

Налоговое право России

Министерство юстиции Российской Федерации Российская правовая академия

Налоговое право России

Учебник для вузов

Ответственный редактор —•

доктор юридических наук, профессор

Ю. А. Крохина

Рекомендовано

Учебно-методическим советом

по юридическому образованию УМО

по классическому университетскому образованию

в качестве учебника для студентов

высших учебных заведений, обучающихся

по специальности «Юриспруденция»

2-е издание, переработанное

Издательство НОРМА Москва, 2004

УДК 336.2:342.743/343.359/341.24(075.8) ББК 67.402(2Рос)я73 Н23

Работа выполнена в Российской правовой академии

Министерства юстиции Российской Федерации Ректор Академии — академик Международной академии

наук высшей школы, академик РАЕН, заслуженный юрист РФ, профессор **В. Л. Гейхман**

Рецензенты:

О. Н. Горбунова — доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового права и правовых основ бухгалтерского учета Московской государственной юридической академии;

Отдел финансового законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ (руководитель отдела — доктор юридических наук **Г. В. Петрова**);

Институт налогового консультирования Международной академии предпринимательства (директор Института — кандидат юридических наук, профессор **Е. П. Андреев**).

Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Н23 д. ю. н., проф. **Ю. А. Крохина**. — 2-е изд., перераб. — М.: Норма, 2004. - 720 с.

ISBN 5-89123-789-X

В учебнике показаны сущность налогового права, его местоположение в системе финансового права, взаимосвязи с иными отраслями права и законодательства, выявлено предназначение налогового права в механизме правового регулирования установления, введения и взимания налогов. Особое внимание уделяется обоснованию юридической природы налогов, правовому статусу налогоплательщиков и налоговых органов, налоговому контролю, ответственности за нарушения налогового законодательства, а также особенностям взимания отдельных видов налогов.

Во втором издании отражены последние изменения в государственном строительстве России, в административной и экономической сферах.

Для студентов, аспирантов, преподавателей юридических вузов, работников государственных органов и всех изучающих налоговое право и применяющих налоговое законодательство.

ISBN 5-89123-789-X

© Коллектив авторов, 2004

© ООО «Издательство НОРМА»

2004

Коллектив авторов:

Бондарь Николай Семенович, доктор юридических наук, профессор, судья Конституционного Суда РФ — § 3 гл. 5;

Викулин Александр Юрьевич, доктор юридических наук, ведущий научный сотрудник группы бюджетного права Центра финансового и банковского права Института государства и права РАН — § 4 гл. 10 (в соавторстве с **Г. А. Тосуняном**); часть 1 § 4 гл. 16 (в соавторстве с **Г. А.**

Тосуняном);

Карасева Марина Валентиновна, доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права Воронежского государственного университета — § 5 гл. 5; § 1—3 гл. 7; § 1-4 гл. 8;

Крохина Юлия Александровна, доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой административного и финансового права Российской правовой академии Министерства юстиции РФ; руководитель группы бюджетного права Центра финансового и банковского права Института государства и права РАН — предисловие; гл. 2, 4; § 1, 2, 4 гл. 5; гл. 9; § 1—3 гл. 10; гл. 11-13; § 2 гл. 15; § 1-3 гл. 16; часть 2 § 4 гл. 16; § 1 гл. 17; гл. 18—23;

Кучеров Илья Ильич, заслуженный юрист РФ, доктор юридических наук, профессор, заместитель начальника Главного правового управления Министерства внутренних дел РФ — гл. 14; § 1 гл. 15; § 2, 3 гл. 17; гл. 25-26;

Смирникова Юлия Леонтьевна, кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права Российской правовой академии Министерства юстиции РФ, научный сотрудник группы бюджетного права Центра финансового и банковского права Института государства и права РАН — гл. 1, 3, 6; § 4 гл. 7; § 5 гл. 8; гл. 24; приложения;

Тосунян Гарегин Ашотович, доктор юридических наук, профессор, президент Ассоциации российских банков, руководи-

VI

Коллектив авторов

тель Центра финансового и банковского права Института государства и права РАН, заведующий кафедрой банковского права и финансово-правовых дисциплин юридического факультета им. М. М. Сперанского Академии народного хозяйства при Правительстве РФ — § 4 гл. 10 (в соавторстве с **А. Ю. Викулиным**); часть 1 § 4 гл. 16 (в соавторстве с **А. Ю. Викулиным**).

Содержание

Предисловие XIII

ОБЩАЯ ЧАСТЬ Раздел I. Теоретические основы налогового права

Глава 1. История развития налогообложения 1

§ 1. Развитие налогообложения в России 1

§ 2. Развитие учений о налогообложении.....15

§ 3. Наука налогового права 18

Глава 2. Понятие и роль налогов.....25

§ 1. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность 25

§ 2. Соотношение налогов и иных обязательных платежей 37

§ 3. Функции налогов 43

§ 4. Виды налогов и способы их классификации 48

§ 5. Правовой механизм налога и его элементы 51

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов.....58

§ 1. Понятие системы налогов и сборов 58

§ 2. Принципы построения системы налогов и сборов.....62

§ 3. Структура системы налогов и сборов.

Особенности региональных и муниципальных налоговых систем 71

Глава 4. Общие положения налогового права России.....83

§ 1. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования.....83

§ 2. Система налогового права 94

§ 3. Налоговое право в системе российского права 96

Глава 5. Источники налогового права.....105

§ 1. Общая характеристика источников налогового права 105

VIII

Содержание

§ 2. Конституция РФ и федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права	ЛИ
§ 3. Решения Конституционного Суда РФ как источник налогового пр ^{ава}	121
§ 4. Нормативные правовые акты субъектов РФ и органов местного самоуп ^{равления} в системе источников налогового права	152
§ 5. Индивидуальные налога во-правовые акты	155
Раздел II. Механизм правового регулирования налоговых отношений	
Глава 6. Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений	161
Глава 7. Нормы налогового права	172
§ 1. Понятие норм налогового права и их особенности	172
§ 2. Виды норм налогового права	178
§ 3. Нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве	183
§ 4. Нормы-принципы и нормЫ-Д ^е Ф ^{ин} иции в налоговом праве	191
Глава 8. Налоговые правоотношения	194
§ 1. Понятие и структура налогового правоотношения	194
§ 2. Виды налоговых правоотношений	204
§ 3. Объекты налоговых правоотношений	208
§ 4. Юридические факты в налоговом праве	209
§ 5. Специальные налогово-правовые режимы в регулировании налоговых отношений	215
Глава 9. Общая характеристика субъектов налогового права	221
§ 1. Понятие и классификация субъектов налогового права 221 § 2. Налоговая юрисдикция и налоговое резидентство	227
Глава 10. Правовой статус налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых представителей	229
§ 1. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов	229
§ 2. Правовой статус налоговых агентов и сборщиков налогов	237
§ 3. Правовой статус налоговых представителей	240
§ 4. Банки как субъекты налогового права	243
Содержание	
IX	
Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля	253
§ 1. Налоговые органы Российской Федерации	253
§ 2. Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям Министерства внутренних дел РФ	268
Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль	
Глава 12. Сущность налоговой обязанности	280
§ 1. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности.....	280
§ 2. Исполнение налоговой обязанности	283
§ 3. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности	291
§ 4. Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени	298
§ 5. Изменение срока уплаты налога, сбора или пени	302
Глава 13. Налоговый контроль.....	309
§ 1. Понятие и значение налогового контроля.....	309
§ 2. Формы и виды налогового контроля.....	312
§ 3. Налоговые проверки	315
§ 4. Налоговый контроль за расходами физического лица ...	320
Глава 14. Налоговая тайна.....	322
§ 1. Налоговая тайна в системе мер защиты конфиденциальной экономической информации	322
§ 2. Содержание информации, защищаемой	

в режиме налоговой тайны, и ее источники	326
§ 3. Правовой режим доступа к информации, защищаемой в режиме налоговой тайны	336
Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах	
Глава 15. Исходные положения нарушений законодательства о налогах и сборах.....	
§ 1. Общественная опасность нарушений законодательства о налогах и сборах. Налоговая безопасность государства	342
§ 2. Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах	352
Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений	
§ 1. Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений	357
§ 2. Классификация составов налоговых правонарушений ...	367
X	
Содержание	
§ 3. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 НК РФ.....	371
§ 4. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 18 НК РФ.....	421
Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства о налогах и сборах.....	
§ 1. Нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений (налоговые проступки)	449
§ 2. Налоговые преступления	465
§ 3. Способы уклонения от уплаты налогов	472
Глава 18. Налоговая ответственность.....	
§ 1. Понятие, функции и признаки налоговой ответственности	477
§ 2. Принципы налоговой ответственности	488
§ 3. Стадии налоговой ответственности	495
§ 4. Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.....	503
§ 5. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения	511
§ 6. Санкции в налоговом праве	514
Глава 19. Защита прав налогоплательщиков	
§ 1. Право на обжалование	524
§ 2. Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков	532
§ 3. Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков	535
ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ	
Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации • Глава 20. Федеральные налоги и сборы.....	
§ 1. Общая характеристика федеральных налогов и сборов	541
§ 2. Налог на добавленную стоимость.....	542
§ 3. Акцизы	556
§ 4. Налог на доходы физических лиц	566
§ 5. Единый социальный налог.....	574
§ 6. Налог на прибыль организаций	581
XI	
§ 8. г^ добыч плезных ископаемых	
Глава 21. Специальные налоговые режимы	

..591

(единый сельскохозяйственный налог) 2 упрощенная система налогообложения

Л. ЛНУ»¹¹¹¹ — отпир РТННГ

.593

(единый налог)

22. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации

§ 1. Транспортный налог

§ 2. Налог на игорный бизнес

§ 3. Налог на имущество организаций

.601 ,603

.....605

Глава 23 Местные налоги и сборы

Глава 23. Местные налоги и сборы 605

§ 1. Общая характеристика местных налогов и сборов

§ 2. Земельный налог

§ 3. Налог на имущество физических лиц

24. Особенности налогообложения отдельных субъектов III

Глава

§ 1. налогообложение кредитных организаций

зонах

.618

^^^^

..... 623

образованиях

Глава 25. Международное

§ 1. Понятие и предмет

§ 2. Соотношение норм международного

§3

Глава 26. НалогTM, политика - организация в зарубежных странах

§ 1. Современная налоговая политика

: Игровые системы унитарных государств

655

XII

Содержание

Приложение

1. Обзор докторских диссертаций по специальности «Юриспруденция», содержащих исследования проблем налогового права

2. Обзор кандидатских диссертаций по специальности «Юриспруденция», содержащих исследования проблем налогового права.....

Предисловие

Новые реалии российского государственного строительства требуют серьезного осмысления сущности современного налогового права. Современное налоговое законодательство является одной из важнейших отраслей российского законодательства и направлено на правовое обеспечение формирования доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы. Без правового оформления процессов установления, введения и взимания налогов фискальная функция государства не может считаться легитимной. Налоговое право — сфера публичного правового регулирования, оно является подотраслью финансового права и направлено на установление прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых органов, иных субъектов налоговых отношений, регулирование порядка проведения налогового контроля, выявление и пресечение налоговых правонарушений, привлечение к ответственности за нарушения налогового законодательства. В последнее время налоговое право России, как и других правовых государств, дополнилось действенными способами защиты нарушенных прав налогоплательщиков.

Глубокое изучение норм налогового права, выявление механизма правового регулирования налоговых отношений необходимо сегодня юристам всех сфер деятельности, а также депутатам представительных (законодательных) органов власти и самоуправления, сотрудникам исполнительных органов государственной власти, всем гражданам-

налогоплательщикам.

На основе обобщения современного налогового законодательства и новейшей научной финансово-правовой литературы авторы учебника стремились показать сущность налогового права, его местоположение в системе финансового права, взаимосвязи с иными отраслями российского права и законодательства, выявить предназначение налогового права в механизме правового регулирования установления, введения и взимания

XIV

Предисловие

налогов. Особое внимание уделено обоснованию юридической природы налогов, правовому статусу налогоплательщиков и налоговых органов, налоговому контролю, ответственности за нарушения налогового законодательства, а также особенностям взимания отдельных видов налогов. Основная задача авторов учебника — оказать содействие в освоении сложного нормативного материала в сфере налогообложения всем изучающим налоговое право, а также помочь в практике применения налогового законодательства.

В последние несколько лет в России появилось множество работ, посвященных налоговому праву, что свидетельствует о попытках научного обоснования налогообложения. Данный учебник является новым этапом осмысления проблемы правового регулирования налоговой деятельности государства в современных условиях. Второе издание учебника обусловлено изменениями в государственном строительстве, административной и экономической сферах, произошедшими в Российской Федерации за последний год. Государство наметило курс на укрепление вертикали власти, реформируется правовой статус местного самоуправления и, как следствие, его финансовые основы, происходит перераспределение полномочий финансово-контрольных органов, оптимизируются основные элементы налоговой системы и т. д. Значительно усилилась роль судебной системы в разрешении финансово-правовых конфликтов, Конституционным Судом РФ обоснованы новые правовые позиции относительно конституционности законодательства о налогах и сборах.

Налоговое законодательство России содержит основные экономические и юридические параметры, обеспечивающие комплексную правовую регламентацию налогообложения, поэтому системное изложение курса налогового права особенно важно для понимания содержания налоговой деятельности государства.

Настоящий учебник подготовлен в соответствии с обязательными требованиями второго поколения государственных стандартов высшего профессионального образования и методическими требованиями, предъявляемыми к учебным изданиям. Вопросы, изложенные в данном учебнике, соответствуют учеб-

Предисловие

XV

ной программе по курсу «Налоговое право», рекомендованной Советом по правоведению УМО университетов РФ.

Нормативной базой учебника являются Конституция РФ, правовые позиции Конституционного Суда РФ, Налоговый кодекс РФ, иные федеральные нормативные правовые акты, финансово-правовые нормативные акты субъектов РФ и органов местного самоуправления. Эмпирической базой послужило обобщение практики налоговой деятельности российского государства. Теоретическую основу учебника составили труды отечественных и зарубежных ученых, затрагивающие различные аспекты финансового права. Использование широкого круга научных источников позволило отразить альтернативные подходы к пониманию налогового права в целом, его институтов, отдельных норм, а также выяснить место налогового права в системе российского права.

Изучение налогового права в высших юридических учебных заведениях предполагает необходимость знания не только важнейших актов налогового законодательства, но и теоретических основ налогового права как самостоятельной дисциплины в российском правовом образовании. При этом следует иметь в виду, что к теоретическому обоснованию налогово-правовых принципов и институтов предъявляются повышенные требования в связи с развитием налогообложения как одного из признаков государства, формы государственного управления и важнейшего доходного источника бюджетов всех уровней.

Предлагаемый учебник предусматривает углубленное изучение студентами таких вопросов,

как история развития налогообложения, нормы налогового права, налоговые правоотношения, субъекты налогового права, правовой режим налоговой тайны, налоговые правонарушения, налогово-правовая ответственность. Серьезное внимание уделяется международному налоговому праву и налоговому праву зарубежных стран.

Авторский коллектив надеется, что в современных условиях организации учебного процесса, когда каждое высшее учебное заведение получило право самостоятельно формировать свои учебные планы, структура учебника может послужить ориентиром для всестороннего изучения налогового права.

Дополняющие текст учебника приложения обогащают теоретический материал и делают книгу особенно полезной для

XVI

Предисловие

студентов, преподавателей, практических работников, а также аспирантов и докторантов. В современных условиях возрастает значение исследований, носящих глубокий систематизированный характер, содержащих концептуальные положения применительно к новым финансово-правовым явлениям, охватывающих максимальное количество теоретических вопросов и научно их разрешающих.

Коллектив авторов надеется, что данный учебник будет способствовать решению актуальнейшей задачи российского государства — подготовке и повышению квалификации юридических кадров.

Ю. А. Крохина, доктор юридических наук, профессор

Общая часть

Раздел I

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Глава 1 ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. Развитие налогообложения в России

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 подати¹.

¹ См.: Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. Т. 1: Генезис налогового регулирования. Харьков, 2002. С. 358—359.

• 2 Раздел I. Теоретические основы налогового права

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» (1480 г.). 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); «гостиная 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.

Глава 1. История развития налогообложения

3

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 пососное 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.

4

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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 пососного

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

Глава 1. История развития налогообложения

5

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 положенTM. 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-четырёх 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 старOVERов.

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

¹ См.: Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. М., 1997. С. 21-22.

² См.: Коломиец А. Г. Финансовые реформы русских царей: От Ивана Грозного до Александра Освободителя. М., 2001. С. 135.

по своим географическим и хозяйственным условиям районам 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.

Глава 1. История развития налогообложения

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 создаются 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

8

Раздел I. Теоретические основы налогового права

(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 (Полдольская) 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.

В 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.

Глава 1. История развития налогообложения

9

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, подомовой, 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 (подоходный 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 градодеды, 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

¹ См.: Толкушкин А. В. История налогов в России. М., 2001. С. 200.

² См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 17.

Глава 1. История развития налогообложения

11

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 5%, 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 подоходный, 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 12

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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 государства¹.

¹ См.: *Рукавишников И. В., Науменко А. М., Пазюкова Н. В.* и др. История финансового законодательства России: Учеб. пособие. М., 2003. С. 47.

Глава 1. История развития налогообложения

13

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 коопе-

14 Раздел I. Теоретические основы налогового права

рации 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 форми-

Глава 1. История развития налогообложения

15

рования 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).

§ 2. Развитие учений о налогообложении

Формирование основных налоговых теорий в качестве научных концепций происходит начиная с XVII в. Именно в этот период они стали именоваться как общая теория налогов, основные направления которой складывались под непосредственным воздействием экономического и политического развития общества.

Налоговые теории подразумевают определенную систему научных знаний о сущности и значении налогов, т. е. различные варианты моделей налогообложения в государстве в зависимости от признания за налогами того или иного назначения. Существуют также частные налоговые теории, которые обосновывают установление и режим отдельных налогов либо отдельных аспектов налогообложения.

Потребность в установлении теоретических основ налоговых отношений обусловлена объективными причинами. Это связано с тем, что практика налогообложения опережала финансовую науку, которая не подготовила общественное мнение относительно справедливости взимания налогов, поэтому существовала необходимость теоретического обоснования налогов¹.

Первой налоговой теорией является *теория обмена*, получившая распространение в Средние века. Она основывается на возмездном характере налога; смысл ее заключается в том, что через налог граждане покупают у государства различные услуги. Разновидностью теории обмена является *атомистическая теория*, возникшая в XVII— XVIII вв. во Франции. Ее представителями выступали французские просветители С. де Вобан и

¹ См.: Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 2001. С. 76.

Ш. Л. Монтескье, рассматривавшие налог как плату, вносимую каждым гражданином за охрану его личной и имущественной безопасности, за защиту государства и др., т. е. как цену за услуги государства. Смысл атомистической теории заключается в обмене одних ценностей на другие, что производится на особых основаниях, поскольку граждане не могут отказаться ни от уплаты налогов, ни от пользования общей охраной.

В первой половине XIX в. швейцарский экономист Ж. Симонд де Сисмонди в своей работе «Новые начала политэкономии» (1819 г.) сформулировал *теорию наслаждения*, согласно которой налог рассматривался как оплата гражданином полученных им от общества наслаждений — наслаждения от общественного порядка, справедливого правосудия, обеспечения свободы личности и права собственности. При помощи налогов покрываются ежегодные расходы государства, и каждый плательщик налогов участвует таким образом в общих расходах, совершаемых ради него и его сограждан.

Теорию налога как страховой премии разработал во второй половине XIX в. французский экономист А. Тьер. Последователями были Э. де Жирарден, английский экономист Дж. Р. Мак-Куллох и др. Согласно этой теории общество представлено как страховая компания, в которой каждый должен платить пропорционально своему доходу или имуществу, потому что издержки охраны и защиты должны распределяться в соответствии с суммой охраняемой собственности. Налог — это страховой платеж, уплачиваемый подданными государству на случай наступления какого-либо риска. Смысл такого налога — обеспечить финансирование затрат правительства по обеспечению обороны и правопорядка.

Классическая теория налога (теория налогового нейтралитета) существовала во второй половине XVIII — первой половине XIX в. (А. Смит и Д. Рикардо). Сторонники этой теории рассматривали налоги как основной вид государственных доходов, которые должны покрывать затраты на содержание правительства.

Данная теория имеет более высокий научный уровень и состоит в обосновании экономической природы налога, впервые изученной А. Смитом. Его основной труд — «Исследование о природе и причинах богатства народов». Смит не дает собствен-

Глава 1. История развития налогообложения 17
венного определения налога, однако особое значение имеют разработанные им классические принципы построения налоговой политики:

- принцип справедливости, означающий, что подданные государства должны его поддерживать соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и заботой государства;
- принцип определенности, требующий, чтобы налог был не произвольным, а точно определенным по сроку, сумме и способу платежа;
- принцип удобства уплаты, предполагающий, что каждый налог должен взиматься в то время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика;
- принцип экономии, заключающийся в сокращении издержек взимания налога и в рационализации системы налогообложения.

Соблюдение этих принципов делает налоги, по словам Смита, признаком не рабства, а свободы. По его мнению, наиболее подходящим объектом государственного налогообложения является земельная рента, поскольку ее нельзя переложить на кого-либо другого; неэффективными и нецелесообразными признаются налог с прибыли и налог на заработную плату.

Кейнсианская теория возникла в первой половине XX в. (Дж. Кейнс). Суть ее в том, что налоги — главный рычаг регулирования экономики и одно из слагаемых ее успешного развития. В числе базовых положений кейнсианской школы — ориентация на спрос, который считается определяющим в регулировании рыночной экономики. Поэтому введение налогов должно вести к падению спроса, а сокращение — стимулировать спрос. Согласно данной теории, налоги — это встроенный механизм гибкости в экономической системе.⁴ *Теория жертвы* — одна из первых теорий, которая содержит идею принудительного характера налога и обуславливает его природу как жертвы (Н. Канар, Б. Г. Мильгаузен, Н. Тургенев, Д. С. Миль, К. Эберг, И. И. Янжул, Я. Таргулов). Так, русский экономист Н. Тургенев, исследуя природу налогов, считал их пожертвованиями на общую пользу.

2 - 10264Крохина

Примером частной налоговой теории является научная *теория о взаимосвязи ставок налога и общей суммы налоговых поступлений в бюджет*, разработанная А. Леффером. Им построена теоретическая зависимость с точкой максимума при 50%. Основные положения теории Леффера

закljučаются в следующем: поступления в бюджет отсутствуют при ставке налога 0 и 100%; максимальные поступления в бюджет достигаются при ставке налога 50%. Таким образом, эффект Леффера состоит в росте поступлений в бюджет с повышением налогов, если ставка до 50%, и в падении поступлений — если ставка более 50%. При этом допускаются определенные отклонения в каждом конкретном случае.

Итак, процесс теоретического обоснования природы налога и оптимальных границ налогообложения прошел долгий путь и до сих пор не завершен. В настоящее время происходит формирование научно-теоретических воззрений на проблемы в области налоговых отношений.

§ 3. Наука налогового права

Реформирование российской экономики ставит перед исследователями налогового права непростые задачи. Современное налоговое право как подотрасль финансового права и соответствующая сфера российского законодательства стремительно развивается, в результате чего происходит переосмысление многих понятий и категорий налогового права, более четко определяются его институты, исследуются правовые средства, используемые в налоговых отношениях. В частности, после вступления в действие НК РФ правовое регулирование налоговых отношений пополнилось многими новыми для России объектами, методами, механизмами, способами, принципами и т. д. Поэтому успех развития налоговой сферы во многом будет зависеть от добротности теоретической базы, положенной в обоснование ее развития.

Современная наука налогового права — это целостная система налогово-правового знания, структурные части которой объединены общим понятийным аппаратом.

Цель каждой науки, и налогово-правовой в том числе, — изучение своего предмета. Исследование предмета науки нало-

Глава 1. История развития налогообложения

19

гового права возможно посредством сочетания методологических приемов, имеющих особую специфику именно для правового регулирования налоговых отношений.

Традиционно под предметом науки понимают объекты ее изучения и круг исследуемых ею проблем. Следовательно, определяя предмет науки налогового права, прежде всего следует назвать налоговое право как подотрасль финансового права, составляющие его нормы и регулируемые им отношения. Названный подход позволяет рассмотреть взаимосвязь и взаимное влияние предмета науки налогового права и предмета налогового права как подотрасли финансового. С одной стороны, нормы и институты налогового права, систематизированные определенным образом, являются объектом познания науки, определяют темы и направления научных исследований и, таким образом, способствуют научному постижению налогово-правовых явлений. С другой стороны, исследуя налоговое право, наука критически его оценивает, предлагает способы его совершенствования и, таким образом, влияет на предмет налогового права.

Предмет науки налогового права представляет собой совокупность объективных закономерностей, которые отражаются в основных категориях и понятиях.

Результатом научной деятельности является определение понятия налогового права, поскольку оно выступает системообразующей категорией и способствует правильному определению налогово-правовых дефиниций и принципов.

Наука налогового права изучает не только содержание налогово-правового регулирования, но и его форму. Форма налогового права исследуется в нескольких аспектах. Во-первых, изучаются источники налогового права, их состав, система, иерархия, юридическая сила, выявляются особенности действия налогово-правовых актов во времени, пространстве и по кругу лиц. Во-вторых, наука налогового права изучает юридические процедуры принятия нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, в частности правотворческую компетенцию законодательных и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, пределы полномочий Российской Федерации и ее субъектов по вопросам принятия налогово-правовых актов. В-третьих, наукой на-

20

Раздел I. Теоретические основы налогового права

логового права изучается юридическая техника налогово-правовых нормативных актов, проблемы коллизий и пробелов. Исследование налогового права с позиций научного осмысления его формы и содержания позволяет четко отграничивать налоговое право как подотрасль финансового права и налоговое законодательство как часть российской правовой системы.

Цивилизованность любого общества во многом определяется местом и ролью в нем науки. Поэтому материальное обеспечение целей и задач государства, его нормальное функционирование и развитие невозможны без утверждения в практике налоговой деятельности научно обоснованных правовых начал управления происходящими процессами.

Правовое воздействие на налоговые отношения не должно являться исключительно субъективным подходом законодателя, поскольку несоответствие метода правового регулирования предмету правового регулирования приводит к невозможности реализации норм налогового права на практике. В результате правового регулирования налоговых отношений неадекватными способами нормы налогового права либо бездействуют, либо вызывают негативную реакцию со стороны общества.

Сегодня налоговое право нуждается в серьезном научном осмыслении — требуется поиск новых, дополнительных критериев, позволяющих глубже и аргументированнее обосновать сущность и границы предмета его правового регулирования.

Повышение научной обоснованности налогового права позволяет предугадывать характер и направление развития реформационных процессов и, как следствие, вырабатывать стратегию налогово-правового регулирования, направленную на определение общественных отношений в сфере налоговой деятельности, принятие мер минимизации влияния деструктивных факторов, неизбежно сопровождающих коренные социальные изменения.

Для развития науки налогового права необходимы следующие условия. Во-первых, востребованность, т. е. заинтересованность государства или, по крайней мере, исследователя в осмыслении происходящих налогово-правовых процессов. Необходима оценка степени их объективности и взаимосвязи. Здесь же необходимо прогнозирование негативных факторов, могущих возникнуть в результате апробации полученных науч-

Глава 1. История развития налогообложения

21

ных результатов. Во-вторых, неудовлетворенность предыдущими налогово-правовыми концепциями, стремление к их актуализации, повышению творческого потенциала. В-третьих, значительный научный фундамент и опыт анализа различных взглядов, позволяющий выстроить логически верную доктрину. В-четвертых, осознание и законодателем, и правоприменителем ценностей новых научных выводов, что позволит преодолеть сложившуюся негативную практику.

Налоговое право не является раз и навсегда сложившимся феноменом — оно постоянно развивается, обновляется и совершенствуется адекватно происходящим в стране изменениям. Активное развитие вопросы теории налогов, касающиеся проблемы сущности налогов, их форм, видов, выполняемых ими функций, в России получили в дореволюционный период. В начале XIX в. Н. И. Тургеневым была написана научная работа «Опыт теории налогов» (1818 г.). В этой работе впервые в России были изучены особенности налогов, их значение для экономики государства. Н. И. Тургенев рассматривал налоги как историческую категорию, появление которой связано с возникновением государства, и считал налоги основным источником государственных доходов. Он изложил свое понимание «главных правил взимания налогов», проанализировал источники и «разные роды» налогов, методы их собирания и уравнивания, показал общее действие налогов.

Ценные для науки налогового права положения были выработаны такими учеными, как: И. И. Янжул, издавший в 1874 г. работу «Опыт исследования английских косвенных налогов»; В. А. Лебедев, опубликовавший в 1886 г. работу «Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного обложения»; А. А. Исаев, опубликовавший работы, посвященные проблемам налогообложения «Очерки теории и политики налогов» (1887 г.), «Наши финансы и подоходный налог» (1887 г.); Д. М. Львов, защитивший докторскую диссертацию «Налог с наследства», которая была опубликована в 1888 г.

Значимый вклад в налогово-правовую науку внесли труды И. Х. Озерова. Его основными работами по проблемам налоговых отношений являются: «Подоходный налог в Англии» (1889 г.), «Главнейшие течения в развитии прямого обложения в Германии» (1900 г.).

Налоговую систему Озеров рассматривал

22

Раздел I. Теоретические основы налогового права

как «рефлекс экономической жизни», обосновывал нецелесообразность взимания косвенных налогов, предлагал взимать подоходный налог с умеренной прогрессивной шкалой. В начале XX в. появились труды, посвященные налогообложению иностранных государств: П. П. Гензель «Новый вид местных налогов» (1902 г.), «Налог с наследства в Англии» (1907 г.); М. И. Фридман «Современные налоги на предметы потребления» (1908 г.); В. Н. Твердохлебов «Обложение городских недвижимостей на Западе» (1909 г.); М. А. Курчинский «Городские финансы. Эволюция налоговой системы в городах Пруссии» (1911 г.).

В советский период по политическим причинам проблемы налоговых отношений и их правового регулирования не получили существенного развития. Тем не менее в этот период среди немногих опубликованных научных работ по вопросам налогового права особо следует выделить труды А. А. Соколова и С. Д. Цыпкина.

В 1928 г. Соколов издает обстоятельный труд о налогах — «Теория налогов». Подробно исследуя понятие налога, его признаки и элементы, он вносит значительный вклад в учение о налогах и определяет налог как «принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия производимых ею расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики без предоставления плательщикам его специального эквивалента»¹.

В работе С. Д. Цыпкина «Правовое регулирование налоговых отношений в СССР» (М., 1955) исследованы специфическая природа и роль налогов в осуществлении общих задач государства, обоснована необходимость сохранения такого института, как «налог», охарактеризовано налоговое правоотношение, описана существующая в тот период налоговая система. Формирование самостоятельной налоговой системы Российской Федерации, начавшееся в начале 1990-х гг., для науки налогового права ознаменовалось вновь появившимся интересом к теоретическим и практическим проблемам налогово-правового регулирования.

Соколов А. А. Теория налогов. М., 2003. С. 69.

Глава 1. История развития налогообложения

23

В 1993 г. А. Н. Козыриным опубликовано исследование, посвященное правовым основам налоговых отношений иностранных государств, — «Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики».

В новых экономических условиях первой работой, выполненной на монографическом уровне, по теории налогового права России стала кандидатская диссертация М. Ю. Орлова «Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права» (М., 1996). Автор рассмотрел налоговое право как институт финансового права, проанализировал его понятие, предмет, метод регулирования, исследовал систему и источники налогового права, выявил особенности налогово-правовых норм и налоговых правоотношений, раскрыл понятия субъекта налогового права и субъекта налогового правоотношения.

В 1997 г. Н. П. Кучерявенко была опубликована монография, посвященная общетеоретическим вопросам налогового права «Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов на Украине». Несмотря на то что научная работа была написана на Украине, она применима и для российской науки налогового права. Это объясняется теоретическим подходом автора к исследованию проблем правового регулирования налоговых отношений и сделанными им выводами и предложениями.

Впервые исследование охранительной функции налогового права осуществлено в работе И. И. Кучерова «Налоги и криминал» (М., 2000), где рассмотрены исторические аспекты борьбы с налоговыми правонарушениями, способы их предотвращения, проблемы квалификации налоговых правонарушений, меры их профилактики, а также международные аспекты исследуемой проблемы.

Специальным исследованием, посвященным субъектам налогового права Российской Федерации, анализу их налоговой правосубъектности, ее свойствам и особенностям, является работа Д. В. Винницкого «Субъекты налогового права» (М., 2000).

Первым в российской юридической науке комплексным исследованием европейского налогового права явилась работа Г. П. Толстопятенко «Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование» (М., 2001). В работе вводится и обосновывается понятие европейского налогового права, ана-

Раздел I. Теоретические основы налогового права

лизируется нормативный материал и судебная практика ЕС и государств-членов, формулируются принципы интеграционного права, определяются условия эффективности норм европейского налогового права, содержатся предложения по формированию общего механизма регулирования налогов государств и Сообществ.

Необходимость научного анализа базовых налогово-право-вых категорий, исследования юридической природы налога, отграничения его от иных обязательных платежей обусловила появление работы Д. В. Винницкого «Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис» (М., 2002).

Политический аспект налогово-правового регулирования рассматривается в работе М. В. Карасевой «Бюджетное и налоговое право России (политический аспект)» (М., 2003).

Происходящая в Российской Федерации налоговая реформа породила потребность в появлении фундаментальных научных работ, посвященных исследованию проблем современного налогового права России.

В 2003 г. опубликована работа Д. В. Винницкого «Российское налоговое право» (СПб.), где предложена новая концепция российского налогового права, исследованы особенности способов правового воздействия, налогово-правовые принципы, понятия и категории, презумпции и юридические конструкции в налоговом праве, приемы толкования налогово-правовых норм.

Работа Г. В. Петровой «Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования» (М., 2003) явилась комплексным исследованием общетеоретических и практических проблем, возникших в процессе развития налогового законодательства. Автором рассмотрены правовые регуляторы налоговых отношений, осуществлен анализ эффективности построения и функционирования норм, институтов, категорий и понятий налогового законодательства, исследовано регулятивное воздействие судебных решений на налоговые отношения, а также международное налогово-правовое регулирование.

