий (бездействия). Сущность налогового правонарушения, совершенного в форме косвенного умысла, выражается в том, что правонарушитель хотя и не желал наступления вредных последствий, но сознательно допускал их появление в результате осуществления своих действий (бездействия).

Вина в форме умысла является необходимым элементом для установления ряда составов налоговых правонарушений. Например, внесение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений; занижение налогооблагаемой базы; дача экспертом заведомо ложного заключения и т. д.

Неосторожная форма вины не подразделяется в налоговом праве на какие-либо виды и по своей сущности во многом совпадает с преступной небрежностью, определяемой по аналогии с ч. 2 ст. 26 УК РФ. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности при наличии следующей совокупности признаков: правонарушитель не осознавал общественную опасность своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, причиняемых своим деянием, в то время как должен был или мог это осознавать.

Неосторожная форма вины присутствует в тех налоговых правонарушениях, которые совершаются, как правило, вследствие недостаточной квалификации бухгалтеров, недисциплинированности, низкого уровня внутриведомственного финансового контроля и т.д.

Виновность лица, допустившего нарушение налогового законодательства, исключается, если это лицо на момент совершения противоправного деяния было невменяемым.

При совершении налогового правонарушения организацией также возможно определение вины в ее действиях (бездействии). Пункт 4 ст. 110 НК РФ определяет, что вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, деяния (действия или бездействия) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Единственным исключением из названного правила является положение подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ, согласно которому совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в невменяемом состоянии, исключает вину лица в совершении налогового правонарушения. Следовательно, невменяемость какого-либо должностного лица не исключает возможности привлечения организации к налоговой ответственности.

В практике налоговой деятельности часто встречаются случаи, когда представителем организации выступает другая организация. В данной ситуации вина представляемой организации будет определяться в зависимости от вины должностных лиц организации-представителя. Таким образом, определяя состав налогового правонарушения, законодатель рассматривает действия (бездействие) представителя в качестве аналогичных деяний самой представляемой организации.

Таким образом, состав налогового правонарушения представляет собой законодательно построенную юридическую модель типичных признаков виновного противоправного деяния, нарушающего законодательство о налогах и сборах, и за которое НК РФ установлены меры ответственности.

Состав налогового правонарушения следует рассматривать в качестве системы объективных и субъективных факторов (признаков), совокупность которых необходима и достаточна для признания физического лица или организации, совершившими нарушение налогового законодательства.

Состав налогового правонарушения является критерием достоверной квалификации совершенного деяния и, следовательно, обоснованного применения налоговой санкции. Одновременно состав налогового правонарушения имеет важное значение для обеспечения прав человека и гражданина, а также соблюдения принципа законности привлечения к налоговой ответственности. Наличие в противоправном деянии совокупности объективных и субъективных признаков является единственным юридическим основанием для привлечения лица к ответственности, поэтому при отсутствии хотя бы одного признака конкретного состава налогового правонарушения квалификация содеянного в качестве налогового правонарушения исключается.

3. Налоговая ответственность. Понятие, признаки.

1. Налоговая система не может функционировать без института ответственности. В соответствии с Законом об основах налоговой системы исполнение обязанностей налогоплательщика обеспечивается мерами административной и уголовной ответственности, а также финансовыми санкциями.

Традиционно в теории права выделяют административную, уголовную, дисциплинарную, гражданскую и материальную ответственность. Однако в последнее время ряд авторов поставили вопрос о существовании специального вида ответственности — финансовой. В научной литературе высказываются различные точки зрения по этому поводу. Одни авторы полагают, что недопустимо само применение термина «финансовая ответственность»¹. Другие считают, что финансовая ответственность по предмету и методу регулирования является разновидностью административной ответственности, поскольку стороны находятся в неравном положении, однако она обладает присущими только ей специфическими признаками².

Проанализировав имеющиеся мнения, И. Хаменушко пришел к выводу, что о понятии «финансовая ответственность» можно говорить только с достаточной степенью условности³, выделение же ее в качестве самостоятельного вида юридической ответственности в настоящий момент ничем не обосновано.

Хотелось бы заметить, что в существующих нормативных актах термин «финансовая ответственность» чаще всего используется в значении «имущественная, денежная ответственность сторон»⁴.

2. Что касается ответственности за нарушения налогового законодательства, предусмотренной в п.1 ст. 13, 15 Закона об основах налоговой системы и ст. 22 Закона о подоходном налоге, то ей присущи все основные признаки юридической ответственности:

- она является средством охраны правопорядка;
- состоит в применении мер государственного принуждения;
- наступает за нарушение правовых норм;
- наступает на основе норм права, т. е. нормативно определена;
- является последствием виновного деяния;
- состоит в применении санкций правовых норм и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые правонарушитель должен претерпеть и реализуется в соответствующих процессуальных формах.

В то же время налоговая ответственность характеризуется и рядом особенностей, что позволяет говорить о ней особо:

- 1) применение ответственности за нарушение налогового законодательства урегулировано нормами налогового права;
- 2) основанием ответственности является *налоговое правонарушение*;
- 3) данная ответственность состоит в применении к нарушителю специальных финансовых санкций — штрафов и пеней, поэтому она носит исключительно имущественный характер, причем взыскание происходит, как правило, в денежной форме;
- 4) размер финансовых санкций, чаще всего, так или иначе увязан с размером «налогового ущерба» для бюджета как в объемном выражении (суммы штрафов напрямую зависят от суммы недоимки), так и во временном (пени взыскиваются за каждый день недоимки);

- 5) законодательством предусмотрен особый порядок привлечения к ответственности: для юридических лиц — бесспорное взыскание, для физических — судебный порядок;
- 6) субъектами данной ответственности являются налогоплательщики и лица, способствующие уплате налогов;
- 7) к налоговой ответственности обязанных лиц привлекают налоговые органы и органы налоговой полиции, а в специально установленных случаях — таможенные органы.