Таким образом, существование в правовой форме налоговых отношений и в силу своей специфики объективное обособление внутри единой системы российского права придает им определенную самостоятельность и устойчивость функционирования

Глава 2. Понятие и роль налогов

25

ния. Между тем границы налогового права и особенно границы налогового законодательства весьма подвижны, поскольку зависят от динамики развития налоговой деятельности государства. В современных условиях реформирования налоговых отношений ведущую роль должна сыграть наука налогового права, призванная систематизировать бесценный опыт отечественных и зарубежных ученых и обогатить его новыми идеями, подходами и концепциями.

Глава 2 ПОНЯТИЕ И РОЛЬ НАЛОГОВ

§ 1. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность

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»¹. 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 эконо-

Раздел I. Теоретические основы налогового права

номист 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»¹.

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 отка-

¹ Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 25.

Глава 2. Понятие и роль налогов

зывается 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»¹.

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»², «односторонние экономические пожертвования граждан или подданных»³, «принудительные сборы постоянного характера»⁴.

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 защиту⁵.

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 час-

¹ Селигман Э. и Стурм Р. Этюды по теории обложения. СПб., 1908. С. 67.

² Иловайский С. И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 148.

³ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. СПб., 1904. С. 197.

⁴ Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства: Курс финансовой науки. СПб., 1913. С. 121.

⁵ См.: Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы. М., 1998. С. 122.

Раздел 1. Теоретические основы налогового права

ти 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»¹. 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)

¹ СЗ РФ. 1995. № 17. Ст. 1532.

Глава 2. Понятие и роль налогов

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»¹ 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»². 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,

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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 в 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»¹.

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 заключе-

¹ Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. С. 24.

Глава 2. Понятие и роль налогов

ния 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 1 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 отношений¹, 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.

¹ 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.

32

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Следует согласиться, что в определении налога, зафиксированном в НК РФ, присутствует концептуальное противоречие¹. 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 безвоз-

¹ Подробнее об этом см.: Соловьев В. А. О правовой природе налога // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 22—29.

Глава 2. Понятие и роль налогов

33

вратности 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.

34 Раздел I. Теоретические основы налогового права

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. Познавание 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, вы-

Глава 2. Понятие и роль налогов

35

полнение 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 ст. 1¹ 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 пер-

36

Раздел I. Теоретические основы налогового права
вой 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 управ-*

Глава 2. Понятие и роль налогов

37

ления 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*¹

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.

§ 2. Соотношение налогов и иных обязательных платежей

Налоги необходимо отличать от сборов, пошлин или взносов. Ранее действовавшее налоговое законодательство не проводило четкого разграничения названных понятий. Это обстоятельство затушевывало юридическую природу того или иного платежа, затрудняло его анализ и вызывало трудности в правоприменительной практике. В налоговом законодательстве

Раздел I. Теоретические основы налогового права

в зарубежных странах 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 органами¹. Немецкое налоговое законодательство определяет сбор как платеж не за оказание услуг, а за предпочтение при оказании услуг государственным органом².

Правовые режимы установления и взимания сборов, пошлин или иных обязательных взносов всегда были и остаются объектами научного изучения³.

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».

¹ См.: Козырин А. А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 31.

² См.: Государственное право Германии: В 2 т. М., 1994. Т. 2. С. 124-125, 151.

³ См., например: Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М., 1998. С. 201; Финансовое право: Учебник / Под ред. Н. И. Химичевой. М., 2000. С. 230; Жданов А. А. Финансовое право: Учеб. пособие. М., 1995. С. 82; Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право. М., 1998. С. 85; Крохина Ю. А., Ульянова В. Н. Финансовое право России: Учеб. пособие. Саратов, 1999. С. 125; Финансовое право: Учебник / Под ред. М. В. Карасевой. М., 2001., С. 323; Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 30.

Глава 2. Понятие и роль налогов

39

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»¹, 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

Ведомости РФ. 1992. № 11. Ст. 521; СЗ РФ. 2001. № 33. Ст. 3415.

40

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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 смещения 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. 8¹.

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 кон-

¹ Подробнее об этом см.: *Демин А. В.* Актуальные вопросы налогового права: Учеб. пособие. Красноярск, 2001. С. 21—31.

Глава 2. Понятие и роль налогов

41

ституционного 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 толь-

42

Раздел I. Теоретические основы налогового права

ко 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 РФ¹.

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.

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П по делу о проверке конституционности ст. 11 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации».

Глава 2. Понятие и роль налогов

43

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 финансистами¹. 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.

§ 3. Функции налогов

Роль налогов проявляется в их *функциях*. Функции налогов, определяющие их сущность, являются производными от функций финансов и выполняют те же задачи, но в сравнительно более узких рамках. Функции налогов непосредственно связаны с действием налогового права, с практической реализацией

¹ Подробнее об этом см.: *Янжул И. И.* Указ, соч.; *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. М., 1909; *Боголепов Д. П.* Краткий курс финансовой науки. Харьков, 1925; *Годме П. М.* Финансовое право. М., 1978.

² *Томаров В. В.* Местные налоги: правовое регулирование / Под Ред. *С. Г. Пепеляева*. М., 2002. С. 69.

44

Раздел I. Теоретические основы налогового права

его регулятивных свойств, а также с его ролью и местом в правовой системе государства. В функциях налогов раскрывается их экономическая сущность, социальное назначение и историческая роль в развитии каждого государства.

Конституция РФ закрепляет принцип законности установления налогов (ст. 57). Развивается Это положение в НК РФ, согласно которому каждый налог имеет нормативно закреплённый перечень элементов (ст. 17). Тем самым налог становится правовой категорией и приобретает свойства правовых регуляторов. Но не следует забывать, что в основе налога как правовой категории, юридического факта, на основании которого возникают правовые отношения, лежат общественные экономические отношения. Функции налогов комплексно отражают различные формы финансово-правового воздействия на общественные отношения. Поэтому любая функция налогов является экономико-правовой категорией, т. е. опосредуется и экономическими, и правовыми механизмами.

В функциях налогов проявляются специфические свойства налогового права, присущие ему как подотрасли финансового права. Функции налогов разнообразны, но каждая характеризует направление необходимого воздействия налогового права, и именно такого, без которого общество на данном этапе исторического развития обойтись не может (аккумулирование денежных средств в публичную собственность, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков, регулирование экономических процессов и т. д.). Функции налогов не просто отражают воздействие правовых механизмов на финансовую сферу, но и активно влияют на упорядочение налоговых отношений, регулируют их, приобретая тем самым динамизм. Вместе с тем необходимым признаком функций налогов выступает стабильность, непрерывность и длительность их действия. В этом смысле функции налогов являются постоянными, что не исключает изменения правового механизма и форм их реализации в зависимости от потребностей государства.

Функции налогов выражают наиболее существенные, главные черты правовых механизмов налогообложения и направлены на достижение конкретных задач, стоящих перед налоговым правом на данном этапе его развития. В современных условиях

Глава 2. Понятие и роль налогов

45

Российской Федерации налоговое право призвано обеспечить пополнение государственной казны, осуществляя при этом регулирование экономического развития государства.

Исторически первой, наиболее последовательно реализуемой и сегодня функцией налогов выступает *фискальная*. Сущность ее заключается в обеспечении государства или муниципальных образований финансовыми средствами, без которых невозможна их деятельность. С момента возникновения государства на него было возложено решение множества задач, направленных на обеспечение жизнедеятельности человеческого общества. Выполнение

возложенных функций всегда требовало существенных финансовых средств, аккумулировать которые можно было только преимущественно с помощью налогообложения. Классик экономической мысли и политики налогов А. Смит отмечал, что «при системе естественной свободы (имеется в виду ситуация, при которой государство не руководит деятельностью отдельных граждан) на всяком правительстве лежит три обязанности. Первая обязанность — защищать общество от всякого насилия и нашествия со стороны других независимых обществ. Вторая обязанность — охранять по возможности каждого члена общества от всякой несправедливости и притеснения со стороны всякого другого члена общества, то есть обязанность установить строгое правосудие. Наконец, третья обязанность — устанавливать и содержать общественные предприятия и учреждения, устройство и содержание которых не под силу одному или нескольким лицам»¹.

По мере развития государств менялись их типы, формы устройства и политические режимы, но неизменным оставался основной способ пополнения государственной казны — взимание налогов. Формирование основной массы доходов бюджетной системы на постоянной и централизованной основе способствует развитию государства в качестве крупнейшего экономического субъекта.

В Российской Федерации налоги составляют основную долю в доходной части федерального бюджета. Статья 8 НК РФ

¹ Смит А. Исследование о богатстве народов / Сокр. пер. под ред. Я. Леценко. Пг., 1924. С. 205.

46

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Глава 2. Понятие и роль налогов

47

определяет, что налоги взимаются в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований. Такой подход законодателя основан на исторических российских традициях понимания сущности налога. Так, известный исследователь налогового права А. А. Исаев отмечал, что «налоги суть обязательные денежные платежи частных хозяйств, служащие для покрытия общих расходов государства и единиц самоуправления»¹.

Своеобразным дополнением фискальной функции налогов служит *регулирующая функция*, которая затрагивает регулирование производства или потребления определенных видов товаров, работ или услуг. Данная функция призвана способствовать решению задач налоговой политики государства через налоговый механизм. В отличие от фискальной регулирующая функция не возникла одновременно с появлением налогов. Она появилась после развития у государства социальной функции как специфический «противовес» безвозмездного изъятия налогов. В конце XIX в. известный русский финансист С. И. Иловайский отмечал, что все чаще и чаще введение тех или иных налогов диктуется не только фискальными интересами государства, но и достижением определенных целей в стимулировании экономического роста, снятии социальной напряженности, улучшении качества жизни населения страны².

Современная налоговая система Российской Федерации отражает не только стремление государства к пополнению через налоги бюджетной системы, но и желание воздействовать на поведение частных субъектов. Поэтому отдельные налоги (или налогообложение отдельных объектов) изначально предназначались для государственного регулирования общественных отношений (например, налог на покупку иностранной валюты, налог на землю, повышенное налогообложение игорного бизнеса, производства алкогольной продукции и т. д.).

Посредством регулирующей функции налогов государство способно создавать более или менее благоприятные и конку-

¹ Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. Ярославль, 1887. С. 1.

² См.: Иловайский С. И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления. Одесса, 1896. С. 23.

рентоспособные условия для тех отраслей хозяйства, которые приоритетны (либо, наоборот, нежелательны) на определенном этапе развития экономики. Налоги способны влиять на доходы частных субъектов, уменьшая их посредством установления повышенных ставок либо, наоборот, увеличивая посредством применения налоговых льгот, вычетов и т. д. Регулирующая функция налогов может оказывать влияние на развитие экономической,

социальной и демографической политики государства. Будучи заинтересованной в поддержке отечественных товаропроизводителей, Российская Федерация установила повышенные таможенные пошлины на ввоз легковых иностранных автомобилей. Из общей суммы налога на доходы физических лиц исключается определенный перечень социальных вычетов, в том числе сумма доходов, перечисленная налогоплательщиком на благотворительные цели, сумма, уплаченная налогоплательщиком за свое обучение или обучение своего ребенка в образовательных учреждениях, суммы, потраченные на лечение и приобретение медикаментов, и т. д. (ст. 219 ПК РФ).

Посредством налогообложения государство может регулировать международные интеграционные процессы, воздействуя, например, на инвестиционный климат путем установления повышенных налоговых ставок на ввоз капитала либо стимулируя его приток посредством освобождения от налогообложения. Для Российской Федерации важное значение имеет унификация тех налогов, сфера действия которых выходит за границы нашего государства.

Налогам присуща и *контрольная функция*, через которую государство осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности физических и юридических лиц, контролирует источники их доходов и направления расходов, а также обеспечивает «прозрачность» финансовых потоков. Контрольная функция налогов является частной разновидностью охранительной функции финансового права и налогового — как его подотрасли. Одна из важных задач налогового контроля — проверка точного соблюдения законодательства о налогах и сборах, своевременности и полноты выполнения финансовых обязательств перед бюджетной системой. Практическая роль налогов

А

48

Раздел I. Теоретические основы налогового права

в осуществлении контрольной функции проявляется через деятельность налоговых органов. Каждая функция показывает, каким образом реализуется публичное назначение налогов, но все функции налогов действуют в системном единстве. В процессе правового регулирования налоговых отношений они взаимосвязаны, взаимодействуют и нередко взаимопроникают, отражая специфику финансово-правового воздействия на налоговую сферу.

§ 4. Виды налогов и способы их классификации

В настоящее время система налогов и сборов Российской Федерации довольно обширна и в некоторой степени громоздка. Вместе с тем каждый налог индивидуален, поскольку предполагает собственную правовую конструкцию и занимает строго определенное место не только в системе налогов и сборов, но и в финансовой системе в целом.

Выяснение местоположения каждого налога в финансовой «системе координат» способствует точному установлению механизма его установления и введения, определению уровня бюджета, в который зачисляется каждый налог, круга плательщиков и перечня объектов, с которых взимается платеж. Посредством деления на различные виды налоги объединяются в отдельные группы, позволяющие более детально определить их юридическую сущность. Точное установление вида налога способствует правильному распределению налоговой компетенции Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований. Особое значение видовые критерии налога имеют в правоприменительной практике, поскольку влияют на объем налоговой обязанности налогоплательщика.

Выявлению видовой сущности налога способствует классификация, проведенная по систематизированным критериям.

Видовое многообразие налогов предполагает их классификацию по различным основаниям. 1.

В зависимости от плательщика:

а) *налоги с организаций* — обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков-организаций (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и др.).

Необходимо помнить, что субъектами налогового права являются организа-

Глава 2. Понятие и роль налогов

49

ции, а не юридические лица, хотя в большинстве случаев организации имеют статус

юридического лица. Вместе с тем все организации относятся к плательщикам налогов независимо от наличия статуса юридического лица, в частности филиалы и представительства;

б) *налоги с физических лиц* — обязательные платежи, взимаемые с индивидуальных налогоплательщиков — физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, и др.);

в) *общие налоги для физических лиц и организаций* — обязательные платежи, уплачиваемые всеми категориями налогоплательщиков независимо от их организационно-правового статуса. Наличие общих налогов обусловлено тем, что главным принципом их взимания является наличие какого-либо объекта в собственности лица (например, земельный налог).

2. В зависимости от формы обложения:

а) *прямые* (подходно-имущественные) — налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником (налог на прибыль, налог на доходы от капитала и др.). Прямые налоги подразделяются на:

— *личные* — налоги, уплачиваемые налогоплательщиком за счет и в зависимости от полученного дохода (прибыли) и учитывающие финансовую состоятельность плательщика (например, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль (доход) организаций);

— *реальные* — налоги, уплачиваемые с имущества, в основе которых лежит не реальный, а предполагаемый средний доход, получение которого только ожидается. Ставки реальных налогов рассчитываются, как правило, по результатам деятельности нескольких одинаковых категорий налогоплательщиков (например, налог на вмененный доход, налог на операции с ценными бумагами, земельный налог);

б) *косвенные* (на потребление) — налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ, определяемые размером потребления, включаемые в виде надбавки к цене товара и уплачиваемые потребителем (акцизы, налог на добавленную стоимость и др.). При косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), являю-

3 - 10264 Крохина

50

Раздел I. Теоретические основы налогового права

щийся как бы посредником между государственной казной и потребителем товара (работ, услуг). Реальным же плательщиком налога является потребитель. Именно критерий соотношения юридического и фактического плательщика — один из основных при разграничении налогов на прямые и косвенные.

3. По территориальному уровню:

а) *федеральные налоги* — устанавливаемые и вводимые в действие федеральным органом представительной власти — Государственной Думой РФ. Перечень федеральных налогов и их ставки являются едиными на всей территории Российской Федерации и не могут быть изменены органами государственной власти субъектов РФ или органами местного самоуправления. Согласно п. 2 ст. 12 НК РФ федеральные налоги должны устанавливаться непосредственно¹ НК РФ (например, налог на доходы от капитала, экологический налог, акцизы);

б) *налоги субъектов РФ* — налоги, перечисленные НК РФ, но вводимые в действие представительными (законодательными) органами государственной власти субъектов РФ и обязательные к уплате только на территории соответствующего субъекта РФ (например, налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на недвижимость);

в) *местные налоги* — налоги, устанавливаемые НК РФ, но вводимые в действие представительными органами местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующего муниципального образования (например, земельный налог, налог на рекламу, налог на наследование или дарение).

4. В зависимости от канала поступления:

а) *государственные* — налоги, полностью зачисляемые в государственные бюджеты;

б) *местные* — налоги, полностью зачисляемые в муниципальные бюджеты;

в) *пропорциональные* — налоги, распределяемые между бюджетами различных уровней по

определенным квотам;

г) *внебюджетные* — налоги, поступающие в определенные внебюджетные фонды.

5. В зависимости от характера использования:

а) налоги *общего значения* — используемые на общие цели, без конкретизации мероприятий или затрат, на которые они

Глава 2. Понятие и роль налогов

51

расходуются. Таковыми являются большинство налогов, взимаемых в Российской Федерации;

б) *целевые* налоги — зачисляемые в целевые внебюджетные фонды или выделяемые в бюджете отдельной строкой и предназначенные для финансирования конкретно-определенных мероприятий (например, земельный налог). ^ ,

6. В зависимости от периодичности взимания:

а) *разовые* — налоги, уплачиваемые один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий (например, налог на наследование или дарение);

б) *регулярные* — налоги, взимаемые систематически, через определенные промежутки времени и в течение всего периода владения или деятельности плательщика (налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций и др.).

Перечисленные критерии классификации налогов не являются исчерпывающими, но вместе с тем достаточны для юридической характеристики всех действующих ныне налогов и сборов в Российской Федерации. В научной и учебной литературе налоги группируются и иными способами, что позволяет более точно выявить сущность каждого обязательного платежа, взимаемого в обязательном порядке.

§ 5. Правовой механизм налога и его элементы

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 налога¹.

¹ Об особенностях доктринального и законодательного подходов к определению элементов юридического состава налога см. подробнее: *Зло-бин Н. Н.* Налог как правовая категория: Монография. М., 2003. С. 113.

52

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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.

Глава 2. Понятие и роль налогов

53

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. Целый 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;

54

Раздел I. Теоретические основы налогового права

- 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 особенных 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

Глава 2. Понятие и роль налогов

55

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.

т т ж т ..

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,

56

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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,

Глава 2. Понятие и роль налогов

57

согласно которому льготы по налогам могут быть в качестве возможности:

- а) не уплачивать налог или сбор;
- б) уплачивать налог или сбор в размере меньше, 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).

58

§ 1. Понятие системы налогов и сборов

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 сборам¹.

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 систе-

¹ Статья 13 НК РФ относит к федеральным налогам и сборам взносы в государственные социальные внебюджетные фонды. Однако в соответствии с гл. 24 НК РФ установлен единый социальный налог, предназначенный для мобилизации средств на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование), а также медицинскую помощь и выступающий, по сути, аналогом взносов в государственные социальные внебюджетные фонды.

² Ведомости РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

мы 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 эле-

ментов — 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 элементарным 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 собиранию 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 усло-

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

61

вий. 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 самостоятельностью¹, 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 воздей-

¹ Пункт 7 Указа Президента РФ от 22 декабря 1993 г. «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» (Российская газета. 1994. 6 янв.) устанавливал, что дополнительные налоги и сборы в субъектах Федерации, не предусмотренные законодательством Российской Федерации, могут вводиться решениями органов государственной власти субъектов Федерации.

62

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

63

ствием 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. Принципы построения системы налогов и сборов

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 право-применительной 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»¹. 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

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

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

66

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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 регионов¹.

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 РФ².

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 ре-

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П.

² Там же.

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

67

шения 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)»¹. Взимание налога на основании нормативного правового акта, который не отвечает требованию определенности, не допускается. В случае, если акты законодательства о налогах и сборах содержат неустраняемые 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

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

68

Раздел I. Теоретические основы налогового права
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

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

69

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, 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 сбо-

70

Раздел I. Теоретические основы налогового права

ров 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 от-

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

71

дельности, 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.

§ 3. Структура системы налогов и сборов.

Особенности региональных и муниципальных налоговых систем

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, которые поэтапно вводятся в действие по мере вступления в силу части второй НК РФ и отмены Закона РФ об основах налоговой системы¹. В настоя-

¹ В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (СЗ РФ. 1998. №31. Ст. 3825; 2000. №32. Ст. 3341) до введения в действие ст. 13, 14 и 15 части первой НК РФ налоги, не установленные ст. 19, 20 и 21 Закона РФ об основах налоговой системы (Российская газета. 1992. 10 марта; 2002. 30 июля), не взимаются.

Раздел I. Теоретические основы налогового права

В настоящее время система налогов и сборов, а также порядок установления федеральных, региональных и местных налогов и сборов регламентируются ст. 19, 20 и 21 Закона РФ об основах налоговой системы и гл. 2 НК РФ, установившей, налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, единый сельскохозяйственный налог, налог с продаж, транспортный налог. В современных условиях становления налоговой системы в Российской Федерации необходимо учитывать структуру налогов и сборов, установленную как Законом РФ об основах налоговой системы, так и НК РФ.

В соответствии с Законом установлена следующая структура налогов и сборов.

Федеральные налоги и сборы (ст. 19 Закона):

налог, на добавленную стоимость;

акцизы;

налог на доходы физических лиц;

единый социальный налог;

налог на операции с ценными бумагами;

таможенная пошлина;

платежи за пользование природными ресурсами;

налог на прибыль организаций;

государственная пошлина;

налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний;

налог на игорный бизнес;

плата за пользование водными объектами;

сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей

и алкогольной продукции;

налог на добычу полезных ископаемых.

Региональные налоги и сборы (ст. 20 Закона): налог на имущество предприятий; лесной доход;

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

73

сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц; налог с продаж; транспортный налог.

Местные налоги и сборы (ст. 21 Закона):

налог на имущество физических лиц;

земельный налог;

регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;

налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;

курортный сбор;

сбор за право торговли;

целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций, независимо от их

организационно-правовых форм, на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели;

налог на рекламу;

налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;

сбор с владельцев собак;

лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями;

лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;

сбор за выдачу ордера на квартиру;

сбор за парковку автотранспорта;

сбор за право использования местной символики;

сбор за участие в бегах на ипподромах;

сбор за выигрыш на бегах;

сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;

сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;

сбор за право проведения кино- и телесъемок;

сбор за уборку территорий населенных пунктов;.

74

Раздел I. Теоретические основы налогового права

сбор за открытие игорного бизнеса (установка игровых автоматов и другого оборудования с вещевым или денежным выигрышем, карточных столов, рулетки и иных средств для игры).

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;

налог на доходы от капитала;

подходный налог с физических лиц;

взносы в государственные социальные внебюджетные фонды;

государственная пошлина;

таможенная пошлина и таможенные сборы;

налог на пользование недрами;

налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;

налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;

сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;

лесной налог;

водный налог;

экологический налог;

федеральные лицензионные сборы.

Региональные налоги и сборы (ст. 14):

налог на имущество организаций;

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 закреп-

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

77

ления 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.

78

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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 регио-

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

79

нального налога означает также конкретизацию общих правовых положений...»¹

Процедуру установления налога следует рассматривать в конституционно-правовом и в финансово-правовом (техничко-юридическом) смысле².

Установление регионального или местного налога (сбора) в 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

¹ Абзацы 2, 3 п. 4 постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П.

² См.: *Томаров В. В.* Местные налоги: правовое регулирование. М., 2002. С. 81.

80

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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 средств¹.

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 налогопла-

тельщиков по сравнению с тем, как это определяется федеральным законом². 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 нало-

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан» // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

² Там же.

Глава 3. Правовые основы системы налогов и сборов

81

гообложения. 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

4 - 10264 Крохина

82

Раздел I. Теоретические основы налогового права

сбора»¹. 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

¹ Определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2001 г. № 14-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка Владимира Борисовича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 35 Федерального закона «О животном мире». Официально не опубликовано. Содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс». Глава 4. Общие положения налогового права России

83

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.

Глава 4 ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИИ

§ 1. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования

Современное налоговое право как подотрасль финансового права и соответствующая сфера российского законодательства стремительно развивается, в результате чего конкретизируется предмет правового регулирования налоговых отношений, об-

84

Раздел I. Теоретические основы налогового права

новляются 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 пра-

во представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих отношения и социальные связи, возникающие между теми или иными субъектами при установлении, введении и взимании налогов'. 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

¹ См., например: *Брызгалов А. В.* Налоговое право Российской Федерации. Общие положения // *Финансовое право Российской Федерации: Учебник* / Под ред. *М. В. Карасевой*. М., 2002. С. 329; *Химичева Н. И.* Налоговое право: Учебник. М., 1997. С. 43—44; *Кучеров И. И.* Указ. соч. С. 65; *Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Финансовое право: Учеб. пособие. М., 2001. С. 129.

² См.: *Кустова М. В.* Предмет налогового права // *Налоговое право России. Общая часть: Учебник* / Отв. ред. *Н. А. Шевелева*. М., 2001. С. 15.

Глава 4. Общие положения Шяогового права России

85

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 права¹.

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;

¹ См.: *Витченко А. М.* Метод правового регулирования социалистических общественных отношений.

Саратов, 1974; *Теория государства и права: Курс лекций* / Под ред. *Н. И. Матузова, А. В. Малько*. М., 1999. С. 351-352.

86

Раздел I. Теоретические основы налогового права

- 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:

Глава 4. Общие положения, налогового права России

87

- 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 на-логово-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 обще-

Ч

Раздел I. Теоретические основы налогового права

ственных 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.

Методология налогового права обусловлена регулируемыми налоговыми отношениями, которые в свою очередь вызваны законодателем к жизни необходимостью формирования государственной (муниципальной) собственности в виде централи-

Глава 4. Общие положения налогового права России

89

¹ См., например: *Штофор В. А.* Введение в методологию научного познания. Л., 1972. С. 4—8.

зованных фондов денежных средств. Однако образование публичных денежных фондов осуществляется посредством налогообложения частных субъектов, поэтому и методы налогово-правового воздействия на участников налоговых правоотношений различны: в большинстве случаев проявляется императивность, но в отдельных ситуациях — диспозитивность. ^.

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.

Г-

90

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Глава 4. Общие положения налогового права России

91

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 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 признаки¹.

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, что проявляется прежде всего в обладании одних субъектов финан-

¹ Подробнее об этом см.: *Карасева М. В.* Финансовое право. Общая часть. М., 2000. С. 29.

совых правоотношений юридически властными полномочиями по отношению к другим субъектам.

Властное подчинение представляет собой способность одной стороны оказывать определяющее воздействие на деятельность другой стороны посредством предоставленных законом прав. Определяющим называется такое воздействие, содержания и применения которого достаточно для достижения поставленной цели¹.

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,

¹ См.: Административное право: Учебник / Под ред. Ю. М. Козлова и Л. Л. Попова. М., 1999. С. 25-26.

92

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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

Глава 4. Общие положения налогового права России

93

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. Нерсесянца, 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 аккумулирования государственных (муниципальных) денежных фондов.

¹ Саватье Р. Теория обязательств. М., 1972. С. 201.

² См.: Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. М., 1998. С. 37.

³ См.: Нерсесянц В. С. Философия права. М., 1997. С. 68—72.

94

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Глава 4. Общие положения Налогового права России

95

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. 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 налогах 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 внут-

Подробнее об этом см.: Куперов И. И. Указ. соч. С. 66—67.

ренними 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

А

96 • Раздел I. Теоретические основы налогового права

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.

§ 3. Налоговое право в системе российского права

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

¹ Комментарий Части первой Гражданского кодекса Российской Федерации. М., 1996. С. 29.

² См., например: *Витрянский В. В., Герасименко С. А.* Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995. С. 7; *Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепелева.* С. 13; *Тихомиров Ю. А.* Публичное право: Учебник. М., 1995. С. 335.

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 подотрасль¹.

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.

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,

¹ См., например: *Химичева Н. И.* Указ. соч. С. 43; *Брызгалов А. В.* Указ. соч. С. 329; *Кучеров И. И.* Налоговое право России: Курс лекций. М., 2002. С. 65; *Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Финансовое право: Учеб. пособие. М., 2001. С. 129; *Кустова М. В.* Место налогового права в системе российского права // *Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева.* М., 2001. С. 20.

Раздел I. Теоретические основы налогового права

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 правом¹.

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

¹ См.: Кустова М. В. Место налогового права в системе российского права // Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. С. 20.

Глава 4. Общие положения налогового права России

99

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 законода-

100

Раздел I. Теоретические основы налогового права

тельстве 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. Многие

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, осно-

Глава 4. Общие положения налогового права России 101
ванные 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 воз-

102

Раздел 1. Теоретические основы налогового права

никновение 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

Глава 4. Общие положения налогового права России

103

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 за-

104

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Глава 5. Источники налогового права

105

конодательстве 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 аккумуляцию 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.

Глава 5 ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

§ 1. Общая характеристика источников налогового права

Впервые письменные нормы налогового права появились в Законах царя Хаммурапи (XVIII в. до н. э.), которые юридически закрепили: 1) два вида податей (налогов): централизованные подати, которые собирались в царскую казну, и местные подати, собираемые в казну местной знати; 2) субъекты податей; 3) объекты податей; 4) порядок взимания; 5) меры ответственности за нарушение норм налогообложения.

В процессе познания источников налогового права важное значение имеет Свод законов Ману (II в. до н. э.), который определял субъектов и объекты налогообложения, виды налогов, формы взимания (денежная и натуральная), органы и лиц, уполномоченных собирать налоги. Законы Ману впервые установили налоговые льготы отдельным категориям лиц.

Термин «источники права» известен более двух тысяч лет. Впервые общие правила поведения были названы источником права Титом Ливием, который в своем труде «Римская история» представил Законы XII таблиц (V в. до н. э.) «источником всего публичного и частного права», поскольку эти законы представляли собой основу, на базе которой развилось и сложилось римское право того времени. Законы XII таблиц являются не только первым документом, который исследователи называли источником права, но и древнейшим памятником налоговой правовой культуры. Характерной особенностью этого древнеримского нормативного правового акта является наличие значительного количества норм, регулирующих объекты налогообложения и устанавливающих виды обязательных платежей: пошлины, налоги провинций, подати, косвенные налоги.

В мировой юриспруденции термин «источник права» применяется в значении внешней формы объективизации, выражения права или нормативной государственной воли. Современное понимание источников налогового права не вызывает существенных разногласий.

Источники права установлены и прямо обозначены Конституцией РФ: международные договоры Российской Федерации

J

106

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Глава 5. Источники налогового права

107

(ст. 15); федеральные конституционные законы (ч. 5 ст. 66 и другие); федеральные законы (ч. 2 ст. 76 и другие); регламенты палат Федерального Собрания (ч. 2 ст. 100, ч. 4 ст. 101); постановления Совета Федерации и Государственной Думы (ч. 2, 3 ст. 102, ч. 2, 3 ст. 103); указы и распоряжения Президента (ч. 1 ст. 90); постановления и распоряжения Правительства (ч. 1 ст. 115); конституции (ст. 66) и законы (ст. 72) республик в составе Российской Федерации, уставы краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов (ч. 2 ст. 5); законы и иные акты субъектов Федерации (ст. 76, ч. 2 ст. 85, ст. 125), федеративный и иные государственно-правовые договоры (ч. 3 ст. 11, ст. 125); решения органов местного самоуправления (ч. 2 ст. 46). Обобщенное представление об источниках налогового права дают ст. 1 и 7 НК РФ, которые соответственно называются «Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты

представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах» и «Действие международных договоров по вопросам налогообложения». Согласно названным нормам к источникам налогового права относятся международные договоры Российской Федерации¹, законы (федеральные и субъектов РФ), а также иные нормативные правовые акты о налогах и сборах.

Система источников налогового права включает множество элементов, представляющих собой нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения. Источником налогового права может считаться нормативно-правовой акт, содержащий положения относительно установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Источники налогового права — это внешние конкретные формы его выражения, т. е. правовые акты представительных и ис-, полнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, содержащие нормы налогового права.

¹ О международных договорах по вопросам налогообложения см. подробнее § 3 гл. 25.

Содержанием источников налогового права являются правовые нормы, регулирующие вопросы установления, введения и взимания налогов и сборов, отношения в сфере налогового контроля и отношения по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения. Источники налогового права призваны выполнять две взаимосвязанные задачи.

Во-первых, они являются неотъемлемой частью финансового правотворчества, которое, в свою очередь, представляет одно из основных направлений финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления. В результате осуществления государством и органами местного самоуправления правотворческой функции и образуются источники налогового права. Во-вторых, источники налогового права представляют собой форму существования налоговых норм, т. е. внешнее объективированное выражение общеобязательных правил поведения субъектов в налоговых отношениях. Форма источника налогового права содержит знания о действующем законодательстве, регулирующем налоги и сборы.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах имеют определенные особенности вступления в законную силу. Согласно общему правилу акт налогового законодательства может вступить в силу при одновременном наличии двух условий процедурного характера: 1) не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования; 2) не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. С учетом соблюдения двух названных условий в самом акте о налогах или сборах устанавливается конкретная дата вступления в законную силу. Официальными источниками опубликования нормативных актов о налогах или сборах служат «Собрание законодательства Российской Федерации», «Российская газета» или «Парламентская газета».

Особые правила вступления в законную силу установлены относительно актов налогового законодательства, вводящих новые налоги или сборы. Кроме названных двух условий, акты, предусматривающие новые налоги или сборы, должны соответствовать дополнительному требованию. Подобные нормативные правовые акты вступают в законную силу не ранее первого

Глава 5. Источники налогового права

109
января года, следующего за годом их принятия, но в любом случае не ранее истечения месячного срока с момента их официального опубликования.

Статья 57 Конституции РФ определяет, что «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют». В постановлении Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. «По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах» особо подчеркивается, что положение ст. 57 Конституции РФ, во-первых, ограничивает законодателя в возможности придания закону обратной силы, во-вторых, гарантирует конституционное право на защиту от придания обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе на основании нормы, устанавливающей порядок введения таких законов в действие.

Положение ст. 57 Конституции РФ получило развитие в НК РФ, согласно п. 2 ст. 5 которого акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые

обязанности или иным образом ухудшающие положение участников налоговых правоотношений, *обратной силы не имеют*.

В постановлении Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» отмечено, что конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, распространяется как на федеральные законы, так и на законы субъектов РФ. В данном постановлении Конституционный Суд РФ четко обосновал позицию, согласно которой недопустимо не только придание законам о налогах обратной силы путем прямого указания об этом в законе, но и издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу. В равной степени недопустимо придание

таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

Вместе с тем конституционно установленный запрет на придание законам о налогах и сборах обратной силы действует только относительно правовых норм, ухудшающих положение фискально обязанных лиц. Подобная позиция четко отражена в постановлении Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. № 17-П: «...Конституция Российской Федерации не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги» (п. 4).

Как следствие, в НК РФ нашла развитие и ст. 54 Конституции РФ, согласно ч. 2 которой «никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон». Применительно к налоговому праву данное правило означает, что акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав субъектов налоговых правоотношений, *имеют обратную силу*. Также *могут иметь обратную силу* акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов или сборов, устраняющие обязанности субъектов налоговых правоотношений или иным образом улучшающие их положение. Нормативные акты, содержащие названные нормы, приобретают обратную силу только при условии прямого указания на это обстоятельство в самом налоговом законе. Придание закону обратной силы означает его распространение на отношения, возникшие до его вступления в законную силу.

Интересной спецификой источников налогового права, отличающей налоговое законодательство от иных нормативных правовых актов, является действие в качестве переходного закона. Переходный период налогового закона предполагает, что в случае изменения налоговых норм не в пользу фискально обязанных лиц для отдельных субъектов сохраняется ранее действовавший правовой режим¹. Источники налогового права, как и источники иных отраслей (подотраслей) права, обладают следующими свойствами:

- формальная определенность;
- общеобязательность, охраняемая возможностью государственного принуждения;
- законность, заключающаяся в наличии юридической силы. Источник налогового права должен быть издан в пределах компетенции соответствующим государственным или муниципальным органом; соответствовать актам вышестоящих органов; надлежащим образом опубликован (обнародован).

Вместе с тем источники налогового права имеют свои характерные черты, отличающие их от совокупностей нормативно-правовых актов, регулирующих иные отрасли (подотрасли) права.

Во-первых, источники налогового права регулируют общественные отношения, составляющие предмет налогового права. Предмет налогового права служит правообразующим фактором правотворчества в налоговой сфере.

Во-вторых, источники налогового права принимаются только теми органами государства или местного самоуправления, правотворческая компетенция которых прямо предусмотрена НК РФ. Вопросы, регулирующие налогообложение, не могут выноситься на референдум. Данное положение вытекает из норм Конституции РФ (ст. 71, ч. 1 ст. 76, ч. 3 ст. 104, ст. 106), которые нашли развитие в Федеральном законе «О референдуме в Российской Федерации»². Согласно названному Закону вопросы принятия и изменения налогов и сборов на референдум не выносятся. Однако отсутствие возможности принятия нормативного правового акта о налогах и сборах всенародным голосованием не означает малозначительности налогового законодательства. Напротив, обсуждение на референдуме неоп-

¹ См., например, ст. 22 Федерального закона от 14 июня 1995 г. «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»; ст. 9 Федерального закона от 9 июля 1999 г. «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».

² СЗ РФ. 1995. №42. Ст. 3921.

Глава 5. Источники налогового права

111

равданно усложнило бы налоговый процесс, сделало его весьма дорогостоящим. Обсуждение проектов налоговых законов осуществляется через средства массовой информации, а принятие осуществляется парламентом, т. е. посредством представительной демократии.

В-третьих, налоговое право, являясь кодифицированной подотраслью финансового права, регулируется не только НК РФ. Источники налогового права характеризуются множественностью, обусловленной принципом разделения властей и федеративной природой российского государства. Теория разделения властей относит правотворчество к исключительной прерогативе законодательной власти. Однако это не означает полной изоляции других ветвей власти — каждая из них принимает участие в процессе правотворчества посредством законодательной инициативы или непосредственно.

Непосредственное правотворчество исполнительной ветви власти выражается в подзаконном нормотворчестве. Судебная власть выполняет правотворческие функции при применении ею аналогии права, аналогии закона, создании судебных прецедентов. В налоговой деятельности государства особое значение приобретают постановления Конституционного Суда РФ. Таким образом, в системе источников налогового права выделяются законы и подзаконные нормативные правовые акты.

Налоговый кодекс РФ использует обобщенное понятие «законодательство о налогах и сборах», особенностью которого является включение не только законов в собственном смысле, но и других нормативных правовых актов.

Развитие федеративных начал в построении российского государства обуславливает и сложную разветвленную систему источников налогового права, в которой выделяются правовые акты федерального, регионального и муниципального уровней.

§ 2. Конституция РФ

и федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права

Согласно п. «и» ст. 72 Конституции РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и

112

Раздел I. Теоретические основы налогового права

ее субъектов. Это разграничение предметов ведения и полномочий наделяет Россию компетенцией по правовому регулированию тех сфер налоговой деятельности, которые относятся к ее исключительному ведению или к предмету совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов.

В правовой системе России, как и любого государства, особое место занимает Конституция. Высшая юридическая сила Конституции РФ в иерархии источников налогового права обусловлена свойствами Основного Закона, отличающими его от актов текущего законодательства.

В состав элементов юридических свойств Конституции РФ входят: верховенство в системе законодательных актов государства; нормативность, прямое действие на всей территории Российской Федерации; особый порядок принятия и изменения; обеспеченность конституционным контролем. Названные признаки позволяют рассматривать Конституцию

РФ как главный источник налогового права и основу нормативно-юридического регулирования общественных отношений по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Конституционные нормы могут непосредственно регулировать отношения налоговой сферы, но чаще всего это регулирование осуществляется посредством развития конституционных основ в текущем налоговом законодательстве.

Конституция РФ определяет исходное начало, отправную точку налогового права — обязанность каждого платить законно установленные налоги (ст. 57).

Конституционные основы налоговой деятельности подразделяются на политические, экономические и организационные требования. Политико-правовые принципы налоговой деятельности закрепляются посредством установления Конституцией РФ организации власти (ст. 10), коренных целей построения демократического общества, правового государства с развитой системой федерализма (ч. 1 ст. 1). В этой связи конституционными основами налоговой деятельности следует считать федерализм, законность, демократизм, разделение властей, публичность, гласность, равноправие субъектов РФ и т. п., т. е. общие

Глава 5. Источники налогового права

113

неизменные начала конституционного строя, закрепленные гл. 1 Основного Закона.

Экономико-правовые основы налоговых отношений основаны на принципе единства экономического пространства (ст. 8), закрепленном в гл. 1 Конституции РФ, регулирующей основы конституционного строя, и на принципе запрета установления препятствий для свободного перемещения товаров, работ, услуг и финансовых ресурсов (ст. 74), закрепленном в гл. 3 «Федеративное устройство». Подобный «двойной» фундамент свидетельствует об огромной значимости экономических основ налоговой деятельности государства, ибо эти постулаты законодатель рассматривает одновременно в качестве правовой базы и гарантии федеративного устройства России. Единство экономического пространства является одним из принципиальнейших условий существования федеративного государства.

Организационно-правовые принципы налоговых отношений, определяющие организационную структуру власти и местного самоуправления, в Конституции РФ закреплены в виде разграничения предметов ведения между Российской Федерацией и ее субъектами, а также разграничения компетенции между органами власти общегосударственного, субфедерального и муниципального уровня (ст. 12, 71—73, 130—132). В рассматриваемую группу целесообразно включить и нормы Конституции РФ, определяющие основные начала деятельности государственных органов в налоговой сфере: ч. 3 ст. 104 — устанавливающая обязательность заключения Правительства РФ по законопроектам о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты; ст. 106 — устанавливающая обязательность рассмотрения в Совете Федерации принятых Государственной Думой федеральных законов по вопросам федеральных налогов и сборов. Законы по вопросам федеральных налогов и сборов принимаются в порядке осуществления особой процедуры, установленной законодательными нормами.

Направляющее воздействие Конституции РФ на налоговые отношения осуществляется принципами-законоположениями (т. е. нормами, содержащими в себе только некоторую общую идею) и принципами-нормами (т. е. нормами, не требующими принятия специальных законов). Последняя группа принципов обладает четко выраженным регулятивным потенциалом.

5 - 10264 Крохина

14

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Конституция РФ содержит концентрированное нормативное выражение правовых начал налоговых отношений. Основной Закон не может и не должен стремиться к всеохватывающему детальному регулированию, поскольку сущность Конституции РФ главным образом выражается в стабильности и долгосрочное™. Однако сказанное не означает достаточности объема конституционного регулирования в налоговой деятельности. В литературе выдвигались предложения по закреплению в Конституции РФ институтов

бюджетно-налогового контроля¹, права Российской Федерации требовать уплаты федеральных налогов и сборов²; высказывались мнения раздела по определению экономических основ государства и принципов финансовой политики³ и т. п.

Предназначение Конституции РФ как основного правового акта обуславливает определение ею главных задач и основных направлений налоговых отношений в государстве. Конкретизация правового регулирования налогообложения осуществляется иными источниками налогового права, целиком специализирующимися на регулировании отношений в сфере установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Высшая юридическая сила Конституции РФ определяет и условия эффективности ее воздействия на текущее налоговое законодательство, поэтому конституционные основы налоговой деятельности государства должны соответствовать требованию рациональной конкретности предписаний, т. е. иметь исторически обусловленную степень соотношения абстрактных и точных норм. Степень конкретности предписаний конституционных основ налоговой деятельности должна обеспечивать непосредственное влияние Конституции РФ на текущее налоговое законо-

Глава 5. Источники налогового права

115

¹ См.: Тихомиров Ю. А., Котелевская И. В. Правовые акты. М., 1999. С. 58.

² См.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 30-31.

³ См.: Туляй А. Н. Конституционные основы финансовой деятельности в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Томск, 1999. С. 24.

нодательство, непрерывность и логическое продолжение принципов Основного Закона в иных источниках налогового права.

Посредством развития конституционных основ налогообложения в процессе федерального, регионального и муниципального правотворчества осуществляется совершенствование механизма правового регулирования налоговых отношений, реализуются общеправовые принципы в налоговом праве.

Структура федеральных нормативных правовых актов о налогах и сборах включает ПК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ занимает ведущее место в системе источников налогового права и обладает наибольшей юридической силой в иерархии законодательства о налогах и сборах. Все иные федеральные, региональные и муниципальные нормативные правовые акты о налогах и сборах могут быть приняты только при условии соответствия Кодексу.

Предпосылки кодификации налогового законодательства складывались объективно и обусловлены процессом развития налоговой деятельности государства, расширением круга субъектов налогового права, усложнением способов правового воздействия на налоговые отношения. После принятия Конституции РФ в 1993 г. существенно возросло правотворчество субъектов РФ, в результате чего произошло количественное увеличение налогового законодательства, возникли противоречия между федеральными и региональными нормативно-правовыми актами, появились диспропорции в соотношении формы правового регулирования и сферы охватываемых налоговых отношений. Одновременно с отмеченными явлениями происходило повышение роли государства в экономической жизни общества и особенно в финансовой сфере. Таким образом, актуализировалась проблема кодификации наиболее значимых и объемных по своему содержанию среди финансовых отношений — отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговый кодекс РФ является правовым актом — преемником ранее принятых законов о налогах и сборах. В этой связи он сохранил оправдавшие себя положения, регулирующие порядок исчисления и уплаты налогов, кодифицировал процес-

116

Раздел I. Теоретические основы налогового права

суальные нормы налогового Права, систематизировал и конкретизировал составы налоговых

правонарушений, меры ответственности за нарушения налогового законодательства. Вместе с тем НК РФ воспринял отдельные термины и положения иных отраслей законодательства. В настоящее время НК РФ состоит из двух частей. Первая часть устанавливает: законодательство и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах; систему налогов и сборов в Российской Федерации; правовой статус участников налоговых правоотношений; общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов; способы обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов; порядок оформления и подачи налоговой декларации; основы налогового контроля; виды и составы налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение; процедуры обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Часть вторая НК РФ регулирует порядок введения и взимания конкретных видов налогов.

Налоговый кодекс РФ рассчитан на применение в качестве нормативного правового акта прямого действия, исключаящего, как правило, детализацию или разъяснение подзаконными нормативными актами.

В систему источников налогового права также входят налоговые законы общего действия и законы о конкретных налогах. К законам общего действия относятся нормативные правовые акты, регулирующие правовой статус налоговых органов, какой-либо группы налогоплательщиков или налогообложения определенного вида имущества. Необходимость принятия федеральных законов о налогах и сборах предусмотрена целым рядом статей НК РФ. Например, п. 4 ст. 23 НК РФ обязывает налогоплательщиков представлять в налоговый орган налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

В группу федеральных источников налогового права также можно отнести Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства», «О бухгалтерском учете» и др. Законы о конкретных видах налогов определяют порядок их исчисления и уплаты.

Глава 5. Источники налогового права

117

К законодательным актам, на основании которых взыскиваются налоги, предъявляются повышенные требования. Согласно ст. 17 НК РФ, налог считается установленным только в том случае, если определены налогоплательщики и такие элементы налогообложения, как: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в нормативном правовом акте могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Нормы, регулирующие налоговые отношения, содержатся не только в специальных налоговых законах, но и в законах неналогового характера. Подобный разброс источников налогового права объясняется тем, что разнообразные функции налогов охватывают разноплановые сферы социально-экономических отношений и многие сферы государственной деятельности нуждаются в дополнительных налоговых льготах в целях развития здравоохранения, образования, культуры и т. п. Большие финансовые потребности для функционирования этих направлений государственной деятельности и обуславливают внесение норм о налогообложении в неналоговые законы. В частности, к неналоговым законам, содержащим налоговые нормы, относятся Закон РФ от 10 июля 1992 г. «Об образовании», Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. «О соглашениях о разделе продукции» и т. д.

Законами неналогового характера могут устанавливаться сборы. Например, сбор за пограничное оформление установлен Законом РФ от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации». Конституционный Суд РФ, рассматривая данную ситуацию, в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П признал, что положение ч. 1 ст. 11 Закона РФ о Государственной границе РФ в части введения сбора за пограничное оформление не противоречит Конституции РФ. Таким образом, Конституционный Суд РФ допустил отнесение к источникам налогового права иные нормативные правовые акты, не являющиеся законодательством о налогах и сборах. Обязательным условием действительности подобных актов выступает соответствие требованиям части первой НК РФ.

118

Раздел I. Теоретические основы налогового права

В систему источников налогового права федерального уровня входят также подзаконные нормативные правовые акты о налогах и сборах, изданные органами исполнительной власти и органами государственных внебюджетных фондов. К числу органов, наделенных правом налогового нормотворчества, относятся Президент РФ, Правительство РФ, Министерство финансов РФ, Министерство экономического развития и торговли РФ, Центральный банк РФ и др. Названные органы издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, только в предусмотренных законодательством случаях. При этом нормативные правовые акты Президента РФ и органов исполнительной власти не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, т. е. не могут детализировать законодательные нормы, регулирующие порядок и условия уплаты налогов, а также вводить новые или изменять, дополнять существующие налоги и сборы. Подобное ограничение финансовой компетенции Президента РФ и органов исполнительной власти воспринято НК РФ из постановления Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П, в котором отмечено, что «только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке».

Приоритет законодательной ветви власти над исполнительной в сфере налогового правотворчества сложился исторически. Один из самых первых представительных органов власти — английский парламент — образовался в борьбе за право разрешать новые налоги или отказываться от них. Известный ученый-финансист И. И. Янжул еще в 1904 г. отмечал, что налог должен быть установлен законодательным, а не административным путем. Установление налогов законами свойственно и зарубежным государствам¹. Так, французский ученый П. М. Годме обосновал законную форму налога посредством таких его при-

См.: Янжул И. И. Указ. соч. С. 203.

Глава 5. Источники налогового права

119

знаков, как принудительность и ограничение права частной собственности'. Немецкий исследователь К. Фогель также обращает внимание на законодательную основу налогообложения, так как «налоговая повинность... представляет собой посягательство на свободу налогоплательщика»².

Грубое нарушение процедуры принятия нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, служит основанием для признания такого акта ничтожным. В соответствии с Указом Президента РФ от 23 мая 1996 г. «О порядке опубликования и вступления в законную силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» все ведомственные акты, затрагивающие права граждан и организаций, должны быть зарегистрированы в Министерстве юстиции РФ. Акты о налогах и сборах, не отвечающие названному требованию, а также не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий, поскольку не считаются вступившими в законную силу, и не могут являться юридическими фактами для регулирования налоговых правоотношений.

Следовательно, подзаконный нормативный акт о налогах и сборах, затрагивающий права или обязанности фискально обязанных лиц, приобретает юридическую силу только при одновременном соблюдении следующих условий: а) соответствие НК РФ и иным законам о налогах и сборах; б) официальное опубликование; в) осуществление процедуры регистрации в Министерстве юстиции РФ.

Необходимо учитывать, что не все нормативные акты органов исполнительной власти относятся к актам законодательства о налогах и сборах. В соответствии с п. 2 ст. 4 НК РФ Министерство финансов РФ, Министерство экономического развития и торговли РФ и органы государственных внебюджетных фондов наделены полномочиями по изданию *приказов, инструкций и методических указаний* по вопросам, связанным с налогообложением и сборами. Названные документы представляют акты внутриведомственного характера, поэтому обязательны для применения соответствующими структурными подразделе-

¹ См.: *Годме П. М.* Указ. соч. С. 365.

² *Фогель К.* Конституционные основы финансового права // *Государственное право Германии*. М., 2002. Т. 2. С. 126.

120

Раздел I. Теоретические основы налогового права

ниями этих государственных органов. Объектом внутриведомственных нормативных актов являются не отношения, образующие предмет налогового права, а служебные взаимосвязи в названных органах исполнительной власти. Приказы, инструкции и методические указания не устанавливают (и не могут устанавливать) каких-либо прав или обязанностей для фискально обязанных лиц, поэтому для частных субъектов налоговых отношений носят рекомендательный характер и могут применяться только по их усмотрению.

Налоговое законодательство особо оговаривает условия, при наличии которых нормативный правовой акт о налогах и сборах не может применяться либо признается недействительным. Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК РФ при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- 1) издание органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издание с нарушением установленного порядка издания таких актов;
- 2) наличие норм, отменяющих или ограничивающих права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо налоговую компетенцию налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов;
- 3) изменение содержания обязанностей участников налоговых отношений, объем которых установлен НК РФ;
- 4) запрещение установленных НК РФ действий налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов или их представителей;
- 5) запрещение установленных НК РФ действий налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц;
- 6) разрешение или допущение действий, запрещенных НК РФ;
- 7) изменение установленных НК РФ оснований, условий, последовательности или порядка действий участников налоговых отношений;
- 8) изменение содержания понятий и терминов, определенных НК РФ, либо при использовании этих категорий в ином значении.

Глава 5. Источники налогового права

121

Названный перечень обстоятельств, служащих основанием для признания нормативного правового акта не соответствующим НК РФ, не является исчерпывающим. Закон, или подзаконный акт, может быть признан недействительным или не подлежащим применению и по иным причинам, наличие которых свидетельствует о противоречии этого акта общим началам или буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

По общему правилу признание нормативного правового акта не соответствующим НК РФ осуществляется в судебном порядке. До начала судебного разбирательства орган, издавший оспариваемый нормативный акт, вправе отменить действие несоответствующего документа или изменить его соответствующим образом.

Эффективность федерального законодательства о налогах и сборах во многом зависит от степени его соблюдения. Согласно Указу Президента РФ от 1 сентября 2000 г. «О Государственном совете Российской Федерации» вопросы, касающиеся исполнения (соблюдения) федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, их должностными лицами федеральных законов и подзаконных правовых актов, подлежат обсуждению Государственным советом РФ. В случае выработки решения о необходимости принятия федерального конституционного закона, федерального закона или внесения в них изменений, внесения поправок в проект федерального конституционного закона или федерального закона проект соответствующего акта вносится в Государственную Думу Федерального Собрания РФ в порядке законодательной инициативы Президента РФ. Государственный совет РФ и его президиум имеют право привлекать для осуществления отдельных работ ученых и специалистов, что, несомненно, повысит эффективность законотворческого процесса в

налоговой сфере.

§ 3. Решения Конституционного Суда РФ как источник налогового права

На форму и содержание источников налогового права существенное влияние оказывает высокий уровень юридической централизации в сфере налоговых отношений, что обеспечивается в том числе повышенной концентрацией конституционно-

122

Раздел I. Теоретические основы налогового права

правовых начал в системе источников налогового права как самостоятельной отрасли российского права.

Конституционная природа налогового права. В данном случае речь идет не только о роли Конституции РФ как источника налогового права, прямом действии обладающего высшей юридической силой нормативно-правового акта в сфере налоговых отношений; имеются и иные возможности «проникновения» конституционных начал в разветвленный нормативно-правовой массив налогового права, заключающиеся в правовых механизмах приведения норм и институтов налогового права, а также практики их применения в соответствие с «буквой и духом» Конституции РФ, что представляет собой процесс своего рода конституционализации налогового права¹.

Конституционные начала налогового права предопределяются самой природой отношений по поводу установления и взимания налогов и сборов как предмета не только налогового, но и конституционного права. То есть речь идет о конституционном значении достаточно широкой сферы отношений, составляющих предмет налогового права, и в конечном счете о конституционной природе самого налогового права.

Конституционное закрепление отношений по поводу установления и взимания налогов и сборов свидетельствует о придании особой значимости налоговым платежам и связанным с ними отношениям. Эта значимость определяется прежде всего необходимостью формирования доходов государственной казны, предназначенной для удовлетворения интересов общества и государства, а также ролью последнего в процессе регулирования экономических отношений в стране. Будучи острым орудием воздействия на имущественную сферу общественных отношений, на фундаментальные не только по своей экономической, но и социально-политической значимости отношения собственности, налоги косвенно влияют на все иные области жизнедеятельности людей и в конечном счете затрагивают сами основы конституционного строя государства, всю систему прав

¹ О конституционализации применительно к отдельным отраслям права см., например: *Гаджиев Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики (Развитие основ гражданского права в решениях Конституционного Суда Российской Федерации)*. М., 2002. С. 13—50.

Глава 5. Источники налогового права

123

и свобод человека и гражданина. В этом плане конституционная природа институтов налогового права в концентрированном виде проявляется через поиск баланса политической власти и экономической свободы, публичных и частных интересов в налоговых отношениях. Характер юридического оформления отношений по поводу установления и взимания налогов и, соответственно, исполнения фискальной обязанности населения является одним из показателей достигнутого уровня демократии и социальной справедливости в государстве и обществе. Возможны различные подходы к конституционно-правовому регулированию соответствующих отношений, что может быть объяснено национальными и историческими особенностями развития данных отношений и институтов в отдельных государствах, своеобразием логики конституционно-правового регулирования, индивидуальным для каждого государства решением вопроса о степени свободы личности в сфере экономики и финансов и т. п. Не вдаваясь в их детальное исследование, стоит отметить, что Конституция РФ весьма подробно и, что особенно важно, системно регулирует налоговые отношения. Речь идет о комплексе конституционных норм и институтов, имеющих прямое или опосредованное отношение к налоговому праву: а) институты экономических (ст. 8) и социальных (ст. 7) основ конституционного строя; б) институты правового положения человека и гражданина в системе налоговых отношений, где центральное место принадлежит ст. 57 Конституции РФ; в) институты общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации, конституционным ориентиром для которых является ст. 75 (ч. 3);

более конкретное же нормативное содержание отдельных принципов выводится из многих других конституционных положений; г) институт разграничения предметов ведения в области налогообложения и сборов между отдельными «этажами» публичной власти — Российской Федерацией, ее субъектами и органами местного самоуправления (п. «з» ст. 71, п. «и» ст. 72, ч. 1 ст. 132); д) компетенционные институты органов власти в сфере налогов и сборов (ч. 3 ст. 80, ст. 106, п. «б» ст. 114).

Конституционный характер правового регулирования распространяется, таким образом, на достаточно широкую сферу

124

Раздел I. Теоретические основы налогового права

отношений, составляющих предмет налогового права. Это имеет принципиальное значение с точки зрения оценки всей системы источников налогового права: «присутствие» соответствующих конституционных норм и принципов, обладающих высшей юридической силой, в системе отраслевых институтов налогового права как бы лишает государственную власть права произвольно решать на уровне текущего налогового законодательства (включая федеральные законы) наиболее принципиальные вопросы налогообложения, которые получили разрешение на конституционном уровне. В результате возникает, по существу, двухуровневая система внутригосударственных источников налогового права: а) Конституция РФ и решения Конституционного Суда РФ, определяющие общие начала налогообложения; б) базирующееся на указанном конституционном слое налогового права собственно налоговое законодательство, в основе которого лежит НК РФ¹.

¹ Попутно отметим, что на основе системного толкования норм ст. 1 и 4 НК РФ (п. 1) можно сделать вывод, что НК РФ предусматривает своего рода квазинормативные акты Министерства РФ по налогам и сборам, Министерства финансов РФ, Государственного таможенного комитета РФ, органов государственных внебюджетных фондов. Эти органы «издают *обязательные для своих подразделений*» (выделено мной. — Н. Б.) приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах» (п. 2 ст. 4 НК РФ). Данным положением предполагается, что эти акты якобы не обязательны для налогоплательщиков, не имеют для них нормативного значения. Но это далеко не безобидный «подарок» законодателя налогоплательщику: ведь фактически, *опосредованно, через признание их в качестве обязательных для налоговых подразделений эти акты становятся обязательными и для налогоплательщиков*. Это серьезная правовая проблема, связанная с необходимостью уточнения *реальной* системы источников налогового права, и она имеет в том числе конституционные основы своего разрешения. Не случайно она была предметом рассмотрения в том числе в Конституционном Суде РФ (см.: Определение Конституционного Суда РФ от 5 ноября 2002 г. № 319-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы некоммерческой организации — учреждения по управлению персоналом «Персона» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 2 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации» // ВКС РФ. 2002. № 2).

Глава 5. Источники налогового права

125

При этом роль Конституции РФ для налогового права не ограничивается тем, что, являясь Основным Законом, она содержит в себе нормы соответствующего содержания. Не менее важным является то обстоятельство, что Конституция РФ представляет собой своеобразное мерило, критерий оценки всей системы норм и институтов налогового права на предмет их соответствия высшим ценностям, получающим конституционное признание. Это направление воздействия Конституции РФ на нормы и институты налогового права обеспечивается при помощи Конституционного Суда РФ и принимаемых им решений в виде постановлений и определений.

Решения Конституционного Суда РФ в системе источников налогового права. В юридической литературе до настоящего времени продолжают дискуссии о юридической природе решений Конституционного Суда РФ. Весьма широким является спектр существующих точек зрения по данному вопросу, включающий как отрицание за решениями Конституционного Суда РФ значения источников права в силу того, что они, по мнению сторонников такого подхода, не создают и не могут создавать новых норм права (А. Д. Бойков, В. С. Нерсисянц), так и обоснование за ними особой юридической силы, позволяющей сделать вывод о том, что решения Конституционного Суда РФ являются источниками права (Н. В. Витрук, Г. А. Гаджиев, В. Л. Лаза-

рев, О. В. Лучин, Б. С. Эбзеев); одновременно отмечается порой общность решений Конституционного Суда РФ с судебным прецедентом как особым источником права (В. Л. Лазарев, В. А. Кряжков), либо предлагается рассматривать их обязательность и другие юридические свойства решений Конституционного Суда РФ как особых источников права в рамках преюдициального значения (Т. Г. Морщакова). При всем многообразии подходов и уважении к различным точкам зрения следует признать вполне реальной в нынешних условиях правовой глобализации тенденцию, связанную со сближением современных правовых систем, в частности общего и континентального права, что проявляется также во взаимопроникновении и взаимообогащении соответствующих им систем источников права. В рамках этой тенденции следует рассматривать и тот факт, что российская правовая система испытывает все более активное прецедентное влияние решений Европейского суда по правам челове-

126

Раздел I. Теоретические основы налогового права

ка, как и национальных судов в лице прежде всего Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, а также правотворческое влияние Конституционного Суда РФ; соответственно, вряд ли есть основания для сомнений в возможности и необходимости отнесения решений Конституционного Суда РФ к источникам права, включая налоговое. К источникам налогового права относятся, естественно, не все решения Конституционного Суда РФ, а прежде всего те постановления и определения, которые вынесены по итогам проверки конституционности нормативно-правовых актов или отдельных норм налогового права, содержащихся в федеральных законах, конституциях, уставах, законах субъектов РФ и др., или дают толкование тех положений Конституции РФ, которые имеют значение для уяснения смысла, значения отдельных норм и институтов налогового права.

Определяя юридическую природу решений Конституционного Суда РФ как источников налогового права, следует учитывать, что Конституционный Суд РФ является судебным органом конституционного контроля (ст. 1 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. «О Конституционном Суде Российской Федерации»). В соответствии с конституционной системой разделения властей это обстоятельство нередко расценивается как препятствие для признания его решений источником права. Но особенности правовой природы и юридической силы решений Конституционного Суда РФ определяются не тем, обладает ли он правотворческими функциями, а спецификой его собственных конституционно-контрольных полномочий. Их природа такова, что правовые позиции Конституционного Суда РФ, выраженные по итогам рассмотрения дела в его постановлении или определении, имеют общеобязательный характер, нередко обладают нормативностью и соответственно могут признаваться источниками права. Причем в данном случае речь идет не только о так называемом негативном правотворчестве, когда Конституционный Суд РФ признает неконституционным определенное положение нормативного акта, в силу чего оно утрачивает силу. Нередко Суд выступает и «позитивным законодателем», формулируя правовые позиции нормативного характера, имеющие общеобязательный характер.

Глава 5. Источники налогового права

127

Признание решений Конституционного Суда РФ в качестве источников налогового права предполагает также необходимость определения их *юридической силы и места в иерархической структуре источников налогового права*. При поиске ответа на эти вопросы следует учитывать следующее.

Во-первых, тот факт, что решения Конституционного Суда РФ как источники права нельзя относить к таковым лишь потому, что они (эти решения) являются разновидностью судебной практики. При таком подходе действительно пришлось бы исходить из того, что эти решения представляют собой разновидность судебных прецедентов. Но решения Конституционного Суда РФ являются обязательными для всех правоприменителей в силу непрецедентного их значения: аналогичные дела после принятого Конституционным Судом РФ решения не могут рассматриваться каким бы то ни было юрисдикционным органом, включая и сам Конституционный Суд РФ, а по своей внутренней природе, в силу собственных юридических характеристик как акта конституционного контроля.

Во-вторых, являясь актами правосудия (хотя и конституционного) и уже в силу этого обладая

определенными характеристиками, правоприменительного акта, решения Конституционного Суда РФ одновременно приобретают черты нормативно-правового акта. Их существенная особенность состоит в том, что нормативную энергию соответствующие документы Конституционного Суда РФ получают не в результате нормотворческой деятельности, а по итогам осуществления конституционного контроля как особой формы государственно-властной деятельности.

В-третьих, при решении вопроса о юридической силе решений Конституционного Суда РФ как источника налогового права следует учитывать, что они, несомненно, стоят выше федеральных законов о налогах и сборах, которые составляют наряду с НК РФ систему налогового законодательства РФ. Вместе с тем вряд ли есть основание все решения Конституционного Суда РФ по их юридической силе ставить на один уровень с конституционными нормами, обладающими высшей юридической силой. К таковым можно отнести лишь акты толкования норм Конституции РФ, что подтверждается в том числе и установленным порядком принятия таких решений — большинством

128

Раздел I. Теоретические основы налогового права

вом не менее двух третей от общего числа судей (ч. 4 ст. 72 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»). Акты же конституционной оценки и тем более конституционной интерпретации норм отраслевого законодательства не могут стоять на одном уровне с нормами Конституции РФ: в этом случае решения Конституционного Суда РФ занимают как бы промежуточное, буферное положение между Конституцией РФ и актами законодательства о налогах и сборах, т. е. они стоят выше федеральных законов, но ниже самой Конституции РФ.

Правовые позиции Конституционного Суда РФ и источники права. Юридическая природа решений Конституционного Суда РФ как источников налогового права решающим образом связана с получающими отражение в соответствующих решениях *правовыми позициями Конституционного Суда РФ*. В конечном счете именно правовые позиции, с одной стороны, придают решениям Конституционного Суда РФ юридические (нормативно-правовые) качества источников права, а с другой — определяют весьма существенную специфику данного вида правовых источников, что порой — при недостаточном учете особенностей природы такого нового для нас явления правовой жизни, как правовые позиции Конституционного Суда РФ, — становится причиной сомнений в правомерности отнесения данного вида судебных документов к источникам права. Поэтому для понимания решений Конституционного Суда РФ в качестве источников налогового, как и других отраслей, права анализ научной проблемы правовых позиций Конституционного Суда РФ имеет принципиальное значение.

Само по себе понятие «правовая позиция» применительно к Конституционному Суду РФ имеет легальное, законодательное закрепление (ст. 73 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»). Однако содержание этого понятия, его юридическая природа в Федеральном конституционном законе не раскрываются, хотя сама практика конституционного правосудия сложилась таким образом, что проблема правовых позиций Конституционного Суда РФ имеет весьма широкий характер и принципиальное значение и для деятельности самого Конституционного Суда РФ (с точки зрения строгого соблюдения и на этой основе обеспе-

Глава 5. Источники налогового права

129

чения преемственности принимаемых решений Суда с ранее высказанными им правовыми позициями), и для законодателя, правоприменителей, к которым обращены решения Конституционного Суда РФ как акты, обладающие свойствами правовых источников.

В отечественной юридической науке нет четкого понимания и единства мнений о том, что из себя представляет правовая позиция Конституционного Суда РФ¹. Не подвергая сомнению ценность различных подходов к этой относительно новой проблеме юридической науки, представляется возможным дать *определение понятия правовых позиций Конституционного Суда РФ как аргументированных, получающих обоснование в процедуре конституционного правосудия оценок и интерпретационных представлений по вопросам права в рамках решения Конституционного Суда РФ, принятого по итогам рассмотрения конкретного дела*. В этом плане можно выделить следующие основные характеристики правовых позиций Конституционного Суда РФ как весьма

своеобразных носителей нормативных начал решений Суда, благодаря чему последние приобретают качества источников налогового права.

Это, во-первых, *итогово-обобщающий характер правовых позиций*. Они лежат в основе решений Конституционного Суда РФ, хотя по своему объему содержание решений (постановлений, определений) заметно шире, богаче и не сводится только к сформулированным в них правовым позициям. Правовые позиции определяют внутренний смысл решений Конституционного Суда РФ, составляют юридическую квинтэссенцию принятого судебного решения в порядке конституционного контроля.