Очевидно, что на сегодняшний день сложилась определенная совокупность признаков, которая позволяет сделать вывод о том, что в российской правовой системе сформировалось достаточно четко выраженное правовое явление — ответственность за налоговые правонарушения. С другой стороны, вполне обоснованно обозначение ответственности за налоговые правонарушения применительно к п. 1 ст. 13, 15 Закона об основах налоговой системы и ст. 22 Закона о подоходном налоге как налоговой ответственности.

В то же время необходимо учитывать, что по своей правовой природе налоговая ответственность *сходна* с административной ответственностью, что и разъяснил в п. 3 Обзора практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства Высший Арбитражный Суд РФ (письмо от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-370⁵). Однако в этом обзоре ВАС РФ не ответил на вопрос о том, является ли налоговая ответственность разновидностью административной либо финансовой ответственности. По-видимому, вопрос о ее правовой природе, как и ответственности за нарушения валютного законодательства, законодательства о применении контрольно-кассовых машин, за несоблюдение условий работы с денежной наличностью и т. д., должен быть окончательно разрешен правовой наукой в ближайшем будущем. При этом решающее значение будет иметь обоснованность выделения финансового правонарушения в самостоятельный вид правонарушений, поскольку основным критерием разграничения видов ответственности являются основания применения (проступок, преступление, нарушение обязательства и т. п.). Кроме этого, должны учитываться содержание ответственности, ее субъект, порядок применения мер, а также другие признаки. Возможно, что развитие российской правовой системы все-таки приведет к признанию финансовой ответственности как особого вида ответственности.

В качестве обоснования различия налоговой и административной ответственности, может служить тот факт, что финансовые санкции в рамках налоговой ответственности могут применяться наряду с применением иных видов ответственности. В то же время, согласно ст. 25 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях, за одно административное правонарушение может быть наложено основное либо дополнительное взыскание.

Учитывая приведенный выше анализ, можно дать следующее определение. *Налоговая ответственность* — это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налога.

Закон об основах налоговой системы использует собирательное понятие налогов. Поэтому налоговая ответственность, которая предусмотрена ст. 13 указанного закона, может применяться по отношению как к собственно налогам, так и к сборам, пошлинам и другим обязательным платежам, включенным в налоговую систему России, если иное не

предусмотрено законом. Например, Таможенным кодексом РФ установлена специальная ответственность в отношении таможенных платежей. В то же время, поскольку взносы в социальные внебюджетные фонды не предусмотрены в Законе об основах налоговой системы, по отношению к ним не может применяться ответственность, предусмотренная ст. 13 этого закона.

Как и любая другая юридическая ответственность, налоговая базируется на принципах законности, справедливости, неотвратимости и т. д. Проявления законности многообразны, однако в отношении налоговой ответственности этот принцип означает прежде всего применение финансовых санкций в строгом соответствии с законом, а также установление финансовых санкций исключительно законом.

В качестве *субъектов налоговой ответственности* выступают налогоплательщики и другие обязанные лица.

Основаниями применения налоговой ответственности являются:

- 1) нормы, т. е. система нормативных актов, ее регулирующих;
- 2) факты, т. е. деяния конкретного субъекта, нарушающие правовые предписания, охраняемые мерами ответственности;
- 3) процессуальные действия, т. е. акт компетентного органа о наложении конкретного взыскания за конкретное налоговое правонарушение.

Содержание налоговой ответственности состоит в правах, обязанностях, а также в реальных действиях по их использованию и осуществлению.

1. Субъектом налогового правонарушения, т. е. лицом, совершившим правонарушение, на которое по закону может быть возложена обязанность нести налоговую ответственность, выступают, как правило, налогоплательщики. Однако понятие налогоплательщика и субъекта ответственности не тождественны, так как в законодательстве могут быть установлены случаи, когда налоговое правонарушение может быть совершено иным лицом (например, неуплата налога сборщиком налогов).

В качестве субъектов налоговой ответственности в налоговом законодательстве названы: а) налогоплательщики (юридические и физические лица); б) сборщики налогов (юридические лица и граждане-предприниматели); в) банки и иные кредитные организации, ответственные за перечисление налогов в бюджет или внебюджетные фонды.

Характеризуя ответственность данных лиц, следует отметить, что основные виды налоговых правонарушений, а также меры ответственности за них установлены в п. 1 ст. 13 Закона об основах налоговой системы. Данная статья является нормой общего характера, и ее применение обусловлено самим фактом совершения налогового правонарушения налогоплательщиком.

Необходимо также отметить, что в соответствии с письмом Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-370 «Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства» ответственность, предусмотренная ст. 13 Закона об основах налоговой системы, применяется только к налогоплательщикам, т. е. лицам, имеющим тот или иной объект налогообложения и обязанным в связи с этим уплачивать соответствующий налог.

Поэтому налоговая ответственность в соответствии с п. 1 ст. 13 Закона к иным лицам, которые по законодательству налогоплательщиками не являются, — применяться не может.

В то же время в налоговом законодательстве существуют и специальные нормы, применяемые по отношению к лицам, способствующим уплате налога. В частности, ст. 22 Закона о подоходном налоге предусматривает специальный состав и меры ответственности к субъектам, не являющимся налогоплательщиками, за несвоевременно удержанные, удержанные не полностью или не перечисленные в бюджет суммы налогов, подлежащие взысканию у источника выплаты.