Во-вторых, *оценочная, аксиологическая природа правовых позиций*, в которых получает выражение отношение Конституционного Суда РФ к конкретной правовой норме, составляющей предмет запроса. Главным в этом случае является ответ на вопрос о конституционности рассматриваемой Конституционным Судом РФ нормы. Вместе с тем правовая позиция — это не только итоговый вывод, содержащийся в резолютивной части решения Конституционного Суда РФ. Мотивировочная часть

¹ См. об этом подробнее, например: *Лазарев Л. В.* Правовые позиции Конституционного Суда России. М., 2003. С. 37—59.

130

Раздел I. Теоретические основы налогового права

решения нередко содержит не менее важные правовые позиции, усиливающие значение решений как источников налогового права. Более того, без глубокого проникновения в содержание мотивировочной части невозможно адекватное реальному значению понимание конституционно-правовых выводов, содержащихся в резолютивной части.

В-третьих, *правовые позиции Конституционного Суда РФ есть результат истолкования конкретных положений налогового законодательства*, итог выявления конституционного смысла рассматриваемых положений в пределах компетенции Конституционного Суда РФ. Тем самым обеспечивается своего рода «конституционная рихтовка» норм налогового законодательства, при которой они не дисквалифицируются, не признаются неконституционными, но преодолевается их конституционно-правовая неопределенность. В конечном счете это есть специфическая форма правотворческой деятельности Конституционного Суда РФ, так как с помощью конституционного истолкования: а) уточняется нормативное содержание статьи налогового закона; б) преодолевается коллизия между несколькими нормами путем поиска баланса содержащихся в них конкурирующих конституционных ценностей; в) выявляются системные, иерархические связи и зависимости между отдельными нормами правовых институтов налогового права; г) придается новое, современное содержание норме «доконституционного» закона и так далее.

При этом следует учитывать, что «*толкование*» и «*истолкование*» — это *нетождественные* методы осуществления конституционного правосудия. В соответствии с ч. 5 ст. 125 Конституции РФ Конституционный Суд РФ дает официальное толкование Конституции РФ, что является его исключительным полномочием. В то же время Суд в рамках любого конкретного дела может использовать метод конституционного истолкования норм отраслевого законодательства, выявляя тем самым его конституционный смысл. Соответственно, правовые позиции Конституционного Суда РФ, выражающие итог официального толкования норм Конституции РФ либо результат истолкования налогового законодательства, имеют заметные различия в своих юридических, нормативных характеристиках. В иерархии правовых позиций Конституционного Суда РФ на первом месте, безусловно, стоят решения, посвященные толкованию Конститу-

Глава 5. Источники налогового права

131

ции РФ. Однако это не исключает, что для правоприменителя, включая судебные органы, одинаково обязательными являются все правовые позиции Конституционного Суда РФ, включая те, которые представляют собой результат конституционного истолкования норм отраслевого (налогового) законодательства.

В-четвертых, *концептуальный* в своей основе *характер правовых позиций* Конституционного Суда РФ, в рамках которых не просто дается ответ о конституционности конкретной правовой нормы (по принципу «да—нет»), но и предлагаются конституционно-правовые решения рассматриваемых Конституционным Судом РФ проблем налогообложения. Ярким подтвер-

ждением является в этом плане тот факт, что именно в решениях Конституционного Суда РФ впервые были сформулированы и обоснованы основные принципы налогообложения, получившие в последующем системное закрепление в НК РФ (о чем подробнее будет сказано ниже).

В-пятых, *общий характер правовых позиций* Конституционного Суда РФ. Это свойство состоит не только в том, что выраженная в решении Суда правовая позиция распространяется на всех субъектов права на всей территории России; это универсальная характеристика всех социальных, в том числе правовых, явлений, имеющих не индивидуализированную, адресную направленность своего воздействия, а общий характер. Наряду с данным свойством *общности* (или, — что несколько иное, но также относится к данной характеристике, — *обобщенности*) правовая позиция Конституционного Суда РФ носит общий характер еще и в том плане, что она распространяется не только на тот конкретный случай, который стал предметом рассмотрения в Конституционном Суде РФ, но и на все аналогичные случаи, имеющие место в правовой практике. Внешне это действительно сближает правовую позицию Конституционного Суда РФ с судебным прецедентом. Но это лишь внешнее сходство, если иметь в виду, что под «аналогичными случаями» в конституционном правосудии имеются в виду прежде всего аналогичные правовые нормы, получившие оценку в рамках правовой позиции Конституционного Суда РФ. Так, признание неконституционной нормы налогового закона одного субъекта РФ распространяется на аналогичные нормы регионального налогового законодательства всех других субъектов. Например,

132

Раздел I. Теоретические основы налогового права

решения Конституционного Суда РФ, признавшие не соответствующими Конституции РФ отдельные положения законов Чувашской Республики, Кировской и Челябинской областей «О налоге с продаж» (постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г.) или законов Нижегородской и Ивановской областей «О ставках Налога на игорный бизнес» (определение Конституционного Суда РФ от 9 апреля 2002 г. № 69-О), распространяются в этой части на все субъекты Федерации. Если возникнет сомнение, насколько соответствующую норму налогового закона можно рассматривать как аналогичную признанной неконституционной, этот вопрос может быть решен в суде общей юрисдикции. Однако суд общей юрисдикции, признав норму закона аналогичной той, которая является неконституционной, может признать ее лишь *недействующей*, что не влечет дисквалификацию этой нормы, она в этом случае не может применяться, но сохраняет свое «присутствие» в правовой системе; *недействительной* же, т. е. утратившей юридическую силу, эта норма может быть признана лишь Конституционным Судом РФ. Эта правовая позиция, заключающаяся в том, что утрата законом юридической силы возможна лишь в результате признания его неконституционным (кроме решения об этом самого законодательного органа), была выражена в постановлении Конституционного Суда РФ от 11 апреля 2000 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений п. 2 ст. 1, п. 1 ст. 21 и п. 3 ст. 22 Федерального закона «О прокуратуре Российской Федерации».

В-шестых, *юридическая обязательность правовых позиций* Конституционного Суда РФ.

Правовые позиции имеют такую же юридическую силу, как и сами решения Конституционного Суда РФ. Поэтому официальный, обязательный характер является не только важным свойством правовых позиций, но наряду с предыдущей характеристикой (общий характер) эти качества, пожалуй, в наибольшей степени сближают правовые позиции Конституционного Суда РФ с правовыми нормами, хотя знак равенства между ними ставить нельзя.

Правовые позиции Конституционного Суда РФ, как и его решения в целом, обязательны на всей территории Российской Федерации для всех представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти, органов местного са-

Глава 5. Источники налогового права

133

моуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений (ст. 6 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»). Уже в силу этого вряд ли можно согласиться с попытками деления

правовых позиций Конституционного Суда РФ на юридически обязательные (например, те, которые сформулированы в решениях о толковании Конституции РФ, а также содержатся в резолютивной части иных решений Суда) и на правовые позиции, имеющие рекомендательный, ориентирующий характер. Действительно, в общем массиве правовых позиций Конституционного Суда РФ возможно выстраивание определенной иерархической системы, где приоритет принадлежит, как отмечалось, правовым позициям о толковании Конституции РФ: по юридической силе они фактически находятся на одном уровне с Конституцией РФ. Некоторые же правовые позиции могут в большей степени выступать, например, в качестве ориентира (критерия) для законодателя, но и в этом случае они не утрачивают свойства юридической обязательности. И законодатель, сохраняя право на дискретность при принятии своего решения в рамках законодательного процесса, в то же время не может преодолеть юридическую силу постановления о признании акта неконституционным повторным принятием этого же акта (ч. 2 ст. 79 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»). Важно, что данное свойство (юридическая обязательность) правовых позиций распространяется и на сам Конституционный Суд РФ. Однако это не означает, что правовые позиции не могут уточняться. Статья 73 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» устанавливает, что в случае, если большинство участвующих в заседании палаты судей склоняются к необходимости принятия решения, не соответствующего правовой позиции, выраженной в ранее принятых решениях Конституционного Суда РФ, дело передается на рассмотрение в пленарное заседание. Такой ситуации в работе Конституционного Суда РФ пока не возникало. Вместе с тем практика свидетельствует, что при выявлении конституционного смысла ряда положений, в том числе налогового законодательства, правовые позиции углубляются и обогащаются.

134

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Объективности ради следует признать, что в юридической науке нет единства мнений по вопросу об общеобязательности правовых позиций Конституционного Суда РФ для законодателя и правоприменителя, и это отнюдь не способствует конституционализации отраслевого законодательства, укреплению конституционной законности. В определенной мере это связано еще с одной особенностью правовых позиций.

Кроме того, *правовые позиции Конституционного Суда РФ находятся в сложных системных взаимосвязях с корреспондирующими им правовыми позициями законодателя*. В случае признания Конституционным Судом РФ оспариваемой нормы налогового законодательства конституционной правовые позиции Суда и законодателя совпадают. Признание же нормы неконституционной означает расхождение в правовых позициях законодателя и Конституционного Суда РФ. Суд при решении этой проблемы имеет собственную правовую позицию, которую он аргументирует в мотивировочной части и выражает в виде итогового вывода в резолютивной части решения. При этом существенная особенность правовых позиций Конституционного Суда РФ по сравнению с парламентскими правовыми позициями состоит в том, что Суд решает исключительно вопросы права (ч. 2 ст. 3 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»), принимает постановления (определения) с позиций Конституции РФ, обеспечивая ее верховенство. Парламент же является законодательным и представительным органом, и в этом качестве в законотворческом процессе он призван выражать (представлять) в том числе плюрализм политических интересов, идеологическое многообразие в нашем обществе. В этих условиях при возникновении конкуренции правовых позиций Конституционного Суда РФ и парламента безусловный приоритет — за Конституционным Судом РФ.

Некоторые виды правовых позиций в решениях Конституционного Суда РФ как источники налогового права. Правовые позиции решений Суда как источников налогового права могут быть классифицированы на отдельные виды по различным основаниям: по юридической форме разрешения конституционно-правовой проблемы (в рамках постановления или определения Суда); по видам налогов (правовые позиции в обла-

Глава 5. Источники налогового права

135

ти федеральных, региональных, местных налогов); по сферам налоговых отношений (правовые позиции в сферах: установления налогов, исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, налогового контроля, ответственности за налоговые правонарушения и т. п.). Возможны и другие критерии классификации. „^;:

За время своей работы Конституционный Суд РФ принял значительное число решений по вопросам налогообложения, в том числе определяющим пути совершенствования налогового законодательства. Их общее количество по данным на 31 декабря 2003 г. составляет 143 решения (17% от всех принятых решений), из которых — 31 постановление и 112 определений. Причем удельный вес дел, предметом запросов по которым являются нормы налогового законодательства, неуклонно возрастает. Так, если в период до 31 декабря 1994 г. из 36 решений, принятых Конституционным Судом РФ, только 2 касались налоговых вопросов (5%), то в период с 1 января 1995 г. по 31 декабря 1998 г. их объем возрос до 14% (23 решения из 162), а в период с 1 января 1999 г. по 31 декабря 2003 г. составил 17% (118 решений из 673). Структура практики Конституционного Суда РФ по налоговым вопросам такова: подавляющее большинство решений касаются федеральных налогов и сборов (16 решений по налогу на добавленную стоимость (НДС), 9 по единому социальному налогу, по 5 решений принято в отношении акцизов, подоходного налога и налога на прибыль организаций и т. д.); далее идут региональные налоги (в частности, по налогу с продаж Судом было принято 9 решений); реже всего Конституционный Суд РФ высказывался по проблемам местного налогообложения (7 решений). Приведенные статистические данные являются свидетельством того обстоятельства, что формирование новой налоговой системы страны и обновление налогового законодательства не только не снимают, но и актуализируют проблему конституционализации норм и институтов налогового права. Среди основополагающих решений Конституционного Суда РФ необходимо отметить следующие.

1. *Решения Конституционного Суда РФ по обоснованию и толкованию принципов налогообложения.* Принципы налогообложения и сборов являются конституционным понятием, исполь-

136

Раздел I. Теоретические основы налогового права

зуемым в ч. 3 ст. 75 Конституции РФ. Данная норма Конституции РФ устанавливает, что общие принципы налогообложения и сборов устанавливаются федеральным законом. До принятия НК РФ данные принципы не были более или менее полно отражены в российском налоговом законодательстве. Дефицит правового регулирования вызвал необходимость того, что они впервые были сформулированы Конституционным Судом РФ путем толкования базовых норм Конституции РФ о человеке, его правах и свободах как высшей ценности, равенстве прав и свобод человека и гражданина, единстве экономического пространства, признании и защите государством всех форм собственности, федерализме и др. Более того, практика Суда в этой сфере во многом предопределила развитие налогового законодательства. Фактическое нынешнее содержание ст. 3 НК РФ во многом является юридическим признанием тех основных начал налогообложения, которые были выведены Конституционным Судом РФ.

В п. 3 мотивировочной части постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П Суд дал обоснование основополагающих подходов к определению основных (общих) принципов, указав, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации». Тем самым были определены достаточно четкие ориентиры для обоснования перечня и содержания принципов налогообложения по основным направлениям: а) принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию основ конституционного строя; б) принципы налогообложения, обеспечивающие соблюдение и реализацию прав человека и гражданина; в) принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию начал федерализма¹.

¹ В последующем данный подход получил доктринальное, научно-теоретическое обоснование. См., например: Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые

Общие принципы налогообложения и сборов вытекают как из ст. 57 Конституции РФ (относящейся исключительно к налогообложению), так и из других статей, закрепляющих основополагающие принципы для любой отрасли законодательства, в частности из: ч. 1, 2 ст. 7 (о социальной природе государства и социальной справедливости); ч. 1 ст. 8 (о гарантировании в России единства экономического пространства и свободы экономической деятельности); ч. 2 ст. 8 (о признании и защите в России равным образом частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности); ст. 19 (о равенстве всех перед законом и конкретных формах проявления режима равноправия); ч. 3 ст. 55 (о возможности ограничения прав и свобод человека и гражданина только в форме федерального закона) и др. Данный подход к принципам налогообложения нашел свое подтверждение и в постановлении Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П, где указывается, что правовое регулирование в сфере налогообложения, в том числе определение прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, установление ответственности за налоговые правонарушения, осуществляется федеральным законодателем исходя не только из предписаний ст. 57 Конституции РФ, но и из закрепленных Конституцией РФ основ демократического правового государства, включая признание человека, его прав и свобод высшей ценностью, верховенство и прямое действие Конституции РФ, гарантированность государственной защиты прав и свобод человека и гражданина, прежде всего права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности и права собственности, а также запрет произвола, справедливость и соразмерность устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям (ч. 1 ст. 1; ст. 2; ч. 2 ст. 4; ч. 3 ст. 17; ч. 1 ст. 34; ч. 2 ст. 35; ч. 1 ст. 45; ч. 2 и 3 ст. 55)¹.

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 27 мая 2003 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П. Н. Белецкого, Г. А. Никовой, Р. В. Рукавишникова, В. Л. Соколовского и Н. И. Таланова» // СЗ РФ. 2003. № 24. Ст. 2431.

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Предназначение же НК РФ как разновидности федерального закона, который в соответствии с ч. 3 ст. 75 Конституции РФ закрепляет общие принципы налогообложения, заключается в том, чтобы свести воедино общие для всех уровней налогообложения конституционные начала, развить и конкретизировать их.

При этом к общим принципам налогообложения, имеющим конституционное содержание, относятся не только те требования, которые имеют конкретное нормативно-правовое обоснование с помощью отдельных положений Конституции РФ, но и вытекающие из системного анализа конституционных норм, закрепленные в федеральных законах (в первую очередь НК РФ) в соответствии с Конституцией РФ и решениями Конституционного Суда РФ. Причем вряд ли было бы правильно выявлять между ними иерархические уровни и зависимости с точки зрения их юридической силы: *общие принципы имеют конституционную природу*, и уже поэтому они не должны противопоставляться, а все другие положения налогового права не должны им противоречить. Это, однако, не только не исключает, но и предполагает, что наряду с общими (конституционными) принципами налогообложения возможно выделить более конкретные, специальные принципы налогообложения, относящиеся к отдельным институтам налогового права (например, принципы налогового контроля, принципы ведения налогового учета и т. п.). И в решениях Конституционного Суда РФ можно обнаружить правовые позиции как первого, так и второго уровня.

2. Решения по вопросу толкования ст. 57 Конституции РФ о законном установлении налогов и сборов. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Конституционный Суд РФ в ряде постановлений (постановления от 4 апреля 1996 г. № 5-П, от 1 апреля 1997 г. № 6-П, от 18 февраля 1997 г. № 3-П, от 21 марта 1997 г. № 5-П, от 11 ноября

1997 г. № 16-П) истолковал конституционный термин «законно установленные налоги и сборы». Из указанных решений вытекают следующие моменты:

А. «Установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными» (статья 57 Конституции Российской Федерации)» (п. 4 мотивировочной части постановления от

Глава 5. Источники налогового права

139

4 апреля 1996 г. № 9-П). Отсюда вытекают требования к виду органа, принимающего акт, к форме акта, устанавливающего налог или сбор (федеральный закон — для федеральных налогов и сборов, закон субъекта РФ — для региональных налогов и сборов, нормативный акт представительного органа местного самоуправления — для местных налогов), а также требования к должной процедуре принятия и введения в действие таких актов, установленной Конституцией РФ и законодательством. Более того, постановлением от 30 января 2001 г. № 2-П Суд дополнил эти требования, относящиеся к «законно установленным» налогам, еще одним — порядком введения закона о налоге в действие. Речь идет о необходимости устанавливать разумный срок, по истечении которого возникает обязанность на основе вновь принятого закона платить налоги и сборы.

Б. Из постановления от 21 марта 1997 г. № 5-П вытекает, что можно ввести только такие региональные и местные налоги, которые предусмотрены федеральным законом. При этом они должны устанавливаться в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов.

В. В соответствии с правовой позицией Суда, изложенной в постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П, установить налог или сбор — не значит только дать ему название: необходимо определение в законе существенных элементов налоговых обязательств. Таким образом, налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства. При этом в своих решениях Суд (см., например, определения от 14 декабря 2000 г. № 258-О, от 4 октября 2001 г. № 183-О) последовательно проводит линию на то, что закрепление в законе существенных элементов налогообложения, установленных в ст. 17 НК РФ, является необходимым условием для налогов, устанавливаемых и вводимых после 1 января 1999 г. Если же налог установлен и введен до 1 января 1999 г., что относится, в частности, к налогам в дорожные фонды, то перечень существенных элементов для него установлен в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Г. Как следует из постановления Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П, требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процеду-

140
Раздел I. Теоретические основы налогового права

ре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Указанное конституционное положение требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из ст. 8 (ч. 1) и 34 (ч. 1) Конституции РФ¹.

3. *Решения о недопустимости придания обратной силы актам законодательства о налогах и сборах (ст. 57 Конституции РФ).* В соответствии с правовой позицией Суда, изложенной в постановлении от 8 октября 1997 г. № 13-П, ст. 57 Конституции РФ, возлагая на налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги и сборы, вместе с тем гарантирует гражданам защиту в тех случаях, когда налоги не являются законно установленными либо когда законом, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, придана обратная сила.

Данная конституционная норма призвана обеспечить устойчивость в отношениях по налогообложению, придать уверенность налогоплательщикам в стабильности их правового и экономического положения. Конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавли-

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998

года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан». См. также: Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2003 г. № 159 «По запросу Арбитражного суда Владимирской области о проверке конституционности положения статьи 10 Федерального закона «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // ВКС РФ. 2003. № 5.

Глава 5. Источники налогового права

141

вающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, распространяется как на федеральные законы, так и на законы субъектов РФ.

При этом, как следует из правовой позиции Конституционного Суда РФ, под ухудшением условий (положения) налогоплательщиков следует понимать не только возложение на них дополнительного налогового бремени, но и необходимость исполнять иные, ранее не предусмотренные законодательством обязанности, за неисполнение которых применяются меры налоговой ответственности. Так, для субъектов малого предпринимательства — индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, ухудшением положения является распространение на них обязанности по уплате НДС, несмотря на то что данный налог является косвенным и фактически уплачивается потребителями. Это объясняется тем, что с введением НДС на них возлагается ряд дополнительных обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, в частности по ведению налогового учета, составлению счетов-фактур, ведению книги продаж и книги покупок. Кроме того, включение суммы НДС в стоимость продукции (работ, услуг), реализуемой индивидуальным предпринимателем, увеличивает в итоге ее цену и тем самым снижает спрос со стороны покупателей¹.

В силу этого недопустимо не только придание налоговым законам обратной силы путем прямого указания об этом в законе, но и издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. «По жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 20. Ст. 1913; Постановление Конституционного Суда РФ от 19 июня 2003 г. «По делу о проверке конституционности положений федерального законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, регулирующего налогообложение субъектов малого предпринимательства — индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, в связи с жалобами ряда граждан» // СЗ РФ. 2003. № 26. Ст. 2695.

142

Раздел I. Теоретические основы налогового права

официального или иного толкования либо правоприменительной практикой (п. 7 мотивировочной части постановления Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П).

В данном деле заявитель оспаривал Закон г. Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году». Как следует из буквального смысла Закона г. Санкт-Петербурга и факта его введения в действие с 1 июля 1995 г., первый платеж, который должен был производиться налогоплательщиками до 15 июля, подпадал под новые, утвержденные ст. 2 Закона г. Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. ставки земельного налога. Таким образом, новые ставки земельного налога распространялись на уже осуществленные (или подлежащие осуществлению) платежи, ранее исчисленные из ставок земельного налога, установленных на 1994 г. Такой порядок введения в действие закона, ухудшающего положение налогоплательщиков, означает придание ему обратной силы.

4. Решения о ясности и определенности правового регулирования в сфере налогообложения как необходимом условии соблюдения ст. 19 Конституции РФ. В соответствии с правовой позицией Конституционного Суда РФ, изложенной в п. 5 мотивировочной части постановления от 8 октября 1997 г. № 13-П, законодатель в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должен обеспечивать,

чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся 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 прав граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ).

В определении от 18 января 2001 г. № 6-О Суд развил свою правовую позицию, указав, что общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ), поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями.

Неопределенность ее содержания, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе право-

Глава 5. Источники налогового права

143

применения и неизбежно ведет к произволу, а значит — к нарушению принципов равенства и верховенства закона.

Логическим продолжением данного подхода стала правовая позиция Конституционного Суда РФ, сформулированная в постановлении от 6 апреля 2004 г., согласно которой требование определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы и ее согласованности с системой действующего правового регулирования вытекает из конституционных принципов правового государства, равенства и справедливости¹.

Требование ясности и определенности в правовом регулировании налоговых отношений актуализируется еще и в силу того, что в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, строго и исключительно в том случае, если иное не предусмотрено НК РФ. Это означает, что налоговому законодателю предоставлено право придавать общепринятым понятиям и терминам свое, чисто отраслевое значение, как это указано в ст. 11 НК РФ, «для целей Кодекса». И это значение может не совпадать с пониманием данного термина, например, в гражданском праве, что, в свою очередь, может породить неясность, противоречивость в правовом регулировании.

Примером является в этом плане дело, рассмотренное Конституционным Судом РФ по жалобе гражданки Г. Ю. Пригулы на нарушение ее конституционных прав положениями абз. 4 п. 2 ст. 11 НК РФ. Нотариус Г. Ю. Притула, занимающаяся частной практикой, в своей жалобе оспаривала, в частности, конституционность этого положения НК РФ, согласно которому

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 6 апреля 2004 г. «По делу о проверке конституционности положений пункта 2 статьи 87 Кодекса торгового мореплавания Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации от 17 июля 2001 года № 538 «О деятельности негосударственных организаций по лоцманской проводке судов» в связи с жалобой международной общественной организации «Ассоциация морских лоцманов России» и автономной некоммерческой организации «Общество морских лоцманов Санкт-Петербурга» // СЗ РФ. 2004. № 15. Ст. 1519.

144

Раздел I. Теоретические основы налогового права

«для целей данного Кодекса под индивидуальными предпринимателями понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы». По мнению заявителя, это положение НК РФ неправомерно уравнивает частных нотариусов с индивидуальными предпринимателями, из чего вытекают равные с ними обязанности по уплате налогов и исполнению иных налоговых обязанностей, что не учитывает особый характер нотариальной деятельности. В результате она вынуждена платить единый социальный налог и налог на добавленную стоимость. Тем самым оспариваемая норма, по мнению заявителя, противоречит Конституции РФ (ст. 19, 35, 57), а также абз. 6 ст. 1 Основ законодательства РФ о нотариате, которым установлено, что нотариальная деятельность не является предпринимательской и не преследует цели извлечения прибыли. Однако анализ оспариваемого положения в нормативном единстве с другими положениями п. 1—3 ст. 11 НК РФ позволил Суду сделать

вывод, что понятию «индивидуальные предприниматели» — наряду с другими понятиями и терминами законодательства о налогах и сборах — НК РФ придал специальное значение исключительно для целей налогового законодательства. Причем, характеризуя отдельную группу субъектов налоговых отношений родовым понятием «индивидуальные предприниматели» и отнеся к этой группе частных нотариусов, законодатель называет последних *наряду* с физическими лицами, зарегистрированными в установленном порядке и осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, т. е. оспариваемым положением частные нотариусы *не отождествляются* с индивидуальными предпринимателями *в гражданско-правовом смысле* этого понятия. Таким образом, как указал Конституционный Суд РФ, содержащееся в оспариваемой норме НК РФ определение индивидуальных предпринимателей и отнесение к ним частных нотариусов имеет не понятийное нормативно-правовое, а специально-терминологическое значение, предназначенное исключительно для целей Кодекса. А это означает, что само по себе обжалуемое положение, являясь нормой-дефиницией, не устанавливает конкретные, обязательные для частных

Глава 5. Источники налогового права

145

нотариусов правила и не нарушает прав и свобод заявителя, в связи с чем ему было отказано в удовлетворении жалобы (определение от 6 июня 2002 г. № 116-О)¹.

5. *Публично-правовой характер налогов и решения Конституционного Суда РФ об ответственности за налоговые правонарушения.* Налог представляет собой, как известно, односторонне-властное изъятие собственности у налогоплательщика в общественных интересах. Соответственно, установление обязанности платить налоги и сборы, как указывал Конституционный Суд РФ в постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П, имеет особый, а именно публично-правовой, характер. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества². Развивая данное положение в постановлении от 23 декабря 1997 г., Суд отметил, что налоги являются важнейшим источником доходов бюджета, за счет которого должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства.

¹ О требовании определенности в сфере налогообложения см. также, например: Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 4, пункта 1 статьи 164, пунктов 1 и 4 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 11 Таможенного кодекса Российской Федерации и статьи 10 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с запросами Арбитражного суда Липецкой области, жалобами ООО «Папирус», ОАО «Дальневосточное морское пароходство» и ООО «Коммерческая компания «Ба-лис» // СЗ РФ. 2003. № 30. Ст. 3100; Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 92-О «По жалобе гражданина Виноградова Сергея Емельяновича на нарушение его конституционных прав частью второй статьи 5 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2004. № 17. Ст. 1682.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части 1 статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

6- 10264 Крохина

146

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Поэтому государство, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества (постановление от 17 декабря 1996 г.). Именно исходя из этих позиций следует понимать публично-правовую природу налога, из которой вытекают и особенности налоговых правоотношений. Они, как отметил Суд, основаны на властном подчинении одной стороны другой, 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.

Эти правоотношения должны строиться на основе строгого подчинения налогоплательщика требованиям законодательства о налогах и сборах и возложения функций контроля за исполнением данных требований на налоговые органы. Права и обязанности участников налоговых правоотношений устанавливаются не в диспозитивном, а в императивном порядке. В целях же обеспечения выполнения обязанности платить налоги и сборы и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства (постановление от 15 июля 1999 г.)¹. При этом в постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П особо подчеркнуто, что любой спор по поводу невыполнения налогового обязательства будет находиться в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права. Данная правовая позиция была воспринята и конкретизирована НК РФ, который в абз. 5 ч. 1 ст. 45 предусмотрел, что принудительное взыскание

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

Глава 5. Источники налогового права

147

налога с физического лица производится в судебном порядке, а в ст. 48 детально регламентировал эту процедуру.

Конституционный Суд РФ обращает внимание, что меры принуждения в отношении налогоплательщиков могут применяться только за невыполнение публичной обязанности платить *законно* установленные налоги: «законодатель вправе установить меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства» (постановление от 15 июля 1999 г. № 11-П). Между тем в данном постановлении, например, указывается, что составы правонарушений, связанных с сокрытием или занижением дохода (прибыли) или суммы налога, а также с нарушением установленного порядка учета объектов налогообложения, повлекшие за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период, недостаточно разграничены между собой, в диспозициях норм не выделены существенные признаки каждого конкретного правонарушения, вследствие чего на практике оказалось невозможным дифференцировать и однозначно истолковать эти составы. Налицо оказалась неопределенность правового содержания налоговых правонарушений, что противоречит принципам юридической ответственности.

Этот вывод Суда, сделанный на основе оценки в рамках соответствующего дела отдельных положений ст. 13 Закона РФ об основах налоговой системы и ст. 7 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР», не был в полной мере учтен законодателем при принятии НК РФ. В результате Конституционному Суду РФ вновь пришлось возвращаться к этой проблеме в связи с запросом Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа о проверке конституционности п. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ. В принятом по итогам рассмотрения этого дела определении от 18 января 2001 г. было указано, "что составы правонарушений, предусмотренные оспариваемыми положениями НК РФ, не имеют четкого разграничения. «В результате лицо, совершившее правонарушение, предусмотренное пунктом 1 статьи 122, одновременно может быть привлечено к ответственности и по пунктам 1 и 3 статьи 120, т. е. будет наказано дважды за одно и то же неправомерное деяние». С учетом ранее сформулированной в постановлении от 15 июля 1999 г. № 11-П правовой позиции и выявленного Конституционным Судом РФ конституционно-правового

148

Раздел I. Теоретические основы налогового права

смысла соответствующих составов правонарушений Судом был сделан вывод принципиального характера: «...положения пунктов 1 и 3 статьи 120 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий, что не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки

судом фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом конституционно-правового смысла составов налоговых правонарушений, выявленного Конституционным Судом» (п. 1 резолютивной части определения от 18 января 2001 г.¹)- Как видим, в данном случае Суд не дисквалифицировал соответствующие нормы НК РФ, не признал каждую из них в отдельности неконституционной. Но он сделал вывод о том, что *фактически неконституционным является применение* — в качестве основания привлечения к ответственности *за одни и те же неправомерные действия — одновременно двух норм НК РФ*. Очевидно, что данная правовая позиция Суда имеет императивный характер для правоприменителя и будет сохранять свое нормативное значение вплоть до изменения соответствующих статей НК РФ.

Важное значение имели также выводы Конституционного Суда РФ о *реализации принципов справедливости и равенства в системе налоговых отношений, соразмерности (пропорциональности) как при установлении налогов, так и при определении ответственности за налоговые правонарушения*. Так, в своем постановлении от 4 апреля 1996 г. по делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы, Конституционный Суд РФ указал, что в целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией РФ принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога, исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. При этом

¹ ВКС РФ. 2001. № 3. С. 63.

Глава 5. Источники налогового права

149

-принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ст. 6, 57 Конституции РФ) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, сформулированной в постановлении от 21 марта 1997 г. № 5-П, принцип равного налогового бремени, вытекающий из ст. 8 (ч. 2), 19 и 57 Конституции РФ, в сфере налоговых отношений означает, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований. При этом конституционный принцип равенства в налоговой сфере не исключает дифференцированных подходов к налогообложению. Однако такая дифференциация должна быть основана на объективно обусловленных критериях и не может устанавливаться по неэкономическим мотивам, в том числе исходя из социальных различий и других подобных критериев¹.

Принцип соразмерности налогообложения необходимо соблюдать и при применении к налогоплательщикам мер ответст-

¹ См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1999 г. «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов» // СЗ РФ. 2000. № 3. Ст. 353; Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Притулы Галины Юрьевны на нарушение ее конституционных прав

150

Раздел I. Теоретические основы налогового права

венности за нарушения законодательства о налогах и • сборах. В этом отношении

Конституционный Суд РФ высказал правовую позицию, согласно которой законодатель в выборе принудительных мер должен быть ограничен требованиями справедливости,

соразмерности и иными конституционными и общими принципами права; устанавливая налоговую ответственность, он также должен исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в Конституции РФ (ч. 3 ст. 55) (постановление от 15 июля 1999 г. № 11-П).

В соответствии с правовыми позициями Суда законодатель, исходя из общеправовых принципов справедливости наказания, его индивидуализации и соразмерности, должен определять санкции за нарушение административных (в том числе налоговых) правил таким образом, чтобы обеспечивалась возможность применения конкретной меры взыскания с учетом характера совершенного правонарушения, размера причиненного вреда, степени вины правонарушителя, его имущественного положения и иных существенных обстоятельств деяния. «Следовательно, законоположение, вводящее чрезмерную санкцию, не отвечает общеправовым критериям юридической ответственности и, как превышающее допустимые пределы ограничения права собственности, противоречит статьям 35 (части 1 и 2) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации». Этот вывод Суд сделал в определении от 10 января 2002 г. № 3-О, опираясь на свои правовые позиции, выраженные в постановлениях от 11 марта 1998 г., от 12 мая 1998 г., от 14 мая 1999 г. и от 27 апреля 2001 г.²

положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11, статей 39, 143 и 235 Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 29. Ст. 3007; Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2002 г. «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Кувшиновой Маргариты Геннадьевны на нарушение ее конституционных прав положениями пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации» // Архив Конституционного Суда РФ. 2002.