Для банков и иных кредитных организаций ответственность в виде пени установлена в ст. 15 Закона об основах налоговой системы.

Государственные органы и их должностные лица не являются субъектами налоговой ответственности, так как для них установлена только гражданско-правовая, административная и уголовная ответственность.

2. Налоговым законодательством установлен отличный от гражданско-правового порядок привлечения к налоговой ответственности филиалов и других обособленных подразделений юридических лиц, являющихся самостоятельными налогоплательщиками. Если, согласно Гражданскому кодексу РФ, филиалы не могут быть субъектами гражданско-правовой ответственности, то в силу ст. 13 Закона об основах налоговой системы филиал как налогоплательщик является самостоятельным субъектом налоговой ответственности.

Что касается законных представителей недееспособных лиц — несовершеннолетних детей, лиц, признанных судом полностью или ограниченно недееспособными, то они не могут являться субъектами налоговой или любой иной ответственности за неуплату налогов. Данный вывод вытекает из отсутствия у законных представителей нормативно закрепленной обязанности уплачивать налоги за своих подопечных, даже за счет их средств.

Не могут являться субъектами ответственности за налоговые правонарушения и недееспособные лица, поскольку они не вправе распоряжаться денежными средствами в той мере, в которой это необходимо для уплаты налогов, т. е. свобода воли как обязательное условие виновной ответственности в данном случае отсутствует.

Следует признать, что в настоящее время ни налоговым, ни семейным законодательством этот вопрос не решен, а значит, обязанность налогоплательщиков по уплате налогов в подобных случаях не обеспечена ответственностью. Следовательно, может сложиться такая ситуация, когда, например, несовершеннолетний ребенок, получив наследство или дар, может не выплачивать налоги на наследство (дарение) и налоги на имущество, а также другие налоги, связанные с использованием этого имущества, до своего совершеннолетия, не неся при этом никакой ответственности, в том числе и в виде пени. Действующее налоговое законодательство содержит и другие примеры, когда обязанности определенных лиц не обеспечиваются их ответственностью.

3. Налоговая ответственность распространяется на всех налогоплательщиков независимо от форм собственности, организационно-правовых форм, ведомственной принадлежности и т. д.

В качестве примера можно привести дело, рассмотренное в Президиуме Высшего Арбитражного Суда РФ 13 февраля 1996 г. № 5590/95².

Государственной налоговой инспекцией с кооператива в безакцептном порядке была списана пеня за просрочку уплаты налогов.

Кооператив обратился в арбитражный суд с иском о возврате взысканных сумм, ссылаясь на ст. 23 Закона СССР от 26 мая 1988 г. «О кооперации в СССР»³, в которой установлено, что в целях обеспечения кооперативу гарантий самостоятельного распоряжения собственными денежными средствами их списание со счетов кооператива может производиться только по его указанию, а также по решению суда или арбитража, если иное не предусмотрено законодательными актами СССР.

Однако в соответствии с п. 2 Постановления Верховного Совета РФ от 12 декабря 1991 г. «О ратификации Соглашения о создании Содружества Независимых Государств»⁴ до принятия соответствующих законодательных актов Российской Федерации нормы бывшего Союза ССР применяются на ее территории в части, не противоречащей Конституции РФ, законодательству РФ и Соглашению о создании Содружества Независимых Государств. Кроме того, каких-либо исключений для кооперативов в Законе об основах налоговой системы не содержится.

Следовательно, налоговая инспекция вправе применить к кооперативу бесспорное взыскание.

4. В обзоре практики рассмотрения споров между налогоплательщиками и налоговыми органами (письмо Государственной налоговой инспекции по Псковской области от 16 августа 1995 г. № OS-09/1846⁵) содержится пример рассмотрения дела о взыскании недоимки индивидуального частного предприятия с его собственника.

Так, некоторые госналогинспекции Псковской области обратились в районные суды с исковыми заявлениями о взыскании недоимок индивидуальных частных предприятий с их собственников как физических лиц, поскольку частные предприятия, имея задолженность перед бюджетом, имущества и денежных средств на счете не имели. Требования налоговых органов были основаны на п. 5 ст. 6 Федерального Закона «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» от 30 ноября 1994 г. № 52-ФЗ⁶ и ст. 115 ГК РФ, в соответствии с которыми собственники индивидуальных частных предприятий несут субсидиарную ответственность по обязательствам предприятия при недостаточности его имущества своим личным имуществом. Суд удовлетворил исковые требования налоговых инспекций, а также наложил арест на имущество ответчиков в порядке обеспечения иска.

4. Общие условия привлечения к налоговой ответственности.

Отличительной чертой налогового законодательства России является практическое отсутствие в нем достаточной регламентации производства по делу о налоговых правонарушениях и общих правил наложения взысканий, поэтому условия и порядок применения налоговой ответственности были выработаны в результате нормотворческой деятельности Государственной налоговой службы РФ, а также в ходе правоприменительной практики налоговых органов и арбитражных судов с учетом некоторых общеправовых принципов юридической ответственности и аналогичных норм административного законодательства.

Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ и обзоры арбитражной практики содержат нормативное толкование, постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ рассматриваются как акты казуального толкования, которые даются судебным органом по поводу конкретного дела и формально обязательны лишь при его рассмотрении. Все перечисленные акты ВАС РФ не являются источниками права, однако выводы, содержащиеся в постановлениях Пленума, обязательны для исполнения всеми арбитражными судами. Авторитет Высшего Арбитражного Суда РФ, а также угроза отмены принятого решения вышестоящей судебной инстанцией в сложных ситуациях являются решающим фактором при вынесении того или иного судебного решения. Поэтому при рассмотрении принципиальных моментов применения налоговой ответственности значительное место уделено мнению ВАС РФ, которое оказывает существенное влияние на правоприменительную практику.

2. Для применения мер налоговой ответственности необходимы три основания: нормативное, фактическое и процессуальное.

Основания должны возникнуть в определенной последовательности. Прежде всего необходима норма, устанавливающая обязанности и санкции за их неисполнение. Затем должно возникнуть фактическое основание — налоговое правонарушение. При наличии нормы и налогового правонарушения уполномоченный субъект в установленном законом порядке вправе определить взыскание за налоговое правонарушение.

Говоря о наличии нормы, следует иметь в виду, что финансовые санкции за налоговые правонарушения применяются по законодательству, действовавшему во время совершения нарушения, а не на момент проведения проверки.

Характеризуя состав правонарушения в целом, хотелось бы отметить, что налоговые правонарушения имеют, как правило, материальный состав, т. е. ответственность за их совершение может наступить только в случае наличия-последствия в виде непоступления налогов в бюджет. В частности, если по отчету предприятия показан убыток 200 тыс. руб., а по результатам проверки выявлено необоснованное отнесение на себестоимость 200 тыс. руб., то финансовые санкции в данном случае не применяются, так как финансовый результат здесь равен нулю (в разъяснениях по отдельным вопросам, связанным с применением мер ответственности за нарушения налогового законодательства от 5 марта 1994 г. № ВГ-б-14/72², содержится аналогичная точка зрения налогового ведомства).

В то же время такое налоговое правонарушение, как непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, а также для уплаты налогов, имеет формальный состав, т. е. ответственность за это нарушение наступает независимо от того, возникла ли по этому налогу недоплата или переплата.

3. Условия и порядок применения налоговой ответственности необходимо рассматривать в разрезе стадий производства по делу о налоговом правонарушении, поскольку деятельность налоговых органов и субъектов ответственности развивается во времени как последовательный ряд взаимосвязанных процессуальных действий по реализации прав и обязанностей. Говоря о производстве по делу о налоговых правонарушениях, допустимо использовать учение о стадиях и этапах, выработанное в науке административного права³.

Налоговое производство объективно состоит из четырех стадий:

- 1) налоговое расследование;
- 2) рассмотрение дела;
- 3) пересмотр решения;
- 4) исполнение решения.

Налоговое расследование является частью налогового контроля, т. е. осуществляется в ходе проверки деятельности налогоплательщика.

Началу налогового расследования предшествует получение информации о деянии, содержащем в себе признаки налогового правонарушения. Однако чаще всего налоговое расследование проводится без предварительной информации, а выявление налогового правонарушения и сбор информации о нем (основная задача налогового расследования), как правило, совпадают. Это происходит потому, что если в ходе проверки были обнаружены нарушения налогового законодательства, то данная проверка и признается налоговым расследованием.

Необходимо отметить, что действующими нормативными актами стадия налогового расследования и стадия рассмотрения дела четко не разделены, так как акт проверки в ряде случаев может и не означать завершения налогового расследования.

Рассмотрение дела должно включать в себя подготовку к рассмотрению и слушанию, анализ собранных материалов и обстоятельств дела, принятие решения и доведение решения до сведения.

На данной стадии следует выяснить, компетентен ли орган рассматривать данное дело, а также установить было ли совершено налоговое правонарушение (имеется ли состав), виновно ли лицо, подлежит ли оно ответственности, имеются ли основания для предоставления отсрочки в уплате штрафа и т. д.

Однако в настоящее время процедура рассмотрения дела о налоговом правонарушении неоправданно упрощена. Не решены вопросы о вызове нарушителей и слушании дела, поэтому почти всегда происходит его заочное рассмотрение. Фактически главная стадия производства по делу о налоговых правонарушениях сведена к принятию начальником налоговой инспекции или его заместителем решения. Такое положение может не способствовать принятию правильного постановления, и, кроме того, не гарантируется право налогоплательщика на защиту. Однако иначе и не могло быть, так как все процедурные моменты установила сама для себя Государственная налоговая служба РФ.

Стадия пересмотра решений является факультативной, т. е. необязательной. Она основана на свободе обжалования решения лицом, в отношении которого оно вынесено, и обязанности компетентных органов рассмотреть данную жалобу. Пересмотр дела состоит в новом рассмотрении дела органом, принявшим решение, вышестоящим органом или судом. Обжалование решения налогового органа не приостанавливает действие решения.

Исполнение решения — завершающая стадия производства. Она заключается в практической реализации административного взыскания. Исполнением решения заняты различные субъекты — налоговые органы, органы налоговой полиции, банки, торговые предприятия-комиссионеры и т. д.

1. Данный термин использует в своем постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П Конституционный Суд РФ.

2. Содержится в компьютерных базах данных.

Действующими нормативными актами предусмотрены случаи, когда налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, может быть освобожден от налоговой ответственности даже при наличии в его деянии состава налогового правонарушения.

Так, налогоплательщик освобождается от ответственности в виде применения финансовых санкций, предусмотренных подп. «а» и «б» п. 1 ст. 13 Закона об основах налоговой системы, когда он:

- а) допустил ошибки, в результате которых в бюджет не были уплачены или не полностью уплачены суммы налогов и других обязательных платежей;
- б) самостоятельно, до проверки налоговым органом выявил данные ошибки;
- в) в установленном порядке внес исправления в бухгалтерскую отчетность и в расчеты по налогам и платежам.