² ВКС РФ. 2002. № 4. С. 10. О принципах справедливости и соразмерности в сфере налоговых отношений см. также, например: Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. «По жалобе Глава 5. Источники налогового права

151

Важное значение имеет *деятельность Конституционного Суда РФ в качестве гаранта соблюдения прав налогоплательщиков*. Реализуя обязанность по уплате налогов и сборов, налогоплательщик не застрахован от нарушений своих прав. Они могут не только быть вызваны противоречащими закону действиями или бездействием органов публичной власти и их должностных лиц, но и быть следствием несоответствия самих законов конституционным принципам и критериям налогообложения и сборов. В этой ситуации государство обязано создать такие условия, в которых каждый налогоплательщик обладал бы реальной возможностью восстановить свои нарушенные права. Важнейшей гарантией выступает здесь *право на судебную защиту* (ст. 46), которое, как неоднократно отмечал в своих решениях Конституционный Суд РФ, носит абсолютный характер. Одним из проявлений права на судебную защиту как абсолютного — применительно к статусу налогоплательщика — является возможность обращения налогоплательщика за защитой своих прав и свобод не только в суды общей юрисдикции, но и в Конституционный Суд РФ.

Согласно ч. 1 ст. 96 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» правом на обращение в Конституционный Суд РФ с индивидуальной или коллективной жалобой на нарушение конституционных прав и свобод обладают граждане, чьи права и свободы нарушены законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле, а также объединения граждан. Причем Суд выработал правовую позицию, что предусмотренное в данной статье право распространяется и на юридических лиц постольку, по-

гражданки Кулаковой Маргариты Ильиничны на нарушение ее конституционных прав абзацем пятым статьи 4 Закона Российской Федерации «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // СЗ РФ. 2002. № 11. Ст. 1092; Определение Конституционного Суда РФ от 9 апреля 2002 г. «По жалобе гражданина Игнатьичева Максима Вячеславовича на нарушение его конституционных прав положениями статей 2, 4 и 5 Федерального закона «О налоге на игорный бизнес», Законом Нижегородской области «О ставках налога на игорный бизнес» и Законом Ивановской области «О ставках налога на игорный бизнес» // СЗ РФ. 2002. № 29. Ст. 3005.

152

Раздел I. Теоретические основы налогового права

сколько нормы гл. 2 «Права и свободы человека и гражданина» Конституции РФ применимы также и в отношении их (постановление от 24 октября 1996 г. о проверке конституционности отдельных положений Закона РФ «Об акцизах»). Дальнейшим развитием соответствующей

правовой позиции Конституционного Суда РФ стало признание муниципальных образований как территориальных объединений граждан в качестве надлежащих заявителей в орган конституционного контроля. Данный вывод впервые сделан в постановлении Конституционного Суда РФ от 2 апреля 2002 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений законов Красноярского края и Чукотского автономного округа о порядке отзыва выборного должностного лица местного самоуправления¹.

Основные принципы и критерии налогообложения, ответственности за налоговые правонарушения, выработанные в решениях Конституционного Суда РФ как источников налогового права, получают реализацию в правоприменительной практике и в новом налоговом законодательстве Российской Федерации.

§ 4. Нормативные правовые акты субъектов РФ

и органов местного самоуправления в системе источников налогового права

Правовой статус субъектов РФ наделяет их законодательные (представительные) и исполнительные (администрации, правительства и т. д.) органы власти правом в пределах своей компетенции принимать законы и иные нормативно-правовые акты, устанавливающие нормы налогового права. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов и иных нормативных правовых актов, принятых по вопросам налогообложения. На муниципальном уровне нормативные правовые акты о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления, а в случаях, предусмотренных НК РФ, муниципальные исполнительные органы имеют право издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением.

Глава 5. Источники налогового права

153

¹ ВКС РФ. 2002. № 3.

В соответствии с п. 5 ст. 3 НК РФ законы субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах принимаются в целях установления, изменения или отмены соответственно региональных или муниципальных налогов. Однако субъекты РФ и органы местного самоуправления могут вводить только те налоги и сборы, перечень которых предусмотрен НК РФ как федеральным законом. Данное правило следует из ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, согласно которой права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены только федеральным законом, а налог всегда является ограничением права частной собственности. Развивая положения Конституции РФ, НК РФ (ст. 12) и БК РФ (п. 1 ст. 64) прямо запрещают субъектам РФ и органам местного самоуправления вносить элементы новизны в налоговую систему России. Следовательно, относительно установления региональных и местных налогов и сборов региональное и муниципальное правотворчество носит усеченный (ограниченный) характер и распространяется только на сферу введения налогов, отнесенных НК РФ к региональным или местным.

Правотворчество субъектов РФ и муниципальных образований в налоговой сфере носит характер предварительно санкционированного со стороны государства. Однако это не говорит о малозначимости региональных и муниципальных источников налогового права, поскольку у субъектов РФ и муниципальных образований есть собственная налоговая компетенция, относительно регулирования которой акты региональных и местных органов обладают высшей юридической силой. Поэтому финансово-правовые нормы, создаваемые субъектами РФ и органами местного самоуправления в пределах соответствующей компетенции, обладают свойством общеобязательности и гарантированностиTM со стороны государства, т. е. свойствами правовых норм. Правовые акты, содержащие такие нормы и регулирующие вопросы налогообложения, в полной мере относятся к нормативно-правовым и включаются в общероссийскую правовую систему.

Региональное и муниципальное правотворчество по вопросам налогообложения осуществляется различными методами. Анализ Конституции РФ, НК РФ и Федерального закона «Об общих

154

Раздел I. Теоретические основы налогового права

Глава 5. Источники налогового права

принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» позволяет сделать вывод, что в налоговой сфере государство санкционировало региональное и муниципальное правотворчество только относительно регулятивных норм. Охранительные нормы, содержащие меры государственного принуждения к нарушителям налогового законодательства, субъекты РФ и органы местного самоуправления создавать не вправе. Во многих субъектах РФ и муниципальных образованиях принятие решений по вопросам налогообложения осуществляется по усложненной процедуре: как правило, рассмотрение проектов налоговых нормативно-правовых актов представительным органом возможно только при наличии заключения исполнительного органа или согласия главы региональной (местной) администрации. Так, согласно Уставу города Саратова решения городской думы относительно расходования городских финансовых и материальных ресурсов, изменения налогов, сборов, пошлин и иных платежей либо изменения структуры финансовой компетенции исполнительных органов местного самоуправления вступают в силу при наличии согласия мэра города (ст. 19). Однако сказанное не означает подчиненности в сфере финансовых отношений представительного органа местного самоуправления исполнительному. Напротив, решения выборных представительных органов местного самоуправления имеют наибольшую юридическую силу, обусловленную финансовой компетенцией и выборным (представительным) характером принимающего их органа.

Таким образом, нормативные правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований в качестве источников налогового права имеют следующие характерные признаки: обязательное соответствие НК РФ; пространственная ограниченность их юридической силы (действуют только в границах соответствующего субъекта РФ или муниципального образования); обязательность для исполнения всеми гражданами, предприятиями, учреждениями, расположенными в границах соответствующего субъекта РФ или муниципального образования; необходимость регистрации со стороны федеральных органов государственной власти (Министерства юстиции РФ); возможность со стороны субъектов налогового права обжалования в судебном порядке или опротестования в порядке прокурорского надзора.

§ 5. Индивидуальные налогово-правовые акты

Правовые акты подразделяются на нормативные и индивидуальные.

Индивидуальные правовые акты не являются нормативными, ибо не представляют собой общеобязательные правила поведения, а содержат индивидуальные предписания, т. е. такие, которые затрагивают персонально определенных лиц. Их характерные признаки следующие:

- а) они имеют индивидуально-определенный характер, т. е. относятся к конкретным лицам, которых можно назвать поименно;
- б) являются властными и обязательными. Для исполнения; за неисполнение таких актов могут последовать санкции;
- в) не содержат в себе правовой нормы (общего правила поведения), поэтому не являются источником и формой права; их назначение — не создавать, а применять нормы права;
- г) выступают в качестве юридических фактов, порождающих конкретные правоотношения между тем, кто применяет норму, и тем, к кому применяют; тем самым эти акты осуществляют локальное (казуальное) правовое регулирование, конкретизируя предписания;
- д) исчерпываются однократным применением и на иные ситуации и других субъектов не распространяются; после разового применения прекращают свое действие;
- е) обеспечиваются государственным принуждением.

Индивидуальные финансово-правовые акты в сфере налогообложения, являясь актами правоприменения, порождены деятельностью органов исполнительной власти: налоговых, финансовых, таможенных органов, а также в ряде случаев Министерством внутренних дел и других уполномоченных государством органов. К ним, например, относятся: свидетельство о постановке на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 84 НК РФ), решение налогового органа о взыскании налога, сбора, пени за счет денежных средств на счета налогоплательщика (ст. 46 НК РФ), постановление о взыскании налога или сбора за счет имущества налогоплательщика (ст. 47 НК РФ), требование об уплате налога или сбора (ст. 10 НК РФ) и др.

Число индивидуальных финансово-правовых актов, которые сегодня могут быть приняты компетентными органами в сфере налогообложения, достаточно велико. Это обусловлено тем, что в НК РФ достаточно детально определен порядок реализации норм налогового права. И, соответственно, определены все те индивидуальные правовые акты, которые выступают в качестве юридических фактов, порождающих цепочку материальных и процессуальных правоотношений.

Учитывая тот факт, что индивидуальные правовые акты налогообложения порождены деятельностью органов исполнительной власти, они могут быть отнесены к категории правовых актов управления¹, т. е. особому виду подзаконных, официальных юридических актов, принимаемых субъектами государственной власти в процессе исполнительно-распорядительной деятельности, содержащих односторонние властные волеизъявления и влекущих юридические последствия².

В науке отмечается, что к числу специфических черт индивидуальных правовых актов управления относятся следующие:

- а) являющиеся особой юридической формой управленческой или исполнительно-распорядительной деятельности;
- б) являющиеся официальным решением, принятым органом публичного управления по тому или иному вопросу исполнительно-распорядительной деятельности;
- в) представляющие собой предписание полномочного органа государственного управления или специального должностного лица³.

Однако, подчеркивая, что индивидуальные финансово-правовые акты в сфере налогообложения есть правовые акты управления, надо иметь в виду их принципиальное отличие от всех иных правовых актов управления. Эти акты регулируют

¹ См.: Административное право: Учебник / Под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. С. 269; Бахрах Д. Н. Административное право России: Учебник. М., 2000. С. 273; Васильев Р. Ф. Акты управления. М., 1997. С. 139-140.

² См.: Бахрах Д. Н. Указ. соч. С. 275.

³ См.: Старилов Ю. Н. Правовые акты управления: понятие, признаки // Вестник Воронежского государственного университета. Гуманитарные науки. 2000. № 1. С. 132—133.

Глава 5. Источники налогового права

157

(устанавливают, изменяют, прекращают) лишь имущественные (а точнее, денежные) права и обязанности конкретных субъектов. Например, индивидуальным налогово-правовым актом является налоговое уведомление, присылаемое налоговым органом налогоплательщику¹. Оно устанавливает обязанность конкретного налогоплательщика уплатить конкретный налог в определенной сумме в конкретный срок. Равным образом необходимо рассматривать как правовой акт управления, порождающий конкретное имущественное правоотношение (конкретную имущественную обязанность у конкретного субъекта), требование об уплате налога, направляемое налогоплательщику налоговым органом и т. д.

В конечном счете вышеназванная особенность правовых актов управления в сфере налогообложения (индивидуальных налогово-правовых актов) обусловлена тем, что они являются актами применения норм налогового права. А последние, как известно, регулируют имущественные (и связанные с ними неимущественные) отношения.

Индивидуальные финансово-правовые акты в сфере налогообложения весьма многочисленны, в связи с чем могут быть классифицированы.

Во-первых, по субъектам, их принимающим (издающим). В этой связи данные акты подразделяются на:

акты, принимаемые налоговыми органами; таковыми являются большинство актов, предусмотренных НК РФ;

акты, принимаемые финансовыми органами; к их числу относятся решения об изменении срока уплаты налогов и сборов, предусмотренные ст. 64—66 НК РФ;

акты, принимаемые таможенными органами; в число этих актов включаются решения об изменении срока уплаты налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением через таможенную границу РФ, а также другие акты, принимаемые в соответствии с налоговым законодательством (например, в соответствии со ст. 77 НК РФ таможенный орган принимает решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации);

¹ См., к примеру, п. 3 ст. 363 НК РФ.

Раздел I. Теоретические основы налогового права

акты, принимаемые органами государственных внебюджетных фондов; в число этих актов включаются решения об изменении срока уплаты налогов и сборов в вышеназванные фонды, а также иные акты, принимаемые в соответствии с налоговым законодательством; акты, принимаемые органами, уполномоченными на осуществление контроля за уплатой госпошлины; к их числу относятся решения об изменении срока уплаты госпошлины, принимаемые судами, органами внутренних дел и т. д.

Во-вторых, все индивидуальные налогово-правовые акты могут быть классифицированы на правообеспечительные, правоисполнительные и правоохранительные.

Правообеспечительными актами являются такие, которые обеспечивают, гарантируют исполнение субъектами налоговых правоотношений их обязанностей и прав. Среди правообеспечительных актов могут быть названы: решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ); постановление налогового или таможенного органа о наложении ареста на имущество налогоплательщика (ст. 77 НК РФ). Правообеспечительный характер этих актов непосредственно вытекает из п. 1 ст. 76 и п. 3 ст. 77 НК РФ, где указано, что «приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора», а «арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика - организации».

В число правоисполнительных актов включаются такие, которые обеспечивают принудительное исполнение неисполненных или ненадлежаще исполненных налогоплательщиком обязанностей по уплате налога или сбора. Среди этих актов: решение налогового органа о взыскании налога, сбора, пени за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (ст. 46 НК РФ); постановление о взыскании налога или сбора за счет имущества налогоплательщика (ст. 47 НК РФ).

К числу *охранительных* индивидуальных финансово-правовых актов в сфере налогообложения относятся: решения руководителя (замруководителя), налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 2 ст. 101 НК РФ).

Глава 5. Источники налогового права

В-третьих, вышеназванные индивидуальные правовые акты могут быть подразделены по характеру правового воздействия на регулятивные и охранительные.

Регулятивные акты обеспечивают реализацию диспозиций регулятивных норм налогового права, властно подтверждают или определяют права и обязанности субъектов налогового правоотношения, а охранительные — реализацию санкций охранительных норм, устанавливая меры юридической ответственности¹.

К числу регулятивных индивидуальных финансово-правовых актов относятся, к примеру: требование налогового органа об уплате налога, налоговое уведомление налогового органа, решение налогового органа о взыскании налога, сбора, пени за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (ст. 46 НК РФ), постановление о взыскании налога или сбора за счет имущества налогоплательщика (ст. 47 НК РФ) и др. К числу охранительных актов, как уже отмечалось, относятся решение руководителя (замруководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 2 ст. 101 НК РФ).

Помимо всего отмеченного, индивидуальные финансово-правовые акты в сфере налогообложения можно классифицировать на *договорные* и *недоговорные*.

Такая классификация стала возможной благодаря введению в налогово-правовое регулирование такого механизма, как договор. Он предусмотрен в ст. 65 и 67 НК РФ, т. е. имеет место в случаях получения налогового кредита и инвестиционного налогового кредита. Договор в налоговом праве представляет собой механизм, отличный от гражданско-правового договора. Он построен не на основе равенства сторон, а на основе властных предписаний одной стороны другой. Все условия договора определяются в одностороннем порядке

финансовым органом, исходя из требований налогового законодательства и объективных положений. Конкретно сроки в таком договоре, а также ставка по договору оговариваются в законодательстве (ст. 65, 66 НК РФ).

¹ См.: Теория государства и права / Под ред. В. М. Карельского, В. Д. Перевалова. М.: Норма, 2000. С. 403. 160

Раздел Т. Теоретические основы налогового права

Сумма налоговой задолженности определяется не соглашением сторон, а финансовым органом, исходя из реально сложившейся ситуации. Более того, данный договор всегда «привязан» к решению финансового органа о налоговом кредите или инвестиционном налоговом кредите.

Договор в налоговом праве не является и разновидностью административного договора. Во-первых, как индивидуальный правовой акт, он изменяет обязанность налогоплательщика по уплате налога, которая с отраслевой точки зрения всегда являлась финансово-правовой, а не административно-правовой. Во-вторых, данный договор является актом индивидуального регулирования имущественных отношений, т. е. отношений по перемещению имущества (финансовых ресурсов) от налогоплательщика к государству. Более того, он является актом регулирования налогового правоотношения как правоотношения обязательственного¹. Последнее обстоятельство принципиально отличает налоговый договор как разновидность договора финансово-правового от административного.

Исходя из всего изложенного к числу договорных актов финансово-правового регулирования в налоговой сфере следует отнести договор налогового кредита и инвестиционного налогового кредита, а к числу недоговорных актов — все остальные индивидуальные правовые акты.

¹ См.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 271—283; Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 139; Пороков Е. В. Теория налоговых обязательств. Ал-маты, 2001.

Раздел II

МЕХАНИЗМ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Глава 6

СУЩНОСТЬ МЕХАНИЗМА ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Существование налоговых отношений в государстве немыслимо без властного воздействия на данную сферу общественных отношений уполномоченных субъектов посредством правового регулирования. В общей теории права признается, что существуют такие правоотношения, которые возникают только как правовые и в другом качестве существовать не могут. В этом смысле право создает общественные отношения, порождая новые связи¹. Отличительной особенностью налоговых отношений является то, что они в подавляющем большинстве случаев не могут существовать вне правового опосредования, правового оформления. В процессе правового регулирования государство моделирует налоговые отношения, устанавливая таким образом конкретный правовой режим налогообложения в государстве. Законодатель заранее с расчетом на будущее призван вырабатывать и закреплять в законодательстве о налогах и сборах надлежащие юридические средства (особые формы, комплексы средств, юридические режимы).

Специфика правового регулирования налоговых отношений проявляется в том, что, с одной стороны, законодатель посредством правового регулирования устанавливает модель налогообложения, закрепляет конкретные цели и задачи в налоговых отношениях, а с другой стороны, характер целей и задач, их конкретное содержание предопределяют и особенности правовых средств, при помощи которых они достигаются и решаются. Сформированная модель налогообложения, цели и задачи, для достижения которых складываются налоговые правоотношения, определяют модель налогово-правового регулирования. Модель правового регулирования налоговых отношений харак-

¹ См.: Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Ма-тузова, А. В. Малько. Саратов, 1995. С. 388.

162

Раздел II. Механизм правового регулирования

теризуется обязывающим, императивным построением правового материала, суть которого заключается в обеспечении организованности, строгого порядка в налоговых отношениях.

Обязывающий характер модели налогово-правового регулирования предопределяет преобладание в цепи правовых средств в налоговом праве именно юридической обязанности. Особую важность для понимания сущности налогово-правового регулирования представляет вопрос об области общественных отношений, которая подвергается правовому регулированию.

Пределы правового регулирования являются границами государственно-властного вмешательства в систему общественных отношений. При этом определение границ налогово-правового регулирования происходит в специфичной сфере, а именно в деятельности государства по формированию новых, отсутствующих в обществе налоговых правоотношений. Государство посредством правового регулирования налоговых отношений формирует, реформирует и совершенствует всю систему налогообложения. Однако роль права в этом процессе не беспредельна, поскольку государство ограничено определенными рамками. Границы (пределы) данной сферы не являются раз и навсегда застывшими, напротив, они способны к определенной динамике, могут изменяться (сужаться либо расширяться) в зависимости от объективных потребностей развития общества и государства в конкретный исторический период. При этом уровень развития налогового права не может быть выше экономического уровня развития общества. По мере вступления в противоречия с объективными условиями изменяется и правовое регулирование налоговых отношений. При определении пределов налогово-правового регулирования особое значение имеет сбалансированность фискальных интересов государства и налогоплательщиков, т. е. сочетание публичных и частных интересов в имущественных отношениях. Проявление в налогово-правовом регулировании принципа публичности, основанное на приоритете государственных интересов перед частными интересами и вытекающее из него неравенство участников налоговых правоотношений не должны позволять трактовать положение налогоплательщиков в качестве «второстепенного» субъекта. Объективная потенциальная кон-

Глава 6. Сущность механизма правового регулирования

163

фликтность налоговых отношений должна преодолеваться путем достижения баланса частных и публичных интересов, согласованности интересов субъектов налогового права.

Принцип публичности предопределяет принцип неравенства участников налоговых правоотношений, их субординационный характер. Государство детально юридически регламентирует и минимизирует свободу субъектов самостоятельно регулировать свое поведение в сфере налогообложения. Односторонне-императивное изъятие государством у налогоплательщиков собственности в централизованные денежные фонды (т. е. ограничение прав субъектов) допускается в целях обеспечения общественных интересов.

Конституционный Суд РФ¹, отмечая, что право частной собственности не является абсолютным и может быть ограничено в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства, подчеркнул: конституционная обязанность платить законно установленные налоги имеет особый, публично-правовой, а не частноправовой характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти.

Установление налогового бремени способствует реализации общего блага, выполнению публичных функций государством, поскольку реализует публичный интерес всех членов общества.

Таким образом, правовое регулирование налоговых отношений обладает специфическими признаками, к числу которых относятся следующие:

- наличие собственного предмета регулирования, который составляют отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- оказание специально-юридического воздействия налогового права, связанного с использованием специфических средств,

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 6. Сущность механизма правового регулирования

призванных регламентировать и развивать налоговые отношения;

— конкретизация круга и правового статуса субъектов, вступающих в налоговые отношения;

— определение круга объектов, требующих налогово-правового воздействия, в результате чего они приобретают статус объектов налогообложения;

— направленность на достижение особых юридических целей, которые в концентрированном виде (как направления налоговой деятельности) могут быть представлены следующим образом: моделирование налоговых отношений посредством права; содействие развитию наиболее необходимых и полезных налоговых отношений; вытеснение отживших и вредных налоговых отношений. Результатом механизма налогово-правового регулирования является обеспечение эффективности функционирования системы налогообложения;

— установление единственно возможной формы существования налоговых отношений, а именно формы налогового правоотношения, раскрывающего связи субъектов налогового отношения посредством их четкого выделения управомоченного и обязанного.

Отличительная черта налогово-правового регулирования состоит в том, что оно имеет свой, специфический механизм правового регулирования¹.

¹ В общей теории права вопросы определения понятия и содержания механизма правового регулирования числятся среди наиболее дискуссионных. В юридической науке преобладает инструментальный подход к данной проблеме. С. С. Алексеев механизм правового регулирования рассматривает как взятую в единстве систему правовых средств, при помощи которой обеспечивается результативное правовое воздействие на общественные отношения (см.: *Алексеев С. С. Восхождение к праву: Поиски и решения*. М.: Норма, 2001. С. 317—318). А. В. Малько определяет механизм правового регулирования как систему правовых средств, организованных наиболее последовательным образом в целях преодоления препятствий, стоящих на пути удовлетворения интересов субъектов права (см.: *Малько А. В. Понятие механизма правового регулирования // Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько*. Саратов, 1995. С. 521). К. В. Шундилов рассматривает механизм правового регулирования как взятую в единстве систему всех правовых средств, организо-

Механизм правового регулирования налоговых отношений представляет собой последовательно организованную систему всех правовых средств, при помощи которой обеспечивается результативное юридическое воздействие на налоговые отношения.

Выделение механизма правового регулирования[^] налоговых отношений связано с особенностью (спецификой) налоговых отношений. Однако механизм правового регулирования налоговых отношений действует в рамках (во взаимосвязи) с механизмом финансово-правового регулирования, поскольку налоговые отношения являются неотъемлемой частью предмета финансового права. Механизм финансово-правового регулирования охватывает отношения по образованию, распределению и использованию фондов денежных средств государства и муниципальных образований, а механизм налогово-правового регулирования охватывает отношения по образованию фондов денежных средств.

В целях побуждения субъектов налогового права к использованию предоставленных прав и исполнению обязанностей, предусмотренных нормами налогового права, используется несколько способов правового регулирования налоговых отношений: запреты, дозволения, позитивные обязывания, стимулы и санкции.

Для механизма налогово-правового регулирования характерно преобладание такого способа правового регулирования последовательным образом, при помощи которой обеспечивается результативное специально-юридическое воздействие на общественные отношения (см.: *Шундилов К. В. Механизм правового регулирования: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Малько*. Саратов, 2001. С. 54). Названные дефиниции отражают инструментальный подход к пониманию механизма правового регулирования, рассматривая данное понятие как особую систему, объединяющую различные правовые средства. В теории права существует более широкая трактовка механизма правового регулирования, согласно которой он определяется как совокупность правовых средств (инструментов) юридического воздействия, используемых в процессе правового регулирования общественных отношений, а также правовых процессов, таких как правотворчество, применение права и привлечение к юридической ответственности (см., например: *Сырых В. М. Теория государства и права: Учебник*. М., 2001. С. 161-162).

ния, как позитивные обязывания, поскольку регулирование налоговых отношений практически всегда осуществляется посредством установления обязанностей, побуждения субъектов налогового права к активным действиям. Осуществляя деятельность в сфере налогообложения, государство предоставляет стороне, состоящей с ним в налоговых отношениях, определенные права. Однако наделение правами происходит только в том объеме, который необходим участнику налогового правоотношения для исполнения возложенных на него обязанностей, что позволяет рассматривать их так же, как элемент обязывания. Поэтому в механизме правового регулирования налоговых отношений преобладают юридические обязанности, а субъективное право сводится, в сущности, к «праву требования» исполнения обязанностей. Эта связка юридических средств свидетельствует, что движущей силой механизма налогово-правового регулирования являются властные веления, исходящие от органов государственной власти или органов местного самоуправления.

Функциональной характеристикой налогового права выступает налогово-правовой режим. Он представляет собой особый порядок налогово-правового регулирования, выражающийся в специфическом комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание в налоговом праве взаимодействующих между собой дозволений, запретов и позитивных обязываний, создающих особую направленность налогово-правового регулирования.

Налогово-правовой режим выражает неразрывную связь правовой формы и содержания налоговых отношений. В этом качестве он является устойчивым, стабильным элементом механизма правового регулирования налоговых отношений. Налогово-правовой режим реализуется через механизм правового регулирования налоговых отношений. Если механизм налогово-правового регулирования показывает, каким образом осуществляется правовое регулирование налоговой сферы, то правовой режим выступает содержательной характеристикой конкретных правовых средств, призванных организовать, ввести в необходимые рамки налоговые отношения.

Налогово-правовой режим выражает степень императивности юридического регулирования налоговых отношений, наличие ограничений или льгот в налоговом праве, допустимый уровень активности субъектов налоговых правоотношений, а также пределы их правовой самостоятельности.

Налогово-правовому режиму присущи следующие основные признаки:

- устанавливается законодательством о налогах и сборах и обеспечивается государством;
- имеет целью специфическим образом регламентировать налоговые отношения, выделяя во временных и пространственных границах те или иные субъекты и объекты;
- представляет собой особый порядок правового регулирования налоговых отношений;
- создает особую направленность налогово-правового регулирования.

В зависимости от степени охвата общественных отношений, образующих предмет налогового права, налогово-правовой режим может быть общим (первичным) и специальным (вторичным).

На существование общего режима налогообложения указывают, например, ст. 346⁶, 346¹³ НК РФ. Первичный налогово-правовой режим является комплексом правовых средств, выражающих исходные соотношения способов правового регулирования налоговых отношений. В основе первичного налогово-правового режима лежат позитивные обязывания («позитивными» обязывания в данном случае названы потому, что запреты — тоже обязывания; здесь же имеется в виду лишь обязанность к активному поведению — например, уплатить налог). Преобладание в налогово-правовом режиме именно позитивных обязываний и характеризует его как обязывающий правовой режим.

Суть обязывающего налогово-правового режима состоит в обеспечении потребностей государства и муниципальных образований денежными средствами: законодатель предусматривает систему строгих позитивных обязываний, направленных на уплату налогов и сборов, которые распространяются на всех граждан. В результате государство вводит четкий

и одинаковый для всех порядок налогообложения, необходимый для обеспечения налоговой дисциплины.

168

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 6. Сущность механизма правового регулирования

169

II

На наличие специальных (вторичных) налоговых режимов указывают, например, ст. 18 и раздел VIII НК РФ. Вторичные режимы выступают модификацией общего налогово-правового режима и характеризуются наличием особых правил, носящих индивидуально-определенный характер.

Механизм правового регулирования налоговых отношений представляет собой сложную систему, обладающую единством. В структуре единого механизма налогово-правового регулирования выделяются механизм налогового правотворчества и механизм реализации налогового права, каждый из которых, действуя на соответствующей ему стадии правового регулирования — налоговом правотворчестве и правореализации, — характеризуется специфическими, только ему присущими правовыми средствами.

Механизм налогового правотворчества имеет своим объектом систему общественных отношений, подлежащих правовому регулированию. В процессе налогового правотворчества применяются такие правовые средства, как юридическая техника, правотворческая инициатива в налоговых отношениях, процедуры рассмотрения и принятия налогового, нормативно-правового акта, его официальное опубликование и др. Конечным результатом налогового правотворчества является система налоговых нормативных правовых актов, которые образуют нормативную базу, основание механизма реализации налогового права. Данный механизм представляет собой совокупность правовых средств, призванных обеспечить реализацию норм налогового права в конкретных налоговых правоотношениях. В числе этих средств, в частности, выступают методы толкования норм налогового права, акты применения норм налогового права и др. Конечным результатом действия механизма реализации налогового права выступает налоговое правоотношение, поскольку все правовые средства данного механизма применяются с единственной целью — создать предусмотренную налоговым правом систему налоговых правоотношений. С переводом норм налогового права в деятельностьную сферу, в область конкретных налоговых правоотношений обеспечивается реальное исполнение обязанностей. Однако осуществление субъектами налогового права действий, противоречащих нормам налогового права, оправдывает существование государственного

принуждения в сфере налоговых отношений. Правовым основанием этого выступают налоговые правонарушения, а также нормы налогового права, устанавливающие санкции за совершенные налоговые правонарушения и определяющие порядок применения налоговой ответственности.

Механизм налогового правотворчества и механизм реализации налогового права как составные части единого целого — механизма правового регулирования налоговых отношений — находятся между собой в тесной иерархической взаимосвязи, которая выражается в том, что конечные результаты действия одного механизма служат началом, основанием функционирования другого. Последующий механизм обеспечивает достижение целей налогово-правового регулирования, которые не представляется возможным реализовать на предшествующей стадии правового регулирования налоговых отношений.

Механизм налогового правотворчества завершается созданием нормативно-правовой основы — системы налоговых нормативных правовых актов. Действенные правовые средства, призванные обеспечить воплощение норм налогового права в конкретных налоговых правоотношениях, содержит механизм налогово-правового регулирования. Его основание составляют нормы налогового права, т. е. завершение одного механизма служит началом другого. В свою очередь механизм реализации налогового права в основном реализует цели

налогово-правового регулирования и обеспечивает создание желательной для государства модели налогообложения. В случае если этот механизм не в полной мере справляется с поставленными задачами и не устраняет налоговых правонарушений, то для борьбы с ними предназначены средства государственного принуждения. Лишь такое органическое и согласованное взаимодействие позволяет государству обеспечивать действенное управление налоговыми отношениями.

Механизм налогово-правового регулирования характеризуется динамической сущностью. Каждый элемент механизма занимает в нем особое место, выполняет специфические задачи и функции и в то же время включается в общую систему правовых средств, способствуя достижению целей механизма в целом. Объединенные в механизме правового регулирования налоговых отношений юридические средства образуют единую

170

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 6. Сущность механизма правового регулирования

171

комбинацию элементов, предназначенных для постоянного функционирования.

В механизме правового регулирования налоговых отношений используются разнообразные юридические средства, в числе которых особо выделяются такие элементы, как норма налогового права, юридический факт в налоговом праве, налоговое правоотношение, юридические средства правореализационной практики (акты реализации прав и обязанностей).

Налогово-правовая норма является своеобразным юридическим средством комплексного характера. В механизме правового регулирования налоговых отношений налогово-правовая норма выполняет двоякую роль. Во-первых, норма налогового права выступает в качестве самостоятельного юридического средства, выполняющего в механизме непосредственно регулятивную и охранительную функцию. Во-вторых, норма налогового права отражает в своем содержании все другие элементы механизма. Будучи моделью реального налогового правоотношения, налогово-правовая норма объединяет разнообразные юридические средства в ту схему правового регулирования налоговых отношений, которая будет реализована на практике.

Юридические факты выполняют в механизме правового регулирования налоговых отношений специфическую роль. Наиболее общая задача юридического факта в рамках механизма налогово-правового регулирования заключается в обеспечении непрерывности связи между налогово-правовой нормой и конкретными субъектами, которые находятся в заданной нормой ситуации. Таким образом, юридический факт играет роль своеобразного «проводника», который связывает идеальные модели налоговых отношений и реальные налоговые правоотношения.

Налоговое правоотношение является средством, с помощью которого вся система юридических средств оформляется в два блока мер поведения в налоговых отношениях, которыми выступают субъективные права и юридические обязанности участников налоговых правоотношений.

Назначение в механизме налогово-правового регулирования юридических средств правореализационной практики (актов реализации прав и обязанностей) в первую очередь заключается в образовании процессуальных форм его практической реализации. Средства правореализационного характера в механизме налогово-правового регулирования могут выражаться в следующих формах:

— документально выраженную (средства-документы). Например, формально выраженными актами реализации прав и обязанностей являются требование об уплате налога, налоговая декларация, решение руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;

— юридически значимые результативные действия субъектов налоговых правоотношений (средства-деяния). В свою очередь средства-деяния выражаются в четырех формах: соблюдении, использовании, исполнении и правоприменении.

Соблюдение — форма реализации норм налогового права, при которой субъекты воздерживаются от совершения действий, запрещенных налоговым правом. Например, налогоплательщик не препятствует сотрудникам налоговых органов при осуществлении ими

своих профессиональных обязанностей и др.

Осуществление (использование) прав — выражается в реализации возможностей, предоставляемых субъектам налоговых правоотношений нормами налогового права. В пределах этой формы происходит осуществление участниками налоговых правоотношений субъективных прав. При этом существуют различия в осуществлении налоговых прав налогоплательщиками и использовании правомочий государственными органами. Налогоплательщики добровольно могут использовать или не использовать предоставленные им налогово-правовыми нормами права. Например, они самостоятельно решают, использовать или не использовать налоговые льготы. При осуществлении государственными органами правомочий в налоговых правоотношениях это является не только правом, но и в большинстве случаев обязанностью этих органов. Например, ст. 31 НК РФ содержит перечень прав налоговых органов, которые в большинстве случаев являются одновременно и их обязанностями.