Однако, поскольку имеет место просрочка в уплате налогов в бюджет, с налогоплательщика взыскиваются пени за несвоевременную уплату налогов.

Такие условия освобождения были предусмотрены не в законодательных актах по налогообложению, а в письмах Го-сналогслужбы РФ от 10 мая 1995 г. № ВГ-4-14/17н «О непри-менении к налогоплательщику финансовых санкций за нарушение налогового законодательства в случае самостоятельного внесения им в отчетность исправлений допущенных ошибок»¹ и от 30 октября 1995 г. № ВГ-4-14/71н «О внесении дополнения в письмо Госналогслужбы РФ от 10 мая 1995 г. № ВГ-4-14/ 17н»².

Ранее подобные условия содержались в разъяснениях Госналогслужбы РФ от 14 сентября 1993 г. № ВГ-4-01/145н по отдельным вопросам, связанным с применением налогового законодательства о налогообложении прибыли (дохода) юридических лиц³, в соответствии с которыми в случае, когда предприятие само обнаружило ошибку при подсчете затрат и исправило ее, санкции за занижение прибыли не применяются.

2. Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины»⁴ также было установлено, что технические ошибки при составлении и расчете налоговых платежей, самостоятельно выявленные налогоплательщиками и своевременно доведенные до сведения налоговых органов, не являются налоговыми нарушениями. В письме Госналогслужбы РФ от 28 июня 1996 г. № ПВ-6-09/450 «О реализации отдельных положений Указа Президента Российской Федерации от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины»⁵ было разъяснено, что в этом случае с налогоплательщика пени за несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей не взыскиваются.

Кроме этого Госналогслужба РФ направила ряд писем, в которых содержались дополнительные разъяснения положений Указа Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 о технической ошибке и порядке ее исправления: от 22 ноября 1996 г. № 13-0-18/596, от 28 ноября 1996 г. № 18-1-06/663, от 10 декабря 1996 г. № 16-2-28/280, от 14 декабря 1996 г. № 09-02-07⁶. По ее мнению, к технической ошибке могут быть отнесены любые допущенные налогоплательщиками занижения финансовых результатов при исчислении

налогооблагаемой базы и налогов, если это не являлось преднамеренным нарушением в связи с уплатой налогов.

На основании п. 1.9 Инструкции о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Минфина РФ от 19 октября 1995 г. № 115 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год», исправление отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производится в отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения данных, причем исправления вносятся в данные за отчетный период (квартал, с начала года). Если не установлен период совершения приписки или искажения, исправление отчетных данных производится в аналогичном порядке. Указанный порядок исправления отчетных данных применяется при выявлении искажений в ходе проверок, проводимых как самой организацией, так и контролирующими органами.

В дополнение хотелось бы отметить, что в разъяснениях, помимо изложенных выше трех условий, использован субъективный критерий определения «технической ошибки» — нарушение должно быть совершено непреднамеренно (без умысла).

Интересно, что исходя из смысла данного Указа, совершенные деяния не квалифицируются ни как налоговые нарушения, ни как правомерные действия. Все зависит от последующих действий налогоплательщиков. Таким образом, налоговое правонарушение приобретает сложный характер и включает в себя не только, например, неправомерное увеличение затрат, но и необнаружение и неустранение допущенной «ошибки».

Технически правильнее было бы говорить не о том, что технические ошибки в таких случаях не являются налоговыми нарушениями, а что в указанных случаях налогоплательщики освобождаются от налоговой ответственности.

2. Указом Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» со 2 ноября 1993 года по 30 ноября 1993 года в России была впервые проведена налоговая амнистия.

Указом предусматривалось, что предприятия, учреждения и организации, а также физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, объявившие в установленный срок о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 год и предшествовавшие годы и внесшие их в тот же срок в республиканский бюджет Российской Федерации в полном объеме, освобождаются от применения санкций, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации. Однако обнаружение налоговых правонарушений после 30 ноября 1993 года влекло применение санкций, установленных в подп. «а» п. 1 ст. 13 Закона об основах налоговой системы, в трехкратном размере.

Проведение амнистии предполагалось и Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины»⁸. Данным Указом было поручено Правительству РФ в месячный срок внести в Государственную Думу проект федерального закона о проведении в 1996 году налоговой амнистии, предусматривающей погашение задолженности предприятий и организаций, в первую очередь выполняющих государственный оборонный заказ, а также освобождение от уплаты штрафов и пеней с сумм добровольно уплачиваемых предприятиями

и организациями налогов, информацией о задолженности по которым не располагали налоговые органы, независимо от причин такой неуплаты (включая умышленное сокрытие объектов налогообложения).

В соответствии со ст. 71 Конституции РФ амнистия находится в ведении Российской Федерации, поэтому налоговая амнистия по всем видам налогов — федеральным, региональным и местным — может объявляться только Государственной Думой.

4. Налоговое законодательство не учитывает ряд оснований, которым традиционно уделяется внимание в других отраслях законодательства, когда речь идет об ответственности. Так, согласно ст. 401 Гражданского кодекса РФ, основанием для освобождения от ответственности лиц, не исполнивших обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, является невозможность его исполнения вследствие непреодолимой силы. Понятие «непреодолимая сила» определяется как чрезвычайные и непреодолимые при данных условиях обстоятельства.