Исполнение — представляет собой выполнение субъектом налогового права возложенных на него обязанностей, выражающееся в совершении действий, предусмотренных налогово-правовой нормой. Например, предоставление налоговой декла-

172

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 7. Нормы налогового права

173

рации выступает исполнением обязанности представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Правоприменение — это особая деятельность компетентных органов государства или местного самоуправления, выражающаяся в виде специального решения, которое устанавливает права и обязанности участников конкретных правоотношений на основе налогово-правовых норм.

Глава 7 НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

§ 1. Понятие норм налогового права и их особенности

Первичным элементом механизма налогово-правового регулирования являются нормы налогового права.

Нормы налогового права — это установленные государством и муниципальными образованиями правила поведения, порождающие налоговые правоотношения, за нарушения которых (правовых норм) предусмотрены меры государственного принуждения.

Источниками объективации норм налогового права являются нормативные правовые акты и судебные прецеденты.

Нормы налогового права являются разновидностью юридических норм, а в более узком плане — разновидностью финансово-правовых норм. В связи с этим им присущи как признаки, общие для всех юридических норм, так и специфические, характерные только для норм финансового права. Вместе с тем нормы налогового права имеют и особенности, обусловленные их принадлежностью к налоговому праву как подотрасли права финансового, *Нормы налогового права, являясь разновидностью юридических норм, обладают следующими признаками:*

— нормы налогового права есть правила поведения, гарантированные государством;

— нормы возлагают на участников отношений юридические обязанности и предоставляют им субъективные права;

— нормы имеют общеобязательный характер, т. е. обращены ко всем участникам регулируемых ими общественных отношений, а не к конкретным индивидам;

— налоговая норма всегда выражена либо в нормативном правовом акте, принятом компетентным государственным органом или органом местного самоуправления, либо в постановлении Конституционного Суда РФ.

Налоговые нормы, являясь разновидностью финансово-правовых норм, прежде всего являются средством реализации публичных, а не частных интересов. Это обусловлено принадлежностью налогового права к финансовому праву как праву публичному. Отношения,

регулируемые нормами налогового права, т. е. отношения по поводу собирания денежных средств государством и муниципальными образованиями, детерминированы насущными потребностями и интересами больших масс людей — государства, населения муниципального образования, общества в целом. Это интерес к пополнению государственной (муниципальной) казны с тем, чтобы содержать боеспособную армию, сильную милицию, обеспечить государственное регулирование экономической жизни и т. д. Таким образом, государство и муниципальные образования мобилизуют денежные средства, чтобы израсходовать их на социально значимые мероприятия. В связи с этим нормы налогового права, как и финансово-правовые нормы в целом, являются средством реализации интересов всего общества, государства, муниципальных образований. Этим они отличаются от норм частного права (гражданского, семейного и др.), являющихся средством реализации отдельных юридических и физических лиц.

Нормы налогового права, так же как и нормы финансового права в целом, почти не имеют своего прототипа в общественной жизни. Иначе говоря, с точки зрения происхождения норм налогового права им весьма редко предшествуют фактические правила поведения, складывающиеся в общественной жизни. Как правило, все происходит наоборот. Законодатель сам, исходя из общественных потребностей, правовой политики и т. д., конструирует модель поведения в сфере налогообложения, а затем фиксирует ее в норме налогового права. Так воз-

174

Раздел II. Механизм правового регулирования

никают исключительно все материальные нормы налогового права, т. е. нормы, устанавливающие налогоплательщиков по каждому налогу, объекты налога, налоговые базы, налоговые периоды, ставки налогов и др. Так же возникают и процессуальные нормы налогового права. Однако практика показала, что иногда они могут сначала формироваться как фактические¹. Иначе говоря, сначала может создаваться фактическая модель поведения, а затем законодатель ее фиксирует в правовой норме.

Нормы налогового права, как и все финансово-правовые нормы, отличаются от других норм в системе права своей нестабильностью.

Налоговое право в любом обществе регулирует отношения, в которых налоги выполняют как фискальную, так и регулятивную функцию. Последняя является производной от состояния экономики в стране, финансовой политики на том или ином этапе развития и т. д. Учитывая, что эти факторы в любом обществе являются весьма подвижными, налогово-правовое регулирование является весьма изменчивым по определению. Соответственно, нормы налогового права очень часто изменяются. Главным образом это касается тех норм налогового права, которые устанавливают налоговую базу, ставки отдельных налогов, налоговые льготы.

Характерной чертой норм налогового права как разновидности финансово-правовых является то, что в подавляющем большинстве случаев они *являются обязывающими*. Иначе говоря, нормы налогового права регулируют отношения главным образом через установление обязанностей для субъектов налогового права. Это вполне естественно, ибо метод властных предписаний, доминирующий в финансовом праве, предполагает, что решение любого вопроса осуществляется волей одной стороны, а именно: государства, уполномоченного им органа или муниципального образования. Например, государство, установив налоги и сборы, не оставляет субъектам никакой самостоятельности, а только обязывает их к уплате в точном соответствии со своими требованиями. Равным образом государственные орга-

¹ См.: Финансовое право Российской Федерации / Под ред. М. В. Карасевой. М., 2002. С. 80.

Глава 7. Нормы налогового права

175

ны, уполномоченные давать в финансовом правоотношении властные предписания, сами всегда связаны требованиями обязывающих финансово-правовых норм. Например, налоговый орган по результатам налоговой проверки дает властные предписания к уплате недоимок и пеней в бюджет. При этом в НК РФ определены требования к такого рода предписаниям и свобода воли налогового органа очень мала.

Конечно, среди норм налогового права имеются и *управомочивающие*. Однако число таких норм относительно обязывающих сравнительно невелико. Примером является норма ст. 21

НК РФ, закрепляющая права налогоплательщиков (плательщиков сборов), которые налогоплательщик может реализовать или не реализовать в зависимости от его усмотрения. Среди них: право на использование налоговых льгот; право на своевременный зачет или возврат излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов; право на получение отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита и т. д. Особенность управомочивающих норм налогового права состоит в том, что они в большинстве случаев производны, вторичны от обязывающих. Они как бы «привязаны» к обязывающей норме, образуя с ней целый комплекс норм. Например, все управомочивающие нормы ст. 21 НК РФ производны от нормы п. 1 ст. 23 НК РФ, закрепляющей обязанность уплаты налога и сбора. Без этой нормы управомочивающие нормы не имели бы никакого смысла и у субъектов налогового права не возникало бы потребности в их реализации. *Помимо особенностей, присущих нормам налогового права как разновидности финансово-правовых норм, они имеют и специфические черты, обусловленные их принадлежностью к налоговому праву как подотрасли права финансового.*

Прежде всего, нормы налогового права, входя в подотрасль финансового права, регулируют не все, а только часть отношений, возникающих в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований. В этой связи *они регулируют только те отношения, которые возникают по поводу сбора государством и муниципальными образованиями денежных средств.* Как результат этого, нормы налогового права регулируют отношения с участием весьма *специфического круга субъектов.* Помимо государства, уполномоченных им органов,

176

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 7. Нормы налогового права

177

а также муниципальных образований как субъектов, характерных для всех институтов финансового права, нормы налогового права устанавливают и таких субъектов права, как налогоплательщики (физические лица и организации), налоговые агенты, сборщики налогов. *Особенностью норм налогового права в сравнении с нормами иных финансово-правовых институтов является особый порядок их действия во времени.* Действие нормы налогового права во времени начинается с момента вступления в силу содержащего ее нормативного акта.

Так, нормы, содержащиеся в федеральных законах и регулирующие самые различные общественные отношения, начинают действовать на всей территории Российской Федерации через 10 дней с момента их официального опубликования, если самими законами или актами палат не установлен другой порядок вступления в силу¹. Что касается норм налогового права, то в случае, если они содержатся в актах законодательства о налогах и сборах, порядок их действия во времени вытекает из анализа ст. 5 НК РФ.

В соответствии со ст. 5 НК РФ нормы налогового права, содержащиеся в актах законодательства о налогах, начинают действовать не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования актов законодательства о налогах и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Нормы, содержащиеся в актах законодательства о сборах, начинают действовать не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования названных- актов. Однако из этого правила есть исключение, а именно: нормы налогового права, содержащиеся в федеральных законах, которыми вносятся изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также содержащиеся в актах законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и актах представительных органов местного самоуправления, вводящих налоги (или сборы), начинают действовать не

¹ См.: Федеральный закон от 14 июня 1994 г. «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» // Российская газета. 1994. 15 июня.

1

ранее 1 января года, следующего за годом принятия вышеуказанных актов, но не ранее одного

месяца со дня их официального опубликования (п. 1 ст. 5 НК РФ).

Что касается норм налогового права, содержащихся в иных нормативных правовых актах, то на них распространяется общий порядок действия, установленный в Указе Президента РФ от 23 мая 1996 г. «О порядке опубликования и вступления в законную силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти»¹.

Нормы налогового права, как и все иные нормы, имеют структуру. В структуре норм налогового права выделяются гипотеза, диспозиция и санкция. Во-первых, санкции норм налогового права имеют денежный характер. Ими предусматривается пеня и штраф. Во-вторых, санкции норм налогового права имеют правовосстановительный и карательный (штрафной) характер. К правовосстановительным санкциям относится пеня, а к карательным штрафным санкциям — штраф, а в некоторых случаях и пеня². В-третьих, чаще всего правовое - становительные и карательные санкции норм налогового права применяются одновременно. В-четвертых, денежные средства, получаемые в результате применения санкций норм налогового права, зачисляются в бюджеты (государственные и муниципальные), а также в государственные внебюджетные фонды.

Норма налогового права не тождественна статье акта налогового права. Как правило, все элементы, из которых состоит норма налогового права, не содержатся в одной статье акта налогового права, а размещаются в разных статьях. Например, ст. 83 НК РФ содержит гипотезу (которая в формулировке опущена, но подразумевается) и диспозицию налоговой нормы, определяющую порядок учета налогоплательщиков, а в ст. 116

¹ Российская газета. 1996. 28 мая.

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 6 декабря 2001 г. по жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-Банк» на нарушение конституционных прав и свобод п. 1 и 2 ст. 135 и частью второй ст. 136 Налогового кодекса РФ // Российская газета. 2002. 7 февр.

7- 10264 Крохина

Раздел II. Механизм правового регулирования

НК РФ содержится санкция этой налоговой нормы, так как в ней предусматривается ответственность за нарушения сроков постановки на учет в налоговом органе.

§ 2. Виды норм налогового права

Нормы налогового права весьма многообразны. Их многообразие отражает сложный и комплексный характер налогово-правового регулирования. Между тем надо иметь в виду, что многие вопросы правовой теории налогообложения пока являются недостаточно разработанными. В частности, это относится к проблеме существования налоговой ответственности (как разновидности финансово-правовой), налогового процесса, имеющего финансово-правовую природу, и т. д. В силу этого отнесение той или иной категории норм в классификационный ряд норм налогового права нередко не является бесспорным, требует глубокой научной аргументации.

Подразделение норм налогового права на различные виды позволяет глубже понять механизм налогово-правового регулирования и использовать эти знания в практике налогового правотворчества.

В зависимости от функций, выполняемых налоговым правом, его нормы могут быть подразделены на регулятивные и охранительные.

К *регулятивным нормам* налогового права относятся те, которые непосредственно направлены на регулирование общественных отношений путем предоставления участникам прав и возложения на них обязанностей. Основная масса налогово-правовых норм — регулятивные, поскольку цель налогового права заключается в том, чтобы отрегулировать отношения в сфере налогообложения путем установления субъектов этих отношений, их обязанностей и прав, порядка реализации и т. д. К регулятивным нормам налогового права относятся все нормы, закрепленные в части второй НК РФ, т. е. нормы, устанавливающие налогоплательщиков, объект налога, налоговую базу, налоговый период по каждому налогу и т. д. Большая часть норм части первой НК РФ также являются регулятивными. К их числу можно отнести все нормы, за исключением тех, которые содержатся в гл. 16 и 18 НК РФ.

Глава 7. Нормы налогового права

Возможность включения в систему норм налогового права такой разновидности, как охранительные нормы, обусловлена научными выводами о существовании налоговой ответственности как разновидности финансово-правовой¹.

К *охранительным* нормам налогового права относятся те, которые предусматривают применение мер государственного принуждения за налоговые правонарушения, а также за нарушение банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. К числу охранительных норм налогового права следует отнести нормы, содержащиеся в ст. 116—129, 132—136 НК РФ.

Регулятивные и охранительные нормы налогового права тесно связаны друг с другом.

Охранительные нормы произвольны от регулятивных, так как они устанавливают ответственность за нарушение обязанностей, предусмотренных регулятивными нормами. Регулятивные нормы налогового права в зависимости от их юридического содержания классифицируются на обязывающие, унравомочивающие и запрещающие.

Обязывающие нормы налогового права устанавливают обязанность лица совершать определенные положительные действия. Большинство норм налогового права — обязывающие. Чаще всего они формулируются в актах налогового законодатель-

¹ См.: *Старилов Ю. Н.* Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж, 1995. С. 49—95; *Юстус О. И.* Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1997; *Малиновская В. М.* Ответственность за нарушение таможенного законодательства Российской Федерации (финансово-правовые аспекты): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1997; *Карасева М. В.* Финансовое право. Общая часть. М., 1999. С. 181—200; *Гусева Т. А.* Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001; *Кучеров И. И.* Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 246; *Арсланбекова А. З.* Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001; *Мачехин В. А.* Налоговая ответственность налогоплательщиков: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002; *Гогин А. А.* Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002; и др.

Раздел II. Механизм правового регулирования

ства в виде прямых обязательных предписаний. Например, в ст. 45 НК РФ установлено:

«Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах». Иногда обязывающие нормы налогового права внешне объективируются в законодательстве через полномочия. Например, согласно п. 3 ст. 31 НК РФ в обязанности налоговых органов входит утверждение в пределах предоставленных полномочий форм заявлений о постановке на учет в налоговые органы, расчетов по налогам и налоговых деклараций и установление порядка их заполнения.

Унравомочивающие нормы налогового права предусматривают возможность субъекта налогового права действовать в рамках требований налоговой нормы, но по своему усмотрению.

Существует два вида унравомочивающих норм налогового права. Для первого вида этих норм характерно, что возможность их реализации (или нереализации) зависит исключительно от воли субъектов налогового права. Главным образом к таким субъектам относятся налогоплательщики.

Для второго вида унравомочивающих норм налогового права характерно то, что субъект права имеет определенную свободу в выборе средств, времени и т. д. реализации этой нормы, однако эта норма в любом случае должна быть им реализована. Речь идет о нормах, закрепляющих компетенцию налоговых органов. Например, норма ст. 31 НК РФ закрепляет права налоговых органов. Однако через эти права фактически устанавливается компетенция налоговых органов. В связи с этим данные права являются одновременно и обязанностями налоговых органов. Налоговый орган в конечном счете обязан реализовать эти права, однако в каждой конкретной ситуации он имеет возможность определенной свободы в выборе времени, средств реализации этих прав (обязанностей).

Запрещающие нормы налогового права устанавливают обязанность лица воздерживаться от определенных действий, указанных в норме налогового права. Примером является норма ст. 87 НК РФ, запрещающая проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых

проверок по одним и тем же налогам. Запрещающие нормы встречаются в налоговом праве нечасто. Это обусловлено тем, что отношения, возникающие в

Глава 7. Нормы налогового права

181

процессе собирания государством и муниципальными образованияами денежных средств в свои финансовые фонды, не могут развиваться иначе как за счет активного поведения обязанных субъектов, т. е. за счет обязанности по уплате налога. А запреты с юридической стороны выражаются в юридических обязанностях пассивного содержания, т. е. в обязанностях воздерживаться от совершения действий. Поэтому в отличие от обязывающих норм налогового права запрещающие нормы не могут обеспечить цели налогово-правового регулирования.

Охранительные нормы налогового права также могут быть подразделены на два вида: 1) нормы, предусматривающие ответственность и порядок привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения; 2) нормы, предусматривающие ответственность банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Нормы налогового права могут быть классифицированы в зависимости от того, какую операцию они выполняют в процессе правового регулирования, т. е. на чем они специализируются. В связи этим в науке выделяются так называемые *специализированные* нормы. Они не являются самостоятельной нормативной основой для возникновения правоотношений, а как бы присоединяются к регулятивным и охранительным нормам. Существуют следующие виды специализированных норм в налоговом праве: общие (общеакрепительные), оперативные, коллизионные, нормы-дефиниции, нормы-принципы.

Общие (общеакрепительные) нормы в обобщенном виде фиксируют определенные элементы регулируемых отношений. К ним относится норма ст. 2 НК РФ, определяющая общие признаки отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

В нормах-дефинициях в обобщенном виде закрепляются признаки какой-либо финансово-правовой категории. Например, все нормы ст. 11 НК РФ являются нормами-дефинициями. Они определяют понятия «недоимка», «внебюджетные фонды» и т. д.

В нормах-принципах определены основные начала законодательства о налогах и сборах.

Нормами-принципами являются нормы ст. 3 НК РФ.

182

Раздел II. Механизм правового регулирования

Оперативные нормы налогового права определяют вступление в силу налогово-правовых норм, отмену действующих, продление срока их действия и т. д. Таковы нормы ст. 1 и 2 Федерального закона от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Коллизионные нормы налогового права указывают на законы, порядок и проч., которые должны действовать именно в данном случае (при наличии альтернатив). Коллизионной является норма, содержащаяся в ст. 7 названного выше Федерального закона. Она сформулирована так: «Федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действующие на территории Российской Федерации и не вошедшие в перечень актов, утративших силу, определенный статьей 2 настоящего Федерального закона, действуют в части, не противоречащей части первой Кодекса и подлежат приведению в соответствие с частью первой Кодекса».

Кодификация налогового законодательства, имеющая место в настоящее время, приводит к увеличению числа специализированных норм налогового права.

Нормы налогового права также могут быть классифицированы по объему действия на *общие* и *специальные*. Общими являются нормы, распространяющиеся на целый ряд тех или иных отношений, а специальными — нормы, распространяющиеся на определенный вид отношений в пределах данного рода. К примеру, общими являются нормы части первой НК РФ, распространяющиеся на все налоговые отношения, а специальными — нормы, регулирующие тот или иной вид налогов, налоговых отношений.

По территории действия различают налоговые нормы, действующие: а) на всей территории Российской Федерации; б) на территории соответствующего субъекта РФ; в) на территории соответствующего муниципального образования. Соответственно, первые содержатся в

правовых актах органов власти федерального уровня, вторые — в правовых актах субъектов РФ, а третьи — в правовых актах муниципальных образований.

Помимо всего отмеченного, нормы налогового права могут быть подразделены на материальные и процессуальные.

Российская газета. 1998. 6 авг.

Глава 7. Нормы налогового права

183

Материальные нормы налогового права устанавливают объекты налогообложения, налоговые ставки, льготы по отдельным видам налогов, общие требования к реализации норм налогового права и т. д.

Процессуальные нормы налогового права устанавливают порядок реализации материальных норм налогового права. Они содержатся как в части первой, так и в части второй НК РФ.

Кроме того, они содержатся в прочих нормативных правовых актах, регулирующих налогообложение. К примеру, в подавляющем большинстве случаев процессуальными являются налоговые нормы, определяющие порядок принудительного исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога, порядок осуществления налоговыми органами налогового контроля и др.

§ 3. Нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве

Среди норм налогового права в последние годы стали весьма заметно выделяться нормы-презумпции и нормы-фикции. Их нельзя непосредственно отнести к обязывающим, управомочивающим или запрещающим нормам. Нормы-презумпции могут быть отнесены к специальным нормам и объединены с такими нормами, как нормы-принципы, нормы-дефиниции и др., по той причине, что всегда действуют не самостоятельно. Они как бы присоединяются к обязывающим или управомочивающим нормам налогового права. Нормы-фикции стоят совершенно особняком в системе норм налогового права, ибо, не являясь непосредственно обязывающими, управомочивающими или запрещающими нормами, они тем не менее реализуются совершенно самостоятельно, без участия в этом процессе каких-либо иных норм.

Появление в налоговом законодательстве последних лет большого числа норм-презумпций и норм-фикций обусловлено в конечном счете стремлением законодателя реализовать в налоговом праве принцип налоговой справедливости.

Принцип налоговой справедливости является прежде всего экономическим принципом, суть которого состоит в возложении на налогоплательщика налогового бремени согласно его

184

Раздел II. Механизм правового регулирования

фактической платежеспособности. В юридическом аспекте принцип налоговой справедливости заключается в установлении с помощью норм налогового права баланса интересов налогоплательщика и государства. Иначе говоря, в установлении такого положения, когда налогоплательщик экономически в состоянии и психологически готов выполнить свою обязанность по уплате налога, а государство имеет право требовать ее исполнения исключительно на тех условиях, которые установлены в законе.

Реализовать в налоговом праве принцип налоговой справедливости можно, лишь обеспечив детальность и ясность налогового регулирования, соблюдая научно-экономическую обоснованность налоговых ставок, исключая возможность свободного усмотрения налоговых органов, а главное — юридически обеспечив «достоинство» налогоплательщика в сфере налогообложения. В значительной мере этому способствуют правовые механизмы, установленные законодателем в нормах-презумпциях и нормах-фикциях.

*Нормы-презумпции** — это такие правила поведения, которыми устанавливаются предположения о существовании (наличии или отсутствии) каких-либо юридических фактов², принимаемых заранее за достоверные и существующие³.

Нормы-презумпции в налоговом праве подразделяются на два вида: 1) нормы-презумпции, имеющие общеправовой характер, и 2) нормы-презумпции специальные, т. е. имеющие место только в налоговом праве.

К числу норм-презумпций, имеющих общеправовой характер, относятся такие нормы, которые имеют место во всех или в большинстве отраслей права. Эти нормы-презумпции

непо-

¹ Надо иметь в виду, что правовые презумпции, в том числе в налоговом праве, могут быть выражены не только прямо, но и косвенно. (См.: *Щекин Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве: Дне. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 33.) В данном случае, выделяя нормы-презумпции, мы имеем в виду только презумпции, выраженные в налоговом законодательстве прямо.

² См.: *Бабаев В. К.* Презумпции в советском праве. Горький, 1974. С. 14.

³ См.: *Дормидонтов Г. Ф.* Классификация явлений юридического быта, относимых к случаям применения фикций. Казань, 1885. С. 26.

Глава 7. Нормы налогового права

185

средственно выражают демократическую сущность российского права.

В налоговом праве к нормам-презумпциям, имеющим общеправовой характер, относятся нормы, выраженные в п. 6 ст. 108 НК РФ.

В п. 6 ст. 108 НК РФ содержится норма, устанавливающая презумпцию невиновности налогоплательщика. Содержание этой нормы выражено следующим образом: «...лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда». В основе содержания названной нормы лежит предположение о том, что налогоплательщик не совершал налоговых правонарушений. Соответственно, презумпция невиновности налогоплательщика предполагает право налогоплательщика требовать от налоговых органов доказательства своей виновности в совершении налогового правонарушения, во-первых, в порядке, установленном федеральным законом, и, во-вторых, решением суда, вступившим в законную силу. Данную норму можно рассматривать как конкретизацию применительно к налоговому праву нормы, содержащейся в ст. 49 Конституции РФ.

К числу специальных норм-презумпций, т. е. характерных только для налогового права, относятся нормы, содержащиеся в п. 1 ст. 40 и п. 6 ст. 108 НК РФ, а также многие нормы, содержащиеся в части второй НК РФ¹.

В п. 1 ст. 40 НК РФ закреплена норма, устанавливающая *презумпцию соответствия договорной цены уровню рыночных цен*. Содержание этой нормы выражено следующим образом: «...если иное не предусмотрено настоящей статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен».

Суть этой нормы-презумпции составляет предположение о том, что налогоплательщик при заключении сделок указывает цену, соответствующую уровню рыночных цен. Из этого пред-

¹ Подробный анализ презумпций в налоговом праве дан Д. М. Щекиным (см.: *Щекин Д. М.* Указ. соч.).

186

Раздел II. Механизм правового регулирования

положения следует, что он правильно определяет налоговую базу по каждому налогу. Таким образом, норма-презумпция, устанавливающая соответствие договорной цены уровню рыночных цен, исключает излишний контроль за действиями налогоплательщика со стороны налоговых органов¹, устраняет подозрительность, недоверие к налогоплательщику со стороны государства. Следовательно, эта норма непосредственно обеспечивает реализацию принципа налоговой справедливости.

В числе специальных норм-презумпций в налоговом праве выделяются и нормы, устанавливающие *презумпцию правоты налогоплательщика*. Они содержатся в п. 6 ст. 108 и п. 7 ст. 3 НК РФ.

В п. 6 ст. 108 НК РФ содержится норма, которая устанавливает, что «неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица». Эта норма производна от нормы, закрепляющей презумпцию невиновности налогоплательщика и также содержащейся в п. 6 ст. 108 НК РФ. Суть презумпции правоты налогоплательщика состоит в предположении, что налогоплательщик не совершал правонарушение и не может быть привлечен к ответственности, если представленные налоговым органом доказательства не позволяют в полной мере установить вину налогоплательщика или факт совершения им правонарушения.

Презумпция правоты налогоплательщика действует и в случаях, когда речь идет не о

привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, а о иных действиях налогоплательщика и государственных органов: составлении актов налоговых проверок, затрагивающих интересы налогоплательщиков, уплаты налогов и т. д.² Применительно к этим случаям презумпция

¹ С учетом нормы-презумпции, содержащейся в п. 1 ст. 40 НК РФ, налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в случаях, указанных в п. 2 ст. 40 НК РФ.

² На необходимость использования этой презумпции в отношениях, связанных с применением законодательства о налоге с продаж, указал Конституционный Суд РФ в п. 5 резолютивной части постановления от 20 января 2001 г. «По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Глава 7. Нормы налогового права

187

правоты налогоплательщика выражена в норме, закрепленной в п. 7 ст. 3 НК РФ. В этой норме установлено: «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)».

В современном налоговом праве весьма заметное место занимают *нормы-фикции*. Впервые эти нормы в России* появились в налоговых законах переходной экономики¹. Сегодня эти нормы имеют место в частях первой и второй НК РФ. *Норма-фикция* — это правило поведения, провозглашающее несуществующий (существующий) в действительности факт или обстоятельство существующим (несуществующим)².

Введение норм-фикций в НК РФ было продиктовано двумя причинами. Прежде всего стремлением законодателя сделать отношения налогоплательщика и государства максимально определенными; тем самым минимизировать, свести на «нет» свободное усмотрение государства как властвующего субъекта в налоговых правоотношениях. В целом нормы-фикции как один из финансово-правовых механизмов были призваны гарантировать правовой принцип налоговой справедливости, проводником которого впервые стал НК РФ с момента своего принятия. Кроме того, появление в налоговом праве норм-фикций вызвано стремлением государства удовлетворять свои все расширяющиеся фискальные притязания не за счет увели-

Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чувашской Республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью «Русская тройка» и ряда граждан» // Российская газета. 2001. 15 февр.

¹ См.: Щекин Д. М. Юридические фикции и презумпции в налоговом праве // Финансовые и бухгалтерские консультации. 1998. № 2. С. 25-33.

² См.: Горшенев В. М. Нетипичные нормативные предписания в праве // Сов. гос. и право. 1978. № 3. С. 117; Панько К. К. Фикции в уголовном праве и правоприменении. Воронеж, 1998. С. 28.

188

Раздел II. Механизм правового регулирования

чения ставок налогообложения и расширения налоговой базы (что политически опасно), а за счет «изошрений» в области юридической техники, позволяющих «обходить» препятствия в движении финансовых потоков от налогоплательщика к государству¹.

Нормой-фикцией является правило, установленное в ст. 20 НК РФ. В нем говорится, что взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

- 1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%;
- 2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- 3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а

также попечителя и опекаемого.

Вышеназванные лица в реальности являются юридически зависимыми друг от друга. К примеру, если одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению, то очевидно, что оно в своей трудовой деятельности зависит от приказов, распоряжений и т. д. этого последнего физического лица. А последнее, в свою очередь, зависит в своей юридической деятельности (издание приказов, инструкций и т. д.) от результатов деятельности подчиненного лица. Аналогичным образом лица, состоящие в брачных отношениях, юридически зависимы друг от друга в распоряжении совместно нажитым имуществом, в решении вопроса о воспитании детей и т. д. Однако юридическая зависимость этих лиц естественна, она проистекает из природы тех отношений, в которых они состоят: из природы трудовых, семейных и др. отношений. Взаимозависимость лиц, признанная в ст. 20 НК РФ, является не естественной, а фиктивной, условной. Эти лица признаются взаимозависимыми для целей налогообложения, хотя реально

¹ См.: *Щекин Д. М.* Указ. соч. С. 33.

Глава 7. Нормы налогового права

189

налогообложение — это не та сфера, где супруги, усыновители и усыновленные, иные лица, перечисленные в ст. 20 НК РФ, зависят друг от друга. Поэтому норма, содержащаяся в ст. 20 НК РФ, является фикцией. Она признает существующим то, чего в действительности нет. Необходимость введения в законодательство данной фикции продиктована желанием законодателя реализовать в НК РФ правовую политику налоговой справедливости, т. е. обеспечить в равной мере интересы налогоплательщика и государства. Дело в том, что супруги, лица, состоящие в родстве, отношениях должностного подчинения и т. д., могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров, работ, услуг. Точнее, они, руководствуясь узкокорпоративными, семейными и т. д. интересами, могут специально занижать цены по сделкам между собой для того, чтобы таким образом занижать налоговую базу по тем или иным налогам. В связи с этим правовая фикция «взаимозависимые лица» в налоговом праве непосредственно введена для того, чтобы пресечь неправильное применение цен по сделкам и, как результат, уклонение от уплаты налогов отдельными лицами. Такой вывод следует из анализа ст. 40 НК РФ, которая устанавливает, что налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам только лишь в определенных случаях, в частности между взаимозависимыми лицами. Как фикцию следует рассматривать и норму, установленную в п. 2 ст. 42 НК РФ, которая определяет порядок отнесения доходов налогоплательщика от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации. Фикция, содержащаяся в этой норме, сформулирована так: «Если положения настоящего Кодекса не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Министерством финансов Российской Федерации. В аналогичном порядке в указанных доходах определяется доля, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и доли, которые могут быть отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации».

190

Раздел II. Механизм правового регулирования

Фиктивный характер данного правового положения состоит в том, что оно допускает некоторую условность при отнесении доходов к той или иной категории.

Общие правила отнесения тех или иных доходов к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, определены в ст. 208 и 309 НК РФ. Они установлены применительно к налогу на доходы физических лиц и к налогу на прибыль организаций. Кроме того, после установления в Российской Федерации налога на доходы от капитала в части второй НК РФ должны быть установлены и общие правила происхождения тех или иных доходов применительно к этому налогу. Норма, содержащаяся в п. 2 ст. 42 НК РФ, делает исключение из общего правила. Это исключение фиктивно, ибо позволяет несуществующее признать существующим, а именно: доходы, не подпадающие под категорию доходов от источников в Российской Федерации или

к доходам от источников за пределами Российской Федерации, признать таковыми по усмотрению Министерства финансов РФ.

Данная норма-фикция полезна тем, что позволяет устранить свободное усмотрение отдельных налоговых органов в каждом случае при осуществлении налогового контроля со стороны налоговых органов, так как решение сложного вопроса отнесено к компетенции единственного органа — Министерства финансов РФ. В этом смысле норма-фикция одновременно обеспечивает оптимизацию юридической практики, так как упрощает решение весьма сложной ситуации. Конкретнее, эта фикция упрощает решение вопроса о происхождении дохода налогоплательщика для определения правового режима налогообложения. Норма-фикция, содержащаяся в п. 2 ст. 42 НК РФ и являющаяся общей для налогового права, продублирована в ст. 209 НК РФ применительно к налогу на доходы физических лиц.

Нормами-фикциями следует считать и правила, содержащиеся в п. 5 и 9 ст. 69 НК РФ. В этих пунктах указывается, что требование об уплате налога направляется налогоплательщику и налоговому агенту заказным письмом по почте и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма, если они уклонялись от получения требования. Данные правовоположения являются правовыми фикциями, потому что

Глава 7. Нормы налогового права

191

связывают правовые последствия с весьма условной ситуацией, которая в действительности может и не существовать.

Законодатель понимает, что по истечении шести дней требование может быть и не получено налогоплательщиком. Однако законодатель установил именно такое правило для того, чтобы упростить подход к решению весьма сложной ситуации: вручить требование налогоплательщику, который уклоняется от его получения. Устанавливая такую норму-фикцию, он сделал исключение из общего правила, им же установленного в абз. 1 п. 6 ст. 69 НК РФ.

В более широком плане правовая фикция, которую ввел законодатель, способствует оптимизации налогового процесса, а точнее — одного из его производств: производства по исчислению и уплате налога. Благодаря правовой фикции, зафиксированной в п. 6 и 9 ст. 69 НК РФ, процессуальное производство не прерывается из-за невозможности вручить требование налогоплательщику, а, наоборот, конкретизируется и последовательно развивается из одной стадии в другую.

Данная правовая фикция обеспечивает конкретность решения сложной процессуальной ситуации, а значит, и ясность налогового законодательства.

Перечень норм-фикций, содержащихся в налоговом законодательстве, весьма велик.

Особенно большое число норм-фикций содержится в части второй НК РФ, регламентирующей конкретное налогообложение. Чаще всего формулировка норм-фикций начинается со слов «в целях налогообложения...», «в целях настоящей главы...». Тем самым сразу подчеркивается, что то или иное понятие, явление принимается как условное лишь в целях настоящей главы¹.

§ 4. Нормы-принципы и нормы-дефиниции в налоговом праве

В механизме правового регулирования налоговых отношений нормы-дефиниции и нормы-принципы выступают нормами общего содержания. Они устанавливают исходные начала (принципы) либо общие определения для налогового права.

¹ См., к примеру, п. 1 ст. 182 НК РФ.

192

Раздел II. Механизм правового регулирования

Нормы-дефиниции и нормы-принципы не формулируют деталей налогово-правового регулирования, а содержащиеся в них правила поведения не находят четкого выражения в налогово-правовом акте. Это нормы, определяющие правовые принципы, понятия или категории, имеющие юридическое значение. Поэтому они подлежат обязательному учету при применении любых соответствующих им конкретных норм налогового права. Правило поведения в такой норме выражено в самых общих чертах и может быть выведено лишь после соответствующего анализа. Например, ст. 11 ПК РФ закрепляет, что свидетельство о

постановке на учет в налоговом органе — это документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков. Указанная норма содержит в себе определенное правило поведения: она предусматривает обязанность налогового органа выдать организации или физическому лицу свидетельство о постановке на учет, в случае если они зарегистрированы в качестве налогоплательщика. Однако правило поведения в данном случае сформулировано в виде определения. Нормы-принципы обладают значительной спецификой в структуре механизма налогового-правового регулирования. Им присущ базовый характер, поскольку, являясь предписаниями основополагающего характера, нормы-принципы определяют цели и функциональную направленность всех иных налогово-правовых норм. Несмотря на декларативную направленность, нормы-принципы задают ориентиры развития для всего комплекса налоговых правоотношений и лежат в Основе деятельности субъектов налогового права. Нормы-принципы носят абстрактно-обобщающий характер. Они регулируют ключевые аспекты налоговой сферы и представляют собой обобщающие правовые категории. Нормы-принципы, имея наивысшую степень обобщения и абстрагирования нормативных предписаний, конкретизируются посредством иных правовых норм. Именно эта особенность норм-принципов налогового права делает их незаменимыми при толковании иных норм законодательства о налогах и сборах и разрешении коллизионных ситуаций в сфере налогообложения.

Глава 7. Нормы налогового права

193

В отличие от иных налогово-правовых норм нормы-принципы имеют стабильный характер. Нормы законодательства о налогах и сборах подвержены частым изменениям, в то время как нормы-принципы обладают устойчивостью, что позволяет им выполнять роль долговременных правовых ориентиров в системе налогового законодательства.

^^

В некоторых Случаях общие начала, принципы налогового права вытекают как бы из совокупности, общего смысла норм законодательства о налогах и сборах. Формально НК РФ не устанавливает приоритет закрепленных в ст. 3 норм-принципов над другими нормами, однако никакие другие положения законодательства о налогах и сборах не могут им противоречить, исходя из того, что эти нормы-принципы отражают самоограничение государственной власти в налоговых отношениях во имя обеспечения и защиты прав и свобод человека и гражданина. Закрепленные НК РФ нормы-принципы имеют важное практическое значение, так как именно на основе общеправовых норм-принципов Конституционный Суд РФ принимает решения о конституционности либо неконституционности норм законодательства о налогах и сборах.

В НК РФ нормы-дефиниции содержатся в основном в ст. 11, однако используемые в законодательстве о налогах и сборах понятия и термины не ограничиваются исключительно приведенными в указанной статье. Одной из задач части первой НК РФ является формирование понятийного аппарата налогового законодательства в целом, поэтому понятия и термины определены в соответствующих статьях части первой НК РФ.

Статья 11 НК РФ предусматривает следующие способы формирования понятийно-терминологического аппарата:

— использование в НК РФ понятий и терминов, ранее определенных в других отраслях законодательства, в том значении, в каком они применяются в этих отраслях. Пункт 1 ст. 11 НК РФ содержит норму, согласно которой 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 иное не предусмотрено НК РФ.

194

Раздел II. Механизм правового регулирования

Следовательно, при уяснении для целей налогообложения значения института, понятия или термина гражданского, семейного или другой отрасли законодательства суд при рассмотрении спора не применяет положения соответствующей отрасли законодательства только в том случае, когда в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное определение

данного института, понятия или термина для целей налогообложения¹.

Некоторым общим понятиям, закрепленным в НК РФ, придано иное значение, чем они имеют в законодательстве, регулирующем иные сферы общественных отношений. Например, определение таких понятий, как «организация» (ст. И), «залог» (ст. 73), «поручительство» (ст. 74) и др., закрепленных в НК РФ, не соответствует их значению, предусмотренному гражданским законодательством;

— использование специфических понятий и терминов законодательства о налогах и сборах в значениях, определяемых в НК РФ. Такие понятия, как «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», и другие специфические понятия и термины должны иметь единообразное определение, которое необходимо четко закреплять именно в НК РФ и распространять на все принимаемые в соответствии с ним нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения.

Глава 8 НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

§ 1. Понятие и структура налогового правоотношения

Субъекты налогового права реализуют свои права и обязанности, вступая в налоговые правоотношения.

Налоговое правоотношение — это общественное отношение, возникающее на основе реализации норм налогового права. Налого-

¹ См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 1999. 6 июля.

Глава 8. Налоговые правоотношения

195

вое правоотношение является разновидностью правоотношения финансового, ибо налоговое право является подотраслью финансового права. В связи с этим характеристика налогового правоотношения в основных чертах сходна с характеристикой финансового правоотношения¹.

Во-первых, налоговое правоотношение возникает[^] развивается в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Однако лишь в той части финансовой деятельности государства и муниципальных образований, которая обеспечивает собирание государством и муниципальными образованиями денежных средств в казну государства и муниципальных образований. В этом смысле сфера возникновения и развития налогового правоотношения опосредует не всю финансовую деятельность государства и муниципальных образований, а только ее часть.

Во-вторых, налоговое правоотношение является формой реализации публичных интересов, в связи с чем оно является, по сути, публично-правовым отношением. Это следует из того, что налоговое правоотношение возникает на основе реализации нормы налогового права, которая является средством реализации в первую очередь интересов государства, всего общества.

В-третьих, налоговое правоотношение является, в сущности, отношением экономическим². Это следует из того, что финансовые, в том числе налоговые, отношения являются видовой характеристикой отношений экономических, так как последние имеют не только натурально-вещественную, но и стоимостную форму³. Налоговые правоотношения и представляют собой как раз экономические отношения в стоимостной форме, т. е. денежной форме.

В-четвертых, важнейшей характеристикой налоговых правоотношений является их имущественный характер. В качест-

¹ См.: Финансовое право Российской Федерации / Под ред. М. В. Карасевой. С. 122—126.

² См.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 134.

³ См.: Бороздин Ю. В. Стоимостные отношения в социалистической экономике. М., 1976. С. 108.

196

Раздел II. Механизм правового регулирования

ве имущественных благ в налоговых правоотношениях выступают денежные средства (финансовые ресурсы). В рамках налоговых правоотношений денежные средства (финансовые ресурсы) переходят от различных субъектов к государству или муниципальному образованию. Однако, подчеркивая имущественный характер налогового правоотношения, надо помнить, что налоговые правоотношения неоднородны. Среди них выделяют материальные и процессуальные правоотношения. В рамках материальных налоговых правоотношений непосредственно происходит движение финансовых ресурсов от одних

субъектов (налогоплательщиков, налоговых агентов и т. д.) в распоряжение других (государства и муниципальных образований). Процессуальные налоговые правоотношения обеспечивают реализацию материальных налоговых правоотношений. Они возникают в связи с осуществлением налогового контроля, принудительной уплатой налогов, привлечением к налоговой ответственности и т. д. Безусловно, эти отношения не являются в строгом смысле слова имущественными, ибо они не опосредуют движение финансовых ресурсов. Однако данные отношения имеют конечной целью движение денежных средств, а точнее, перемещение финансовых ресурсов от одних субъектов к другим. В связи с этим налоговые правоотношения во всей совокупности могут быть охарактеризованы как имущественные и связанные с ними неимущественные, возникающие в конечном счете по поводу денежных средств (финансовых ресурсов).

. В-пятых, налоговое правоотношение, в сущности, является властеотношением. Это обусловлено тем, что оно является формой реализации налогово-правовой нормы, имеющей императивный характер. Императивный характер налогово-правовой нормы проявляется в правоотношении таким образом, что оно реализуется по принципу «команда — исполнение», где команды издает государство (или муниципальное образование), уполномоченный государством орган, а исполняют их налогоплательщики, налоговые агенты, сборщики налогов и другие субъекты. В связи с этим одной из сторон налогового правоотношения всегда является: а) государство (Российская Федерация-

Глава 8. Налоговые правоотношения

197

ция в целом, субъекты РФ), или б) муниципальное образование, или в) уполномоченный государством орган.

В науке финансового права признак властности финансового и, в частности, налогового правоотношения всегда отмечается наряду с его имущественным характером. В связи с этим налоговое правоотношение традиционно рассматривается как властно-имущественное. Властно-имущественный характер налогового правоотношения служит критерием для отграничения его от гражданско-правового отношения. Последнее нередко возникает в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований и носит имущественный, но не властно-имущественный характер, что и отличает его от налогового правоотношения. Например, в соответствии со ст. 73 и 74 ПК РФ в качестве способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов названы, в частности, залог имущества и поручительство. Однако залог имущества и поручительство как таковые в данном случае не реализуются в рамках налоговых правоотношений. Дело в том, что, хотя залог имущества и поручительство (как способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов) возникают в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований, опосредуют движение имущества и таким образом реализуются в рамках имущественных отношений, они (эти отношения) не возникают во властном порядке. Иначе говоря, государство не обязывает налоговый орган и налогоплательщика реализовать в каждом случае изменение сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов через залог имущества или поручительство. Это объективно невозможно, ибо зависит от наличия у налогоплательщика имущества, пригодного для залога, наличия поручителя и т. д. Таким образом, отношения залога и поручительства в данном случае являются не принудительными (властными), а добровольными, основанными сугубо на соглашении сторон. В связи с этим в ст. 73 и 74 ПК РФ отмечается, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога и поручительства в качестве способа обеспечения исполнения обязанно-

198

Раздел II. Механизм правового регулирования

стей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства. С учетом всего отмеченного *квалифицирующими признаками налогового правоотношения являются следующие*, взятые в комплексе: а) возникновение и развитие в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований (точнее, в том секторе этой сферы, где обеспечивается собирание государством и муниципальными образованиями финансовых ресурсов); б) имущественный характер; в) властный характер, в связи с чем одной из сторон

правоотношения обязательно является государство, уполномоченный государством орган или муниципальное образование.

Налоговое правоотношение, как и любое правовое отношение, имеет свою структуру.

Элементами структуры налогового правоотношения являются субъекты налогового правоотношения, а также права и обязанности этих субъектов. При этом права и обязанности субъектов налогового правоотношения составляют его юридическое содержание. Субъектами налогового правоотношения являются лица, участвующие в конкретном правоотношении и являющиеся носителями налоговых обязанностей и прав. Субъект налогового правоотношения связан с субъектом налогового права, который, реализовав свою правосубъектность, становится субъектом налогового правоотношения.

В большинстве случаев субъект налогового права и субъект налогового правоотношения совпадают в одном лице. Например, физическое лицо, организация, реализовав свою налоговую правосубъектность, становятся субъектами налогового правоотношения. Однако в ряде случаев субъект налогового права и субъект налогового правоотношения не совпадают в одном лице. Это имеет место главным образом тогда, когда в налоговое правоотношение вступает такой субъект налогового права, как государство, т. е. Российская Федерация в целом и субъекты РФ. Российская Федерация в целом, а также ее субъекты, являясь субъектами налогового права, при вступлении в конкретное налоговое правоотношение выступают в лице определенного государственного органа. При этом, являясь субъектами налогового права, они обладают налоговой правосубъектностью, которая очерчивается их компетенцией. В конкретном

Глава 8. Налоговые правоотношения

199

налоговом правоотношении дееспособность Российской Федерации или субъекта РФ приходится на долю представляющих их государственных органов¹. К примеру, Российская Федерация в целом, являясь субъектом налогового права, вступает в налоговое правоотношение по поводу установления налогов и сборов в лице Государственной Думы РФ.

С учетом сказанного в тех случаях, когда субъектом налогового права является Российская Федерация или ее субъект, *реальным субъектом конкретного налогового правоотношения является Российская Федерация или субъект РФ в лице соответствующего государственного органа.*

Права и обязанности субъектов налогового правоотношения также являются его структурным элементом и образуют юридическое содержание правоотношения.

Права и обязанности субъектов налогового правоотношения во многом зависят от того, к какому виду правоотношения оно относится — к регулятивному или охранительному, ибо регулятивные и охранительные правоотношения отличаются друг от друга «по содержанию субъективных прав и обязанностей, по их соотношению между собой».

Основная масса финансовых правоотношений являются *регулятивными*, ибо главная задача налогово-правового регулирования — непосредственное упорядочение, закрепление и развитие налоговых отношений с участием государства.

Содержание регулятивного налогового правоотношения в значительной мере определяется типом правоотношения. В связи с этим регулятивные налоговые правоотношения могут быть подразделены на отношения активного и пассивного типа. Правоотношения *активного типа* складываются на основе обязывающих норм и характеризуются тем, что активный центр правоотношения находится в юридической обязанности. Регулятивные правоотношения *пассивного типа* складываются на основе управомочивающих и запрещающих норм (рассматриваемых в единстве) и характеризуются тем, что активный центр правоотношения находится в субъективном праве.

¹ Аналогичной точки зрения по вопросу административной правосубъектности Российской Федерации и субъектов РФ придерживается А. П. Алехин (см.: Алехин А. П., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации. М., 1994. Ч. 1. С. 36).

Основная масса регулятивных налоговых правоотношений — это правоотношения активного типа.

I. К *регулятивным налоговым правоотношениям активного типа* относятся следующие: по уплате в бюджет и внебюджетные фонды налогов и сборов; по предоставлению налоговых отсрочек, рассрочек, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита и т. д.¹ Все эти правоотношения «работают» через активное поведение обязанного лица, а субъективное право проявляется через правомочие-требование должного поведения от обязанного субъекта. Обязанность субъектов в налоговых правоотношениях активного типа — это очень «жесткая» и стабильная обязанность. Чаще всего она непосредственно для каждого конкретного субъекта вытекает из нормативного, а не из индивидуального финансово-правового акта. Соответственно, такая обязанность возникает у субъектов налогового правоотношения всякий раз при наличии соответствующих юридических фактов до тех пор, пока действует нормативный акт, предусматривающий эту обязанность. Отсюда установление, изменение, отмена той или иной налоговой обязанности связываются с отменой, изменением или принятием нового правового акта. Примером может являться НК РФ, который установил намного больше обязанностей субъектов налоговых правоотношений по отношению к ранее существовавшим. Однако в последнее время стало возможным назвать ряд случаев, когда налоговая обязанность устанавливается в порядке индивидуального правового регулирования, а именно: решения компетентного органа и очень часто договора, заключаемого сторонами налогового правоотношения. К примеру, в соответствии с НК РФ при предоставлении налогового кредита, а также инвестиционного налогового кредита между налогоплательщиком и соответствующим государственным органом заключается договор.

Однако в любом случае обязанность субъектов в активном налоговом правоотноше-

¹ В широком понимании все вышеназванные финансовые правоотношения являются сложными, т. е. охватывают целую «связку» финансовых правоотношений как активного, так и пассивного типа. Однако первоначальным, основным правоотношением, на котором развивается вся «связка», является отношение активного типа.

нии остается очень жесткой. Даже в том случае, когда обязанность установлена в актах индивидуального регулирования, ее содержание представляет собой главным образом индивидуализацию требований, содержащихся в законе, с очень небольшой возможностью правовой инициативы.

Независимо от источника происхождения налоговой обязанности активного типа (нормативный акт или индивидуальный правовой акт) она является в большинстве случаев сложной, т. е. состоит из ряда обязанностей. Так, обязанность налогоплательщика по возврату налогового кредита включает в себя: обязанность возврата суммы задолженности и процентов; обязанность соблюдения установленного в договоре порядка погашения суммы задолженности и начисленных процентов.

В налоговых правоотношениях активного типа в основном субъективным правом требования обладают уполномоченные государством органы: налоговые, таможенные, финансовые и др. В правоотношении по уплате налогов и сборов в бюджет в качестве уполномоченных органов выступают входящая в состав Министерства финансов РФ Федеральная налоговая служба, а также входящая в состав Министерства экономического развития и торговли РФ Федеральная таможенная служба. Именно эти органы обладают правом требования уплаты налогов и сборов.

В юридической науке (Б. М. Лазарев) подчеркивалось, что для государственного органа все права, вытекающие из его задач и функций, не есть права в самом классическом понимании, т. е. такие, которые «орган может использовать или не использовать исключительно по собственному» свободному усмотрению, а «служение государству», т. е. в широком плане — выполнение обязанностей перед ним. В связи с этим вышеуказанные субъективные права требования названных государственных органов могут быть условно названы «права-обязанности».

Однако все сказанное не означает, что в налоговых правоотношениях активного типа субъективное право требования принадлежит исключительно названным субъектам и всегда имеет характер права-обязанности. Анализ действующего законодательства показывает, что

есть случаи, когда в регулятив-
202

Раздел II. Механизм правового регулирования

ных налоговых правоотношениях активного типа право требования принадлежит прочим субъектам и не имеет характер права-обязанности. В этих случаях право требования имеет не основной, а производный характер, ибо проявляется на последующих этапах развития сложного финансового правоотношения, возникающего на базе основной обязанности по уплате налога и корреспондирующего ему субъективного права. К примеру, исходя из ст. 21 НК РФ, налогоплательщик имеет субъективное право требования от налогового органа соблюдения налоговой тайны, осуществления зачета или возврата сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов и т. д. Субъективное право требования налогоплательщика в регулятивных налоговых правоотношениях активного типа ни к чему его не обязывает, а может реализоваться или нет по усмотрению налогоплательщика.

II. Теперь рассмотрим, что представляют собой *субъективные права и обязанности субъектов налогового правоотношения в регулятивных правоотношениях пассивного типа*. Как известно, развитие такого правоотношения происходит за счет активного поведения управомоченной стороны и соединено с правомочием требовать от других лиц воздержаться от действий, препятствующих осуществлению субъективного права.

Субъективным правом на активные действия в регулятивных финансовых правоотношениях пассивного типа обладают главным образом Российская Федерация, субъекты РФ, а также уполномоченные ими государственные органы. Причем права этого вида, как правило, четко выражены в законодательстве. Так, в соответствии со ст. 71 Конституции РФ, с НК РФ Российская Федерация имеет право на установление федеральных налогов и сборов. Налоговый кодекс РФ ряд прав на собственные действия закрепляет за налоговыми органами. В частности, им предоставляется право проводить налоговые проверки, вызывать налогоплательщиков в налоговые органы и т. д. Эти права, как и права-требования государственных органов в налоговых правоотношениях активного типа, не являются в полной мере правами, так как государственный орган не может свободно распоряжаться ими, т. е. решать, использовать это право или отказаться от его использования. Это обусловлено тем, что все перечисленные права на собственные действия го-

Глава 8. Налоговые правоотношения

203

сударственных органов являются их компетенционными правами, которые, как отмечалось в науке, государственный орган обязан реализовать при соответствующих обстоятельствах. Однако анализ показывает, что законодательство дает субъектам этих прав определенную свободу усмотрения в их реализации, а именно: позволяет самостоятельно оценивать обстановку и принимать в зависимости от этого решения. Например, налоговый орган, обладая правом и одновременно обязанностью осуществлять налоговую проверку, волен сам решать, когда и как это делать.

Вместе с тем в рассматриваемых налоговых правоотношениях можно встретить и права субъектов на собственные действия в классическом их понимании, т. е. не обремененные признаком обязательности реализации. Главным образом такими правами обладает налогоплательщик.

Что касается обязанности субъектов в регулятивном налоговом правоотношении пассивного типа, то она проста и заключается в том, чтобы не препятствовать управомоченному лицу в осуществлении его права.

III. Теперь рассмотрим, что представляют собой *права и обязанности субъектов в охранительных налоговых правоотношениях*.

Охранительные налоговые правоотношения возникают в случае нарушения прав и неисполнения обязанностей, «когда права и интересы участников правоотношений или каждого лица, всего общества нуждаются в правовых мерах защиты со стороны государства»¹. Одной из сторон охранительного правоотношения является компетентный субъект — носитель властных полномочий, обладающий правом государственного принуждения. Второй же стороной является лицо, к которому применяются меры государственного принуждения и которое обязано их претерпевать.

К налоговым охранительным правоотношениям относятся прежде всего отношения, возникающие в связи с правонарушениями, предусмотренными в гл. 16 и 18 НК РФ. В этих налоговых правоотношениях у государственного органа есть право применять к правонарушителю меры государст-

¹ Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. М. Н. Марченко. М., 1995. Т. 2. С. 95-96.

204

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 8. Налоговые правоотношения

205

венного принуждения, предусмотренные санкцией налогово-правовой нормы. Так, в соответствии с законодательством в случае нарушения субъектом налогового права налогового обязательства такие меры применяет налоговый орган. Одновременно для этих органов право применения к правонарушителю мер государственного принуждения есть и их обязанность, ибо оно непосредственно связано с их задачами и функциями. Как уже отмечалось, для государственного органа все права, вытекающие из его задач и функций, не есть права, которые он может использовать по собственному усмотрению, а «служение государству», т. е. в широком плане — выполнение обязанностей перед ним (Б. М. Лазарев). Неиспользование субъектом таких прав есть невыполнение своих задач и функций. Таким образом, в налоговом правоотношении применение мер государственного принуждения есть право-обязанность компетентного органа. В этом, пожалуй, заключается особенность права на применение мер государственного принуждения в налоговом праве по сравнению с гражданским. В гражданском праве управомоченное лицо в силу дозволистического характера гражданско-правового регулирования имеет возможность самостоятельно решать: применять или отказаться от применения мер государственного принуждения. У другой стороны охранительного налогового правоотношения, т. е. у правонарушителя, существует обязанность претерпевать меры государственного принуждения, хотя это не отрицает наличия у него целого ряда других прав и обязанностей, связанных с рассмотрением дела о правонарушении.

§ 2. Виды налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения весьма многообразны, в связи с чем могут быть классифицированы для удобства осмысления всего массива отношений, охватываемых налоговым правом.

Исходя из основных функций права, налоговые правоотношения подразделяются на регулятивные и охранительные.

Регулятивные правоотношения составляют основную массу отношений в сфере правового регулирования налогообложения. Они обеспечивают реализацию регулятивной функции права.

Охранительные налоговые правоотношения обеспечивают реализацию охранительной функции права. В налоговом праве они выполняют вспомогательную роль по отношению к регулятивным, ибо производны от регулятивных правоотношений.

Налоговое охранительное правоотношение возникает в связи с нарушением налогово-правовой нормы на основе садачи налогово-правовой нормы. Его надо отличать от всякого другого, в частности от административного охранительного правоотношения, возникающего в связи с нарушением законодательства о налогах и сборах, и на основе административно-правовой санкции, предусмотренной в гл. 15 Кодекса РФ об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ).

К налоговым охранительным правоотношениям относятся те, которые возникают в связи с налоговыми правонарушениями (гл. 16 НК РФ), а также нарушениями банками обязанностей, предусмотренных в гл. 18 НК РФ.

Регулятивные налоговые правоотношения подразделяются на *абсолютные* и *относительные*. *Относительные правоотношения* (двусторонне индивидуализированные) — это такие правоотношения, в которых уполномоченному лицу противостоит не всякий, а вполне определенный субъект, который должен совершать или не совершать определенные действия. Основная масса налоговых правоотношений — это относительные правоотношения. Здесь управомоченному лицу противостоит совершенно определенное обязанное лицо. К таковым

относятся правоотношения по уплате в бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов и неналоговых платежей, правоотношения по налоговому контролю, по получению налогового кредита, инвестиционного налогового кредита и т. д. В большинстве случаев в относительных налоговых правоотношениях управомоченное лицо имеет право требования, которому корреспондирует обязанность конкретного субъекта.

Абсолютные налоговые правоотношения также имеют место в налоговом праве. Однако их число значительно меньше в сравнении с относительными налоговыми правоотношениями. Абсолютные правоотношения (односторонне индивидуализированные) — это такие правоотношения, в которых управомоченному лицу противостоит в качестве обязанного всякий и каждый субъект. Так, к абсолютным налоговым правоотноше-

206

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 8. Налоговые правоотношения

207

ниям можно отнести правоотношение по установлению налогов и сборов. Здесь праву представительного органа власти на установление налога противостоит обязанность всякого субъекта не препятствовать его реализации.

По характеру налогово-правовых норм правоотношения подразделяются на материальные и процессуальные.

Материальные налоговые правоотношения возникают на основе материальных норм налогового права, а процессуальные, соответственно, на основе процессуальных налогово-правовых норм. Материальные налоговые правоотношения служат средством реализации материальных прав и обязанностей субъектов налогового права, а процессуальные налоговые правоотношения обеспечивают порядок реализации этих прав и обязанностей. К *материальным налоговым правоотношениям* относятся правоотношения, содержанием которых являются: обязанность налогоплательщика уплачивать налог и право налогового органа требовать его уплаты; право организации обращаться к финансовому органу за получением отсрочки уплаты налога и обязанность налогового органа рассмотреть обращение и принять по нему решение и т. д. К *процессуальным налоговым правоотношениям* относятся правоотношения, возникающие в ходе налогового процесса, т. е. в ходе производства по исчислению и уплате налога, в ходе налогово-контрольного производства, в ходе производства по делам о налоговых правонарушениях¹.

Процессуальные налоговые правоотношения вторичны по отношению к материальным, служат гарантией реализации последних.

Налоговые правоотношения могут быть также подразделены на *имущественные и неимущественные* на основании особенностей их объекта. Объектом имущественных налоговых правоотношений является денежная субстанция — налог, сбор, пени, недоимка, штраф и т. д. Объектом неимущественных, налоговых правоотношений таковая не является. В качестве объекта здесь выделяются: деятельность по осуществлению налогового кон-

¹ См.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. Л. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2001. С. 90—97; Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002. С. 39—68.

троля и др. К имущественным налоговым правоотношениям относятся правоотношения: по уплате налогов и сборов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды; по уплате в эти же фонды недоимок и пеней и т. д. К неимущественным налоговым правоотношениям относятся правоотношения по налоговому процессу, налоговому контролю, установлению налогов и предоставлению налоговых льгот и др.

Налоговые правоотношения могут быть классифицированы и по структуре их юридического содержания. По этому критерию они подразделяются на простые и сложные. *Простые налоговые правоотношения* характеризуются тем, что их содержание состоит из одного права и одной обязанности. В *сложных налоговых правоотношениях* содержание состоит из нескольких взаимосвязанных субъективных прав и обязанностей.

Простые налоговые правоотношения в чистом виде, т. е. не как элемент сложного налогового правоотношения, встречаются в налоговом праве сравнительно редко. Например, простым налоговым правоотношением является правоотношение по установлению налогов. Здесь

праву государства в лице представительного органа власти на установление налога корреспондирует обязанность не препятствовать его осуществлению.

Сложные налоговые правоотношения преобладают в налоговом праве. Среди них: налогово-процессуальное правоотношение, материальное налоговое правоотношение по уплате налога и др. В каждом структурно сложном налоговом правоотношении может быть выделено *основное налоговое правоотношение и производные*.

Основное налоговое правоотношение создает конструкцию, на которой базируются все остальные, производные, налоговые правоотношения. Например, в материальном налоговом правоотношении в качестве основного выделяется правоотношение по добровольному исполнению обязанности по уплате налога, а в качестве производного — правоотношение по принудительному исполнению обязанности по уплате налога, правоотношение по предоставлению налоговой отсрочки, налогового кредита и т. д.

Классификации налоговых правоотношений представляют собой явления научной абстракции, поэтому их число может быть увеличено. В частности, в ближайшие годы по мере науч-

208

Раздел II. Механизм правового регулирования

ного осмысления налогового права как подотрасли права финансового возможна будет классификация налоговых правоотношений и по видам налогово-правовых институтов.

§ 3. Объекты налоговых правоотношений

Объект правоотношения не входит в структуру налогового правоотношения. Он находится за рамками налогового правоотношения.

В научной литературе не существует единства мнений по вопросу об объекте правоотношения¹. Однако преобладающей является точка зрения, согласно которой объектом правоотношения являются материальные или нематериальные блага, на которые направлено (или воздействует) поведение всех его участников, осуществляемое в рамках их прав и обязанностей².

Объекты налоговых правоотношений разнообразны. Чаще всего о них можно судить исходя из анализа налоговых норм, ибо они регулируют поведение субъектов относительно определенных объектов, о которых идет речь в самой правовой норме. Однако в ряде случаев объект правоотношения непосредственно не зафиксирован в норме налогового права и может быть выделен лишь в абстракции, т. е. логически. В последнем случае речь идет о так называемых неотделимых от материального содержания объектах правоотношения, которые специально в законодательстве не регламентируются³. В связи с этим все объекты налоговых правоотношений могут быть подразделены на две группы: отделимые и неотделимые от материального со-

Глава 8. Налоговые правоотношения

209

¹ См.: Кечекьян С. Ф. Правоотношение в социалистическом обществе. М., 1958. С. 137—140; Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. М. Н. Марченко. Т. 2. С. 106; Алексеев С. С. Общая теория права. М., 1982. Т. 2. С. 157.

² См.: Божьев В. П. Уголовно-процессуальные правоотношения. М., 1975. С. 136; Гражданское право: Учебник / Под ред. Е. А. Суханова. М., 1993. Т. 1. С. 51; Дудин А. П. Объект правоотношения (вопросы теории). Саратов, 1980; Лучин В. О. Конституционные нормы и правоотношения. М., 1997. С. 130—131; Основан В. С. Государственно-правовые отношения. М., 1965. С. 58—71; Теория государства и права / Под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. С. 493.

³ См.: Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 2. С. 97.

держания правоотношения. *Отделимые объекты с той или иной степенью конкретности зафиксированы или вытекают из анализа налоговых норм и существуют как явления (предметы) окружающего нас мира. Неотделимые объекты не зафиксированы в нормах налогового права, а могут быть выделены лишь в процессе научного абстрагирования и представляют собой результат деятельности субъектов налогового правоотношения, неотделимый от его материального содержания.*

К отделимым от материального содержания объектам налоговых правоотношений относятся:

а) налоги; б) сборы; в) нало-| говый кредит; г) инвестиционный налоговый кредит; д) штра-
фы, недоимки, пени; е) отсрочки и др.

К неотделимым от материального содержания объектам налоговых правоотношений относится налоговый контроль как явление, представляющее собой результат деятельности налоговых органов, осуществляющих его в ходе налогово-контрольно-го правоотношения.

§ 4. Юридические факты в налоговом праве

Движение всякого правоотношения связывается с юридическими фактами. Под *юридическим фактом* понимается «конкретное жизненное обстоятельство, с которым юридическая норма связывает возникновение, изменение или прекращение правовых последствий».

Юридические факты в налоговом праве выполняют свою главную функцию — обеспечение возникновения, изменения и прекращения правовых отношений. Однако реализация этой главной функции юридических фактов в налоговом праве взаимосвязана с их иными функциями и зависит от них.

В финансовом праве юридические факты выполняют функцию очень важного элемента налогово-правового регулирования. Это проявляется в том, что в налоговом праве очень высока степень регулирования по юридическим фактам. Свидетельством того, что налогово-правовое регулирование действительно осуществляется в значительной мере по юридическим фактам, является, в частности, требование, закрепленное в п. 1 ст. 17 НК РФ об обязательном указании при установлении любого налога такого элемента, как объект налогообложения. Объект

налогообложе-

- 10264 Крохина

210

Раздел II. Механизм правового регулирования

ния — это и есть тот юридический факт (действие, событие, состояние), который обуславливает обязанность субъекта заплатить налог¹. Поэтому в п. 1 ст. 17 НК РФ речь идет, по существу, об обязательном закреплении в законе при установлении того или иного налога юридических фактов, с которыми связывается обязанность его уплаты.

В налоговом праве юридические факты выполняют активную информативную функцию, которая связана с предварительным воздействием норм права на общественные отношения (В. Б. Исаков). Юридические факты в налоговом праве зафиксированы в правовых нормах и уже самим фактом своей фиксации оказывают влияние на правовые последствия. «Появление одних юридических фактов соответствует интересам субъектов, и они делают необходимые шаги к тому, чтобы эти факты возникли, других юридических фактов стараются избежать» (В. Б. Исаков). В налоговом праве целая категория субъектов права, ориентируясь на нормы налогового права, в которых зафиксированы юридические факты, старается их избегать, а значит, не допустить возникновения налоговых правоотношений. Эта категория субъектов — налогоплательщики. Они стараются избегать как тех юридических фактов, которые образуют налоговое правонарушение и связаны с охранительным правоотношением, так и тех (что важно), которые образуют объект налогообложения и являются основой для возникновения правоотношения по уплате налога. Существует даже специальный вид профессиональной деятельности, называемый «аналоговое планирование», целью которого является минимизация налогообложения на предприятии. Отсюда любая неточность, некорректность фиксации юридических фактов в налогово-правовой норме является основанием для того, чтобы налогоплательщик пытался обратить ее в свою пользу.

Существует и стимулирующая функция юридических фактов в налоговом праве. Многие юридические факты стимулируют субъекта налогового права к тем видам деятельности, которые социально необходимы, значимы, полезны для субъекта. Главным образом эта функция проявляется у юридических фактов, с которыми связывается возникновение правоотношения по

¹ См.: Основы налогового права. М., 1995. С. 49.

Глава 8. Налоговые правоотношения

211

поводу получения налоговых льгот. Например, получение предприятием налоговой льготы по уплате НДС, налога на прибыль, налога на имущество связывается, в частности, с фактом состояния в трудовых отношениях с предприятием работников-инвалидов. В связи с этим многие предприятия, ориентируясь на это законодательное установление, стремятся принять на работу работников-инвалидов.

""*"

В настоящее время в теории права существует множество *классификаций юридических*

фактов, каждая из которых имеет свою ценность для теории и практики.

Одной из наиболее устоявшихся классификаций юридических фактов в праве является их классификация по волевому признаку на *юридические действия* и *юридические события*.

«Юридические действия — это волевое поведение людей, внешнее выражение воли и сознания граждан, воли организаций и общественных образований»¹. Юридические события — это обстоятельства, не зависящие как юридические факты от воли людей. Юридические факты — действия в свою очередь подразделяются «по признаку того, как они согласуются с предписаниями юридических норм» на: 1) правомерные действия и 2) неправомочные действия (правонарушения). Правомерные действия в свою очередь подразделяются на юридические поступки и юридические акты. «Действия, совершаемые с намерением породить юридические последствия, называются *юридическими актами*. Действия, приводящие к юридическим последствиям независимо от намерений лица, называются *юридическими поступками*»².

Основное место в системе правомерных юридических действий в налоговом праве занимают юридические акты, которые могут быть классифицированы на две группы: 1) правовые акты индивидуального регулирования; 2) прочие акты волеизъявления субъектов финансового права.