Однако налоговое законодательство не содержит подобного основания для освобождения от ответственности, что дает формальные основания для беспредельной ответственности налогоплательщиков (так как пределы ответственности не установлены). В результате может возникнуть ситуация, когда к ответственности будет привлечено лицо, допустившее, например, просрочку уплаты налога вследствие объективно непреодолимых (в соответствующей ситуации) событий и явлений: наводнений, землетрясений, военных действий, эпидемий и т. д. Вряд ли такое положение вещей можно признать нормальным, тем более что обжаловать в судебном порядке решение о применении финансовых санкций на предмет незаконности невозможно, поскольку отсутствует нарушенная норма закона. Это же относится и к ситуации, когда налогоплательщик привлекается без наличия его вины в нарушении налогового законодательства.

Нарушения процедурных моментов в производстве о налоговых правонарушениях также не освобождают от ответственности.

Судебная практика заняла по этому поводу четкую позицию. Так, предприятие обратилось в арбитражный суд с иском о признании недействительными решений налоговой инспекции о применении финансовых санкций за нарушения налогового законодательства, поскольку акты проверок не соответствуют требованиям Временных указаний о порядке проведения документальных проверок юридических лиц независимо от видов деятельности и формы собственности (включая предприятия с особым режимом работы) по соблюдению налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога на прибыль (письмо Госналогслужбы РФ от 28 августа 1992 г. № ИЛ-6-01/284 в редакции письма Госналогслужбы РФ от 30 апреля 1993 г. № ВГ-6-01/160).

Однако, как разъяснил в своем постановлении от 28 января 1997 г. № 2675/96 Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, Временные указания, утвержденные Государственной налоговой службой РФ, содержат лишь примерный перечень рекомендуемых вопросов и приемов проведения проверок налоговыми органами. Формальные отступления от рекомендаций не могут служить единственным основанием для признания акта налогового органа недействительным.

Налоговым законодательством не предусмотрено освобождение налогоплательщиков от ответственности по мотиву несоразмерности наказания допущенным нарушениям. Именно поэтому Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ своим Постановлением от 29 октября 1996 г. № 1161/96 отменил решение нижестоящего арбитражного суда, который учел несоизмеримость допущенному нарушению огромного штрафа, наложенного на предприятие за несвоевременное представление документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, к тому же не повлиявшее на выполнение налогоплательщиком своих обязательств перед бюджетом.

1.6 Лекция №6 (2 часа).

Тема: «Защита прав налогоплательщиков»

1.6.1 Вопросы лекции:

- 1.Право на обжалование.
- 2.Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков.
- 3.Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков

1.6.2 Краткое содержание вопросов:

1. Право на обжалование.

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. 129) 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, общества 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 счетам 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; незаконное привлечение к налоговой ответственности.

Действия должностных лиц налоговых органов, нарушающие права 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.

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 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.

2. Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков.

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 налогом, налоговый орган обязан признать решение суда правомочным 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.

3. Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков.

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.

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 вернуть налогоплательщику оставшуюся разницу по излишне взысканным денежным суммам.

2. МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

2.1 Практическое занятие №1 (4 часа).

Тема: «Предмет и система налогового права»

2.1.1 Задание для работы:

1. Понятие, предмет и метод налогового права.
2. Соотношение налогового права с другими отраслями права и законодательства.
3. Система налогового права.

2.1.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задание. ООО «АВС» произвело расчеты: заплатив в бюджет налог на имущество юридических лиц; заплатив налог на прибыль; с поставщиком за поставку товара,

предусмотренного договором; с аудиторской фирмой за оказание аудиторских услуг; с сотрудниками, выплатив им зарплату и премии; уплатив государственную пошлину за подачу искового заявления в арбитражный суд; выплатив проценты банку за пользование кредитом; заплатив арендную плату за используемые помещения; выплатив вознаграждение агенту. Кроме того, ООО «АВС» увеличило размеры своего уставного капитала на 20%. Нормами каких отраслей права регулируются возникшие отношения?

2) Задача. Предприятие не заплатило в установленный законом срок налог на прибыль организаций, задержало выплату заработной платы своим работникам, не рассчиталось по договору купли-продажи со своим контрагентом, не выплатило банку проценты по предоставленному кредиту, не перечислило в установленный договором срок платежи по договору аренды, не заплатило начисленные пени и штраф за неуплату налога на имущество организаций. Чьи права были нарушены в каждом из перечисленных случаев? Каковы возможности кредиторов по защите своих прав? Какими отраслями права регулируются возникшие отношения?

3) Составьте тесты к теме (не менее 5).

2.1.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению понятия, предмета и методов налогового права, понятия налога и сбора. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.2 Практическое занятие №2 (4 часа).

Тема: «Источники налогового права»

2.2.1 Задание для работы:

1. Источники налогового права и система налогового законодательства РФ. Понятие налогового закона, его элементы.
2. Действие налогового законодательства в пространстве, во времени и по кругу лиц.
3. Международные договоры в системе налогового законодательства России.

2.2.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задание. Какие из перечисленных актов относятся к источникам налогового права: требование налогового органа об уплате суммы налога; уведомление об уплате налога на имущество физических лиц; решение суда о взыскании в бюджет штрафов за налоговое правонарушение; Налоговый Кодекс РФ; Постановление Конституционного Суда РФ; Постановление Пленума Верховного Суда РФ по вопросам применения норм части первой Налогового кодекса РФ; постановление Президиума Верховного Суда РФ по делу об обжаловании акта налогового органа о взыскании в бюджет сумм неуплаченных организацией налогов и пени; Соглашение между Российской Федерацией и иностранным государством об избежании двойного налогообложения; Конституция РФ; решение представительного органа власти местного самоуправления об установлении ставок земельного налога?
- 2) Задача. Представительный орган г. Пятигорска 08.09.2012 г. принял нормативный акт, установивший повышенные ставки земельного налога. Официальное опубликование данного документа состоялось 30.09.2012 г. Определите, с какого дня нормативный акт может вступить в силу.
- 3) Составьте тесты к теме (не менее 5).