Основное место среди правомерных юридических актов, являющихся основанием возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений, являются *акты индивиду-*

104.

¹ Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 2. С. 168, 174.

² Теория государства и права: Курс лекций. М., 1995. Т. 2. С. 103—212

Раздел II. Механизм правового регулирования

ального регулирования. Все они могут быть подразделены на налогово-правовые и прочие. Среди налогово-правовых актов индивидуального регулирования, являющихся основанием возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений, главное место занимают субординационные акты, что обусловлено жестким методом финансово-правового регулирования.

Субординационные налогово-правовые акты индивидуального регулирования принимаются органами государства или местного самоуправления в одностороннем порядке на основе их компетенции и содержат индивидуально-императивные волеизъявления. Они выступают в качестве юридических фактов возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений, в частности, в следующих случаях: а) предоставления налогоплательщику налогового кредита или инвестиционного налогового кредита (ст. 65, 67 НК РФ), что служит основанием изменения налогового правоотношения; б) предоставления судом отсрочки и рассрочки уплаты госпошлины или уменьшения ее размера (ст. 53 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. «О государственной пошлине») и др.

Наряду с субординационными актами индивидуального регулирования роль юридических фактов в налоговом праве в последние годы стали выполнять и координационные налогово-правовые акты индивидуального регулирования. Координационные налогово-правовые акты индивидуального регулирования являются результатом выработки сторонами соглашения, соответствующего нормам права и отражающего их волю. Так, правоотношения по инвестиционному налоговому кредиту, налоговому кредиту и некоторые другие возникают, в частности, на основании договоров. При этом надо заметить, что координационные налогово-правовые акты индивидуального регулирования как юридические факты движения налоговых правоотношений всегда идут вкуче, нераздельно с субординационными индивидуальными актами.

К правомерным юридическим действиям как основаниям движения налоговых правоотношений могут быть отнесены и *прочие акты волеизъявления субъектов налогового права*. Среди них главным образом заявления, которые согласно законодательству должны подать субъекты налогового права для получения налоговых отсрочек, инвестиционного налогового кредита,

Глава 8. Налоговые правоотношения

а также налоговая декларация. Эти действия совершаются субъектами с целью породить совершенно определенные последствия. К примеру, в соответствии со ст. 65 НК РФ «налоговый кредит предоставляется заинтересованному лицу по его заявлению...». В числе правомерных юридических фактов, с которыми связывается движение финансовых правоотношений, можно назвать и такие правомерные действия, как *юридические поступки*. Они характеризуются тем, что приводят к юридическим последствиям независимо от намерений лица. Например, факт дарения одним лицом другому дорогостоящего имущества является юридическим фактом (при определенных условиях) возникновения правоотношений по уплате налога на имущество, переходящее в порядке дарения. Аналогичным образом приобретение физическим лицом автомобиля служит юридическим фактом возникновения правоотношения по уплате транспортного налога. Получение юридическим лицом прибыли, совершение оборота по реализации продукции, работ, услуг являются юридическим фактом возникновения правоотношения по уплате налога на прибыль и НДС. Юридические поступки занимают очень заметное место в налогово-правовой фактологии. Это обусловлено, в частности, производностью, вторичностью в ряде случаев финансового правоотношения по отношению к гражданскому правоотношению. Субъект хозяйственной деятельности, стремясь к увеличению своего дохода, прибыли, постоянно вступает в различного рода гражданско-правовые сделки. Их результатом является приобретение основных фондов, оборотных средств, получение выручки, дохода и т. п. С точки зрения финансового права эти акции являются юридическими фактами-поступками, обуславливающими движение финансовых правоотношений. Они приводят к налогово-правовым последствиям независимо от воли лица. В налоговом праве юридическими фактами, порождающими правовые последствия, являются и *неправомерные действия*. Среди неправомерных действий как оснований движения налоговых правоотношений выделяются правонарушения в виде проступков. Налоговые проступки как юридические факты по форме совершения могут быть подразделены на проступки-действия и

214.

Раздел П. Механизм правового регулирования

проступки-бездействия. Надо заметить, что в налоговом праве удельный вес проступков-бездействия, с которыми связывается возникновение охранительных правоотношений, очень велик. К примеру, в соответствии с НК РФ к налоговым проступкам-бездействию относятся: уклонение от постановки на учет в налоговых органах (ст. 117); неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или иного обязанного лица (ст. 134); неисполнение банком решения налогового органа о взыскании налога (ст. 135); непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126) и т. д.

В налоговом праве в числе юридических фактов, вызывающих движение финансовых правоотношений, могут быть названы и *события*. Здесь имеют место относительные и абсолютные события. *Относительные события* — это явления, вызванные деятельностью человека, но выступающие независимо от причин, их породивших. Число относительных событий в налоговом праве невелико. Главным образом они выступают в качестве оснований правоотношений по использованию налоговых льгот. Например, в соответствии с НК РФ, установившим налог на доходы физических лиц, к относительным событиям как юридическим фактам могут быть отнесены проценты и выигрыши по вкладам в банках (в пределах ставки рефинансирования Центрального банка РФ).

Помимо относительных событий, движение финансовых правоотношений нередко вызывается абсолютными событиями. «Абсолютные события — это обстоятельства, которые не вызваны волей людей и не выступают в какой-либо зависимости от нее» (С. С. Алексеев). Например, достижение ребенком работающего родителя 18 лет, а в случае, если он является студентом или учащимся, — 24 лет является основанием изменения у родителя правоотношения по уплате налога на доходы физических лиц.

К *юридическим фактам-событиям, вызывающим движение финансовых правоотношений, должны быть отнесены и сроки*. В налоговом праве сроки как юридические факты занимают весьма заметное место. Так, истечение срока, на который предоставлена налогоплательщику

отсрочка или рассрочка уплаты налога (ст. 64 НК РФ), является юридическим фак-

Глава 8. Налоговые правоотношения

215

том изменения финансового правоотношения по уплате налога. В большинстве случаев в налоговом праве сроки являются одним из юридических фактов, с которым связывается исполнение налогового обязательства. В ст. 45 НК РФ определено, что «обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательство¹ о налогах и сборах».

Помимо классификации юридических фактов по волевому признаку, в налоговом праве могут быть достаточно последовательно проведены и другие их классификации, которые уже разработаны отраслевыми юридическими науками и в общей теории права.

§ 5. Специальные налогово-правовые режимы в регулировании налоговых отношений

Налоговый кодекс РФ широко использует понятие «правовой режим» в целях установления особого порядка правового регулирования налоговых отношений. В общей теории права правовой режим определен как особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств, создающий желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права¹.

В НК РФ (ст. 18) содержится определение специального налогового режима, а также перечень специальных налоговых режимов.

Налоговый кодекс РФ определяет специальный налоговый режим как особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами (ст. 18).

Данное НК РФ понятие специальных налоговых режимов определяет их как особый порядок исчисления и особый порядок уплаты налогов и сборов. В свою очередь ст. 18 НК РФ допускает — при установлении специальных налоговых режи-

¹ См.: Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. М., 2003. С. 207.

216

Раздел II. Механизм правового регулирования

мов _ возможность определять и иные элементы налогообложения и налоговые льготы. Таким образом, законодательное определение специальных налоговых режимов не отражает полностью их содержания, что подтверждается коллизионностью самой ст. 18 НК РФ.

Более того, целесообразно использовать в данных налоговых отношениях термин «специальный налогово-правовой режим», а не термин «специальный налоговый режим». Это связано с тем, что специальный режим выражает взаимосвязь правовой формы и содержания налоговых отношений, что свидетельствует о большей точности и логичности использования именно термина «специальный налогово-правовой режим».

Специальный налогово-правовой режим — это особый порядок правового регулирования налоговых отношений, выражающийся в определенном сочетании юридических средств и создающий определенную степень благоприятности для удовлетворения интересов субъектов налогового права.

Специальные налогово-правовые режимы по отношению к общему налогово-правовому режиму обладают отличиями. Во-первых, конкретный специальный налогово-правовой режим затрагивает определенную, более узкую область налоговых отношений, что позволяет рассматривать его содержание в рамках общего режима регулирования налоговых отношений.

Во-вторых, установление специальных налогово-правовых режимов основывается на специальных налогово-правовых нормах, отличающихся от правовых норм, регулирующих общий режим налоговых отношений. При этом приоритетом в отношениях между общими и специальными налогово-правовыми нормами обладают специальные нормы налогового права. В соответствии со ст. 18 НК РФ основаниями применения специальных налогово-правовых режимов являются положения НК РФ и принимаемые в соответствии с ним федеральные законы.

Статья 18 НК РФ содержит закрытый перечень специальных налоговых режимов, к которым относятся:

— упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства;

- система налогообложения в свободных экономических зонах;
- система налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях;
- система налогообложения при выполнении договоров концессии;

—***<

- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Часть вторая НК РФ дополняет перечень специальных налоговых режимов, посвящая им отдельный раздел VIII¹: глава 26¹ «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)»; глава 26² «Упрощенная система налогообложения»; глава 26³ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности»; глава 26⁴ «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».

Следовательно, часть вторая НК РФ расширяет состав специальных налоговых режимов, предусмотренный ст. 18 части первой НК РФ, дополняя их системой налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Налоговый кодекс РФ устанавливает и называет в качестве налогового режима режим налогового склада. В соответствии со ст. 197 НК РФ под режимом налогового склада понимается комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых налоговыми органами в отношении алкогольной продукции с момента окончания ее производства и (или) поступления на склад до момента ее отгрузки.(передачи) покупателям либо структурному подразделению налогоплательщика, осуществляющему розничную реализацию.

Специфика режима налогового склада заключается в том, что, во-первых, особый объект — алкогольная продукция — в рамках режима подпадает под действие усиленных мер и мероприятий налогового контроля, во-вторых, особенность проявляется в моменте окончания действия режима налогового склада.

А

Раздел II. Механизм правового регулирования

Конкретным объектом режима налогового склада выступает алкогольная продукция, имеющая особое значение для экономических интересов Российской Федерации¹. Действия по хранению, транспортировке и поставке (передаче) покупателям либо структурному подразделению налогоплательщика, осуществляющему розничную реализацию алкогольной продукции, могут осуществляться только в режиме налогового склада. Зоной действия режима налогового склада или зоной особого налогового контроля является территория, на которой расположены производственные помещения, используемые налогоплательщиком для производства алкогольной продукции, а также расположенные вне этой территории акцизные склады для хранения этой продукции и акцизные склады оптовых организаций. В период нахождения алкогольной продукции в режиме налогового склада она не считается реализованной, а соответственно, в отношении ее не возникает обязательства по уплате акциза, однако в этот период алкогольная продукция подвергается усиленным мерам налогового контроля.

Моментом завершения действия режима налогового склада является:

- момент отгрузки (передачи) алкогольной продукции с акцизного склада покупателям либо своему структурному подразделению, осуществляющему ее розничную реализацию;
- дата вступления в силу акта, освобождающего алкогольную продукцию от акциза, или непосредственно указанная в акте дата.

Законом о налогах и сборах Российской Федерации может предусматриваться такая модель регулирования налоговых отношений, как режим перехода налогового закона. Несмотря на отсутствие прямого указания в НК РФ на существование данного режима, из смысла п. 4 ст. 5 НК РФ следует, что для подпадающих под действие данной нормы фискально обязанных лиц

в случае изменения законодательства о налогах и сборах не в пользу указанных лиц сохраняется определенный налоговый режим. Важным условием применения режима перехода нало-

¹ См.: Федеральный закон от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ (ред. от 25 июля 2002 г.) «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» // СЗ РФ. 1995. № 48. Ст. 4553; 2002. № 30. Ст. 3033.

Глава 8. Налоговые правоотношения

219

гового закона является необходимость его предусмотрения в законодательном акте.

Однако правило перехода налогового закона оценивается неоднозначно. Например, его рассматривают не как специальный налоговый режим, а «просто» как достаточно масштабную налоговую льготу¹.

С принятием НК РФ в правовом режиме налоговых отношений произошли существенные изменения, вызывающие спорные ситуации в практике налогообложения. Так, Конституционный Суд РФ указал, что впервые сформулированное требование п. 1 ст. 17 НК РФ об установлении всех существенных элементов налогообложения являлось обязательным для всех налогов, которые были установлены и введены в действие после 1 января 1999 г.

Прежние акты законодательства о налогах и сборах, принятые в соответствии с Законом РФ об основах налоговой системы, и следовательно, все налоги, установленные ст. 21 Закона, подлежали взиманию в обычном порядке вплоть до введения в действие части второй НК РФ, т. е. до 1 января 2001 г.² Таким образом, законодатель обеспечил постепенный переход от одной налоговой системы к другой. Наличие переходного периода связано с необходимостью как адаптации налогоплательщиков к новым условиям налогообложения, так и подготовки организационных, материальных и иных условий для взимания налогов³.

¹ См.: Буров В. С. Научно-практический постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. М., 2000. С. 118.

² См.: Определение Конституционного Суда РФ от 4 октября 2001 г. № 183-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества Авиакомпания «Челябинское авиапредприятие» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом «ч» пункта 1 статьи 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Официально не опубликовано. Содержится в справочной правовой системе «Консультант-Плюс».

³ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 6 декабря 2001 г. № 258-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Василенко Александра Васильевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 3 и пунктом 2 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество физических лиц» // ВКС РФ. 2002. № 3.

220

Раздел II. Механизм правового регулирования

В соответствии со ст. 33 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»¹ и письмом Пенсионного фонда РФ от 11 марта 2002 г. «О направлении методических рекомендаций о порядке начисления и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование»² для страхователей, выступающих в качестве работодателей для лиц 1967 г. рождения и моложе, в 2002—2005 гг. применяются особые ставки платежей, т. е. тариф переходного периода, а с 2006 г. и дальше — тариф, установленный для иных групп страхователей, т. е. общий.

Статья 9 Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» устанавливает, что в случае если вступают в силу новые федеральные нормативные правовые акты Российской Федерации, изменяющие размеры федеральных налогов, либо вносятся изменения и дополнения, которые приводят к увеличению совокупной налоговой нагрузки или устанавливают режим запретов и ограничений в отношении иностранных инвестиций в Российской Федерации по сравнению с совокупной налоговой нагрузкой и режимом, действовавшими на день начала финансирования инвестиционного проекта, то такие новые федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, а также изменения и дополнения не применяются в течение определенных сроков. То есть если после начала реализации инвестиционного проекта происходит изменение в налоговом законодательстве, то объекты[^] подпадающие под новые правила налогообложения, могут в соответствии с этими правилами быть выведены из-под действия новой налоговой нормы.

Неотъемлемым элементом каждого специального налогового режима выступает непосредственный носитель конкретного специального налогово-правового режима. Носителем режима может выступать определенная территория, например свободные экономические зоны, а также закрытые административно-территориальные образования. Носителями налогово-правового режима могут быть отдельные категории налогоплательщиков, например субъекты малого предпринимательства при упрощенной системе налогообложения, налогопла-

¹ СЗ РФ. 2001. № 51. Ст. 4832; 2002. № 30. Ст. 3021.

² Бюллетень Минтруда России. 2002. № 4.

Глава 9. Общая характеристика субъектов налогового права 221

тельщики, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Носителей специальных налогово-правовых режимов отличает обладание необходимым статусом, с которым связывается право применять особую систему налогообложения. В связи с этим НК РФ и федеральные законы должны определять четкие критерии, позволяющие относить определенную категорию налогоплательщиков или территорий к носителям режима. Например, для применения упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства необходимо определить круг налогоплательщиков, имеющих статус «субъект малого предпринимательства». Данное понятие раскрывают федеральные законы «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»¹ и «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»².

Однако нормативные правовые акты не всегда четко определяют статус носителей специальных налоговых режимов. Так, в российском законодательстве не имеет четкой юридической трактовки понятие «свободная экономическая зона», поскольку отсутствует единый закон, определяющий ее статус. Наряду с термином «свободная экономическая зона» употребляются термины «зона экономического благоприятствования», «особая экономическая зона». Вследствие этого и правовые аспекты специального налогово-правового режима свободных экономических зон нуждаются в серьезной доработке.

Глава 9

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВОГО ПРАВА

§ 1. Понятие и классификация субъектов налогового права

Общественные отношения, преимущественно образующие предмет налогового права, складываются относительно перехода права собственности на денежные средства.

Большинство

¹ СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 15; 2002. № 1. Ст. 4.

² Российская газета. 1995. 20 июня; 2002. 26 марта.

222

Раздел II. Механизм правового регулирования

названных отношений направлены на достижение баланса частных и публичных интересов, поэтому и понятие субъекта налогового права — носителя интереса является ключевым.

Точное определение субъекта налогового права имеет и практическое значение, поскольку позволяет выявить круг лиц, вступающих в налоговые отношения и действия которых влекут юридически значимые последствия. Наличие критериев, позволяющих относить какое-либо физическое или юридическое лицо к субъектам налогового права, дает возможность установить, какие лица и их действия подпадают под юрисдикцию законодательства о налогах и сборах. Только субъекты налогового права могут иметь права и нести обязанности, предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами.

Государство, регулируя с помощью норм права отношения, складывающиеся в сфере налогообложения, определяет круг субъектов налогового права. Законодательство о налогах и сборах не содержит исчерпывающего перечня лиц, вступающих в налоговые отношения, однако *субъектов налогового права возможно классифицировать* последующим основаниям.

1. По способу нормативной определенности:

а) зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений;

б) не зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых

отношений.

2. По характеру фискального интереса:

- а) частные субъекты;
- б) публичные субъекты.

3. По степени имущественной заинтересованности в возникновении налоговых отношений:

- а) имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях;
- б) не имеющие непосредственного собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

Налоговый кодекс РФ фиксирует понятие «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (ст. 9), к числу которых относятся:

- *налогоплательщики* — организации и физические лица;
- *налоговые агенты*;

Глава 9. Общая характеристика субъектов налогового права 223

- *налоговые органы* — Федеральная налоговая служба в ведении Министерства финансов РФ и ее территориальные подразделения в Российской Федерации;
- *таможенные органы* — Федеральная таможенная служба в ведении Министерства экономического развития и торговли РФ и ее территориальные подразделения; ^,
- *сборщики налогов и сборов* — государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов;
- *финансовые органы* — Министерство финансов РФ, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций субъектов РФ;
- *органы государственных внебюджетных фондов*;
- *Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД России*;
- *иные уполномоченные органы* — органы, наделенные компетенцией относительно решения вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных НК РФ.

Правовой статус участников налоговых отношений, перечисленных в ст. 9 НК РФ, регулируется всей совокупностью нормативных правовых актов о налогах и сборах, включая региональное налоговое законодательство и правовые акты органов местного самоуправления. Налоговый кодекс РФ наделяет статусом участников налоговых отношений только две категории субъектов — во-первых, налогоплательщиков и плательщиков сборов (*частные субъекты*)', во-вторых, государство в лице органов, представляющих и реализующих его имущественные интересы (*публичные субъекты*). Названные виды субъектов представляют разные стороны налоговых правоотношений, имеющих противоположные фискальные интересы. Вместе с тем наличие непосредственного имущественного интереса относительно вступления в налого- вые отношения позволяет объединить частных и публичных субъектов в одну группу — *субъекты, имеющие непосредствен-*

224

Раздел II. Механизм правового регулирования

ный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях. Названная группа субъектов обладает атрибутивным (обязательным) характером, поскольку их наличие является обязательным условием возникновения налоговых правоотношений. Определенный ст. 9 НК РФ круг участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не охватывает всех потенциальных и реальных субъектов налогового права. Фактически налоговые отношения затрагивают большее количество субъектов, поскольку установление, введение и взимание налогов в доход государства (муниципального образования), осуществление налогового контроля и привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения требуют также привлечения иных физических и юридических лиц, органов власти и местного самоуправления, которые прямо не обозначены в качестве участников налоговых отношений, но наделены налоговым законодательством соответствующими правами и обязанностями и в определенных случаях несут налоговую от-

ветственность.

К числу подобных субъектов относятся эксперты, свидетели, специалисты, понятые и переводчики, принимающие участие в процессе налоговой проверки (ст. 90, 95—98 НК РФ). Налоговые отношения, складывающиеся по поводу учета налогоплательщиков, требуют присутствия регистрационных органов, выполняющих определенные функции (ст. 85, 86 НК РФ). Отношения, возникающие относительно расчетных операций по перечислению налогов и сборов, реализуются посредством участия банков (ст. 60 НК РФ). Налогоплательщик имеет право вступать в налоговые отношения через законного или уполномоченного представителя (ст. 27, 29 НК РФ). Правовой статус названных субъектов имеет две особенности: во-первых, факультативный (вспомогательный) характер, поскольку помогает реализовывать налогоплательщикам или государству фискальные права или выполнять обязанности; во-вторых, отсутствие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях. Следовательно, к субъектам налогового права относятся физические лица и организации, прямо не обозначенные в ст. 9 НК РФ, но являющиеся таковыми в силу наличия прав и обязанностей в налоговых отношениях. Данную группу составляют

Глава 9. Общая характеристика субъектов налогового права 225

субъекты, не имеющие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

Субъекты налогового права имеют определенные права и несут обязанности, выполнение и соблюдение которых гарантируют нормальное функционирование отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками 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.

Необходимо различать понятия «субъект налогового права» и «субъект (участник) налогового правоотношения». *Субъектом налогового права* является лицо, наделенное правосубъектностью, т. е. признаваемой налоговым законодательством способностью быть участником конкретных налоговых правоотношений. Понятие «налоговая правосубъектность» включает в себя понятия «налоговая правоспособность» и «налоговая дееспособность». Налоговая правоспособность — это способность иметь налоговые права и обязанности, предусмотренные в законе. Налоговая дееспособность — это способность субъекта самостоятельно либо через представителей приобретать, осуществлять, изменять и прекращать налоговые права и обязанности, а также отвечать за их неисполнение и неправомерную реализацию.

Налоговая правосубъектность, таким образом, выступает своеобразным правовым средством включения субъектов налоговых-отношений в сферу правового регулирования законодательства о налогах и сборах.

Субъектом налогового правоотношения является индивидуально-определенный реальный участник конкретного правоотношения.

Вступая в конкретные налоговые правоотношения, субъект налогового права приобретает новые свойства, становясь субъектом (участником) финансового правоотношения, но не теряет при этом качеств, которыми он обладал до вступления в них. Следовательно, понятие «субъект налогового права» по своему объему больше, чем понятие «субъект (участник) налогового правоотношения». Статус субъекта (участника) налогового пра-

226

Раздел II. Механизм правового регулирования

воотношения содержит в себе определенную правовую характеристику, состояние относительно права.

Переход (трансформация) субъекта права в субъект правоотношения связан с процессом превращения возможности в действительность, показывает диалектическую природу названных понятий и отражает материальные и процессуальные аспекты установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Субъект налогового права становится участником налогового правоотношения посредством воплощения предписаний налогово-правовых норм в жизнь, т. е. путем правореализации.

Правореализация — это практическое претворение налогово-правовых норм в правомерных действиях (бездействии) участников налоговых правоотношений. Участники конкретных налоговых правоотношений действуют в строгом соответствии с законодательством о налогах и сборах, выполняют его требования и в конечном счете создают рамки (границы) поведения, которые, по мнению государства, наилучшим образом будут отвечать целям и задачам налогообложения.

Реализация норм налогового права в правомерном поведении участников налоговых правоотношений осуществляется в четырех формах: соблюдении, использовании, исполнении и правоприменении.

Соблюдение — форма реализации налогово-правовых норм, при которой субъекты налогового права воздерживаются от запрещенных налоговым правом действий. Например, не препятствуют сотрудникам налоговых органов при осуществлении ими своих профессиональных обязанностей.

Использование — осуществление субъектами налогового права предоставленных им субъективных прав в виде дозволения или правомочий. Дозволения субъект реализует по своему желанию и собственными действиями. Так, органы местного самоуправления наделены правом вводить местные налоги и сборы.

Исполнение представляет собой совершение действий в пользу управомоченного лица.

Специфика данной формы реализации налогового права состоит в том, что субъект совершает действия, прямо предусмотренные нормой законодательства о налогах и сборах либо

вытекающие из публичного договора, заключенного этим участником с другим субъектом. Например, уплата законно установленных налогов и сборов представляет собой исполнение обязанности, предусмотренной ст. 57 Конституции РФ.

. **-. <

Правоприменение осуществляется компетентными органами государства или местного самоуправления и выражается в виде специального решения, устанавливающего на основе налогово-правовых норм права и обязанности участников конкретных правоотношений. Необходимость такой формы реализации налогового права обусловлена тем, что государство и органы местного самоуправления не остаются безучастными к процессам установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а играют ведущую роль в определении круга и статуса субъектов налогового права.

§ 2. Налоговая юрисдикция и налоговое резидентство

•^{ьц},

Налоговое законодательство распространяет сферу своего применения не на граждан, а на резидентов данной страны (т. е. лиц, постоянно пребывающих или проживающих в данной стране). Поэтому любые внутренние налоговые нормы имеют уже международный характер, поскольку охватывают и граждан, и организации других стран, которые находятся на территории данной страны или осуществляют там определенные виды деятельности.

Особенно это характерно для стран Западной Европы, на территории которых временно или постоянно проживают миллионы граждан других стран. Некоторые категории этих граждан, будучи резидентами страны своего местопребывания, полностью подпадают под действие общего налогового законодательства этой страны. Налоговый статус других категорий регулируется международными налоговыми соглашениями. Развитые страны практически полностью охвачены сетью двусторонних налоговых соглашений, и, учитывая свободу миграции населения, товаров и капитала в от-

228

Раздел II. Механизм правового регулирования

ношении между ними, роль налоговых соглашений в общем объеме их налогового законодательства очень велика.

Для попадания под юрисдикцию налогового законодательства определенной страны при определении корпорационного налога для юридического лица необходимы два условия. Первое — осуществление коммерческой деятельности в данной стране (т. е. деятельности,

ориентированной на получение прибыли), и второе — наличие юридического лица. Кроме условий ориентации на извлечение прибыли и наличия юридического лица при обложении корпорационным налогом, важное значение имеет определение «привязки» налогоплательщика к национальной налоговой компетенции того или иного государства. Этот вопрос решается, как правило, на основе использования двух критериев: резидентства и территориальности.

Критерий резидентства предусматривает, что все резиденты данной страны подлежат в ней налогообложению в отношении абсолютно всех своих доходов, извлекаемых как на территории этой страны, так и за ее пределами (так называемая неограниченная налоговая ответственность), а нерезиденты — только в отношении доходов, получаемых из источников в этой стране (ограниченная налоговая ответственность).

Критерий территориальности, напротив, устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежат доходы, извлекаемые только на ее территории; соответственно, любые доходы, получаемые или извлекаемые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране. Первый критерий принимает во внимание исключительно характер пребывания (проживания) налогоплательщика на национальной территории, второй основывается на национальной принадлежности источника дохода.

Любой из этих двух критериев при условии его однообразного применения исключал бы всякую возможность международного двойного обложения, т. е. обложения одного и того же объекта (дохода, имущества, сделки и т. д.) в один и тот же период времени аналогичными видами налогов в двух или более странах. Однако вопрос о том, достигается ли устранение двойного обложения путем применения первого или второго критерия, вовсе не безразличен с точки зрения национальных инте-

Глава 10: Правовой статус участников

229

ресов каждой отдельной страны. Так, для стран, граждане и компании которых получают значительные суммы доходов от их зарубежной деятельности и от капиталов, помещенных за рубежом, несомненно, желательнее разграничение налоговых юрисдикции в международном масштабе на основе критерия резидентства, а для стран, в экономике которых значительное место занимают иностранные капиталы, особый интерес приобретает использование критерия территориальности. Поэтому развитые страны предпочитают основывать свои налоговые отношения с другими странами на основе критерия резидентства, а развивающиеся страны защищают свое право обложения иностранных компаний и частных лиц на основе критерия территориальности.

До настоящего времени между странами существуют весьма значительные различия в правилах определения резидентства в отношении некоторых компаний. На практике эти разногласия устраняются благодаря существующим между странами двусторонним соглашениям, в соответствии с которыми решающим и окончательным критерием обычно является место расположения «центра фактического руководства».

"Глава 10

ПРАВОВОЙ СТАТУС НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ, НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ И НАЛОГОВЫХ ПРЕДСТАВИТЕЛЕЙ

§ 1. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками. Понятие «налогоплательщик» относится к числу специфических терминов законодательства о налогах и сборах и используется исключительно в значениях, определяемых соответствующими статьями ПК РФ. Придание ст. 11 НК РФ понятию «налогоплательщик» статуса «специфического» означает, что данная категория присуща в первую очередь налоговому праву. Иными отраслями права или законодательства понятие «налогоплательщик» может ис-

230

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 10. Правовой статус участников

231

пользоваться только в том значении, которое ему придается НКРФ.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых НК РФ возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги или сборы.

Одним из основных критериев отнесения физического лица или организации к числу субъектов налогового права является потенциально возможная обязанность уплачивать причитающиеся налоги. Физические лица и организации приобретают налогово-правовой статус по причине предполагаемой возможности вступления в налоговые правоотношения с государством (муниципальным образованием) относительно уплаты установленных налогов или сборов. Налогоплательщиков в качестве субъектов налогового права характеризует потенциальная возможность быть участником определенного правоотношения по поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности.

Реальная обязанность налогоплательщика уплачивать какой-либо налог возлагается на физическое лицо либо организацию с момента возникновения обстоятельств, установленных законодательством о налогах и сборах и.д.редусматривающих уплату данного налога. Возникновение обстоятельств, влекущих уплату суммы налога или сбора, служит юридическим фактом, на основании которого субъект налогового права приобретает статус участника налоговых правоотношений. Конкретный перечень субъектов, обязанных производить платежи в доход государства, устанавливается частью второй НК РФ или иным федеральным законодательством отдельно по каждому налогу или сбору.

Налогоплательщики в качестве субъектов налогового права подразделяются на две группы: 1) организации; 2) физические лица.

В налоговом праве понятие организации соотносится с понятием юридического лица, применяемым гражданским законодательством. В целях реализации предписаний НК РФ организации подразделяются на два вида: 1) российские организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ; 2) иностранные организации — иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации. -*-

К числу налогоплательщиков-организаций относятся филиалы и иные обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории Российской Федерации, при условии, что налоговым законодательством на них возложена обязанность уплачивать конкретные налоги.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций самостоятельными налогоплательщиками не являются, поскольку на основании ст. 19 НК РФ они только исполняют налоговые обязанности головных организаций в месте своего нахождения.

Налогоплательщиками — физическими лицами могут быть граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства. На правовой статус налогоплательщика не влияет возраст налогоплательщика, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения» объекта налогообложения.

Среди налогоплательщиков — физических лиц выделяются особые категории субъектов — индивидуальные предприниматели и налоговые резиденты Российской Федерации.

Индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К числу индивидуальных предпринимателей НК РФ также относит частных нотариусов, частных охранников и частных детективов. Индивидуальные предприниматели приобретают правовой статус налогоплательщика независимо от наличия гражданско-правового статуса предпринимателя. Так, п. 2 ст. 11 РФ указывает, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении налоговых обя-

занностей не вправе ссылаться на то, что не являются индивидуальными предпринимателями. Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически

находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Основой правового статуса налогоплательщика является налоговая правосубъектность, т. е. предусмотренная нормами права возможность или способность быть субъектом налогового права. Налоговая правосубъектность состоит из *правоспособности* и *дееспособности*.

Налоговая правоспособность — это предусмотренная нормами налогового права возможность иметь права и нести обязанности по поводу объектов налоговых правоотношений. Она представляет собой юридическую характеристику лица и предоставляет ему возможность быть участником налоговых правоотношений. Содержанием налоговой правоспособности является совокупность установленных действующим законодательством прав и обязанностей.

Налоговая дееспособность — это предусмотренная нормами налогового права способность лица своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права и выполнять возложенные обязанности.

Налоговая правоспособность и дееспособность взаимосвязаны и дополняют друг друга.

Налоговая правоспособность образуется с момента возникновения (рождения ребенка, вступления в наследство и т. д.), дееспособность — по достижении определенного условия (регистрация в качестве предпринимателя, достижение определенного возраста и т. д.). В налоговых правоотношениях возникновение правоспособности и дееспособности часто совпадают. Так, одновременно с регистрацией устава юридического лица возникают обязанности по постановке его на учет в налоговые органы и по предоставлению отчетности о деятельности, а в случае уклонения от исполнения возложенных обязанностей применяются меры государственного принуждения.

Налогоплательщик — это особый (специальный) правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы.

Обязательными

Глава 10. Правовой статус участников

233

элементами правового статуса налогоплательщика выступают общие, одинаковые для физических лиц и организаций права и обязанности, зафиксированные нормами налогового права, а также ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Перечень прав и обязанностей российских налогоплательщиков и плательщиков сборов содержится в ст. 21—25 НК РФ, что отражает позицию физического лица или организации относительно государства. Практическая реализация правового статуса налогоплательщика происходит в процессе вступления организации или физического лица в различные правоотношения.

Среди *прав налогоплательщиков*, установленных НК РФ, особо следует отметить право получать от налоговых органов письменные разъяснения и пояснения по вопросам применения налогового законодательства, а также нормативные документы о налогах и сборах.

Налогоплательщики также имеют право получать от налоговых органов по месту своего учета бесплатную информацию о действующих обязательных платежах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, правах и обязанностях налоговых органов и их должностных лиц.

В ходе осуществления налоговыми органами камеральных и выездных проверок налогоплательщик имеет существенные полномочия по защите своих прав и законных интересов: представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам налоговых проверок; присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требований об уплате налога.

Одним из существенных прав налогоплательщика является право обжаловать акты налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных лиц. Жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган или в суд. Способ защиты своих нарушенных прав и законных интересов налогоплательщик определяет самостоятельно, причем обращение в один орган не исключает возможности подачи жалобы и в другой. Юридические лица и граждане-предприниматели подают исковое заяв-

Глава 10. Правовой статус участников

ление в арбитражный суд, физические лица (кроме индивидуальных предпринимателей) — в суд общей юрисдикции.

Впервые в российском законодательстве появилось право налогоплательщиков требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ и другим федеральным законам, а также требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налоговой тайны.

Весьма значимым в условиях становления демократических отношений в России является и право налогоплательщиков обращаться с требованиями и получать в установленном порядке возмещение налоговыми органами