2.2.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению понятия, предмета и методов налогового права, понятия налога и сбора. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.3 Практическое занятие №3 (4 часа).

Тема: «Налоговая система РФ»

2.3.1 Задание для работы:

1. Понятие и общая характеристика налоговой системы.

2. Налоговая система России: общая характеристика и структура.

2.3.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Изучите положения Налогового кодекса РФ и сделайте вывод о том, какие изменения произошли в налоговой системе РФ за последние несколько лет, какие виды налогов и сборов были отменены, а какие введены?
- 2) Проанализируйте судебную практику о соответствии законов субъектов РФ и нормативно-правовых актов муниципальных образований нормам Налогового кодекса РФ в части установления региональных и местных налогов и сборов. Имели ли место нарушения в этой сфере?
- 3) Составьте тесты к теме (не менее 5).

2.3.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению понятия, предмета и методов налогового права, понятия налога и сбора. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.4 Практическое занятие № 4 (4 часа).

Тема: «Налоговое правоотношение»

2.4.1 Задание для работы:

1. Понятие налогового правоотношения. Его элементы.
2. Субъекты налогового правоотношения.

2.4.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задание. Сформулируйте определение налогового представителя. Какие виды налогового представительства предусмотрены законодательством о налогах и сборах? Кто может выступать налоговым представителем коммерческой организации-налогоплательщика: ее руководитель; ее бухгалтер; ее юрист; адвокат, заключивший с ней договор на юридическое обслуживание и имеющий доверенность на ведение дел в суде; сотрудник налогового органа, в котором организация состоит на налоговом учете; прокурор; следователь полиции; мировой судья; аудитор аудиторской фирмы, обслуживающей организацию налогоплательщика?
- 2) Задача. Иванов и Петров являются гражданами Российской Федерации, оба работают в консульстве Франции в г. N. Иванов был назначен на должность помощника консула; Петров служит в консульстве охранником. Обязаны ли Иванов и Петров платить, какие - либо налоги в связи с получением вознаграждения за свой труд в консульстве? Обязано ли консульство Франции сообщать сведения о выплаченных Иванову и Петрову доходах? Имеют ли право налоговые органы осуществлять контрольные мероприятия в отношении Иванова, Петрова и консульства?
- 3) Составьте тесты к теме (не менее 5).

2.4.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению понятия, предмета и методов налогового права, понятия налога и сбора. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.5 Практическое занятие № 5 (2 часа).

Тема: «Исполнение обязанности по уплате налога или сбора»

2.5.1 Задание для работы:

1. Основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога и сбора.
2. Порядок исчисления налога.

3. Порядок исполнения обязанности по уплате налога или сбора.

2.5.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задача. Юридическое лицо перечислило по платежному поручению денежные средства в счет уплаты налога. Платеж осуществлен через банк путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, что подтверждается выпиской банка и платежным поручением, на котором имеется отметка о его принятии к исполнению. Денежных средств на счете было достаточно, однако в бюджет деньги не поступили. С какого момента считается исполненной обязанность по уплате налога налогоплательщиком? На какой принцип налогового права должен ссылаться в данном случае налогоплательщик? Должен ли налогоплательщик доказывать свою добросовестность сам?
- 2) Проанализируйте нормы налогового законодательства и сделайте вывод о том, какие обстоятельства могут служить дополнительными основаниями прекращения обязанности по уплате налога и сбора.
- 3) Составьте тесты к теме (не менее 5).

2.5.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению понятия, предмета и методов налогового права, понятия налога и сбора. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.6 Практическое занятие № 6 (2 часа).

Тема: «Налоговый контроль»

2.6.1 Задание для работы:

1. Понятие налогового контроля. Формы его проведения.
2. Виды налоговых проверок.

3. Средства, используемые при осуществлении налогового контроля

2.6.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задание. Дайте определение аудиторской проверки и перечислите виды аудиторских проверок. Со ссылкой на действующее законодательство приведите несколько примеров обязательных аудиторских проверок.
- 2) Задание. Кто должен подписывать акт выездной налоговой проверки и в какие сроки? Каковы последствия отказа руководителя подписать акт?
- 3) Задача. 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.

2.6.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению понятия, предмета и методов налогового права, понятия налога и сбора. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.7 Практическое занятие № 7 (2 часа).

Тема: «Нарушение законодательства о налогах и сборах»

2.7.1 Задание для работы:

1. Общественная опасность нарушений законодательства о налогах и сборах. Налоговая безопасность государства.
2. Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах.

3. Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений
4. Классификация составов налоговых правонарушений.
5. Способы уклонения от уплаты налогов

2.7.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задание. В июле 2009 года налоговая инспекция приняла решение по итогам выездной налоговой проверки о привлечении к ответственности адвокатского образования по ст. 120 НК РФ и наложении штрафа. Требование об уплате налоговой санкции исполнено не было, в результате чего инспекция подала иск в Арбитражный суд. Арбитражный суд принял решение об удовлетворении требований налогового органа. В апелляционной инстанции адвокатское образование просило прекратить производство по делу, поскольку данный иск не подлежит рассмотрению в Арбитражном суде в связи с тем, что деятельность адвокатских образований в соответствии с Федеральным законом РФ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» не является предпринимательской. Какое решение должен принять суд и почему?
- 2) Задание. Индивидуальный предприниматель О. попал в автомобильную катастрофу, в результате чего два месяца пролежал в больнице и не уплатил своевременно сумму налога. Налоговый орган установил, что образовалась недоимка в сумме 50 000 рублей, и вынес решение о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности. О. отказался заплатить штраф, сославшись на то, что данное правонарушение было совершено им вследствие болезненного состояния. Как, по вашему мнению, следует разрешить возникший конфликт?
- 3) Задача. 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?

2.7.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению понятия налогового правонарушения, видов налоговых правонарушений, способов уклонения от уплаты налогов. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.8 Практическое занятие № 8 (2 часа).

Тема: «Ответственность за нарушение налогового законодательства»

2.8.1 Задание для работы:

1. Понятие юридической ответственности и условия ее наступления.
2. Понятие налогового правонарушения.
3. Налоговая ответственность. Понятие, признаки.
4. Общие условия привлечения к налоговой ответственности.

2.8.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задание. Сформулируйте свое определение налогово-правовой ответственности. Назовите санкции, которые могут применяться за нарушение норм налогового права. Является ли пеня, взимаемая за нарушение законодательства о налогах и сборах, такой санкцией? Аргументируйте свою позицию.
- 2) Задача. 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?

3) Задача. 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 бесспорном порядке с этого же счета. Гражданин Н. обжаловал эти действия налогового органа. Правомерны ли действия налогового органа? Удовлетворят ли жалобу гражданина Н.?

2.8.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению понятия ответственности за нарушение налогового законодательства, понятия налогового правонарушения и условий привлечения к налоговой ответственности. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.9 Практическое занятие № 9 (2 часа).

Тема: «Защита прав налогоплательщиков»

2.9.1 Задание для работы:

- 1.Право на обжалование.
- 2.Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков.
- 3.Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков

2.9.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задание. Будет ли взиматься госпошлина и в каком размере в каждом из указанных случаев: при обращении гражданина в органы ЗАГС с заявлением о регистрации рождения ребенка; при обращении в органы ЗАГС с заявлением о регистрации брака; при обращении в органы ЗАГС с заявлением о смене фамилии; при обращении в органы ЗАГС с заявлением о расторжении брака между супругами, не имеющими несовершеннолетних детей; при обращении гражданина к нотариусу в целях составления и оформления завещания; при обращении с исковым заявлением о расторжении брака в суд; при обращении гражданина к нотариусу для вступления в наследство? Какие льготы по уплате государственной пошлины установлены при обращении в суд общей юрисдикции и в арбитражный суд?
- 2) Задание. Какие из перечисленных доходов физического лица исключаются из налоговой базы налога на доходы физических лиц и в каком размере: доходы, направленные на оплату лечения ребенка; доходы, направленные на цели благотворительности; доходы от продажи акций; доходы от продажи принадлежащего гражданину автомобиля; полученные им алименты на ребенка; доходы, направленные на приобретение жилья; дивиденды; проценты по вкладам в банке; стипендия; пенсия; пособие по безработице; денежные суммы, унаследованные от родителей; денежные суммы, подаренные дядей и тетей; материальная помощь, выданная на работе?
- 3) Составьте тесты к теме (не менее 5).

2.9.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению видов федеральных налогов и сборов, особенностей отдельных видов федеральных налогов: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.

2.10 Практическое занятие № 10 (4 часа).

Тема: «Федеральные налоги сборы»

2.10.1 Задание для работы:

1. Общая характеристика федеральных налогов и сборов.
2. Налог на добавленную стоимость.
3. Акцизы.

2.10.2 Краткое описание проводимого занятия:

Устный опрос по вопросам темы и решение следующих практических заданий:

- 1) Задача. Иностранец гражданин приехал в Россию на 3 месяца для чтения лекций и проведения мастер-классов по договору с коммерческим вузом. В результате осуществления этой деятельности ему было уплачено шестьдесят тысяч рублей.
Должен ли иностранец гражданин в данном случае уплатить налог на доходы физических лиц и если да, то в каком размере?
- 2) Задача. Гражданин В. не уплатил в установленный срок налог на имущество физических лиц и транспортный налог. Налоговая инспекция, выяснив, что у гражданина В. есть счет в банке, на который зачисляется его заработная плата, направила в банк инкассовое поручение, по которому банк списал сумму задолженности гражданина В. перед бюджетом. Оцените действия налогового органа и банка. Каким образом возможно взыскание сумм налогов с физического лица? Может ли гражданин В. привлечь налоговый орган и банк к ответственности за совершенные ими действия?
- 3) Задача. Предприятие «Промторг» занимается коммерческой деятельностью, связанной с реализацией товаров широкого потребления. Возможно ли получение льготы по налогу на имущество организаций данным предприятием, если среди работающих в указанной организации более 50 % человек являются инвалидами. Дайте юридический анализ сложившейся ситуации.

2.10.3 Результаты и выводы:

В результате практического занятия студент получил знания, выработал умения и привил навыки по выявлению и определению видов федеральных налогов и сборов, особенностей отдельных видов федеральных налогов: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц. Кроме того осуществлено закрепление и углубление знаний, полученных на лекциях и приобретенных в процессе самостоятельной работы с учебной литературой, правовыми актами и материалами практики; формирование у студентов умений

и навыков работы с научной литературой и специальными документами, анализ различных источников знаний, подготовка выступлений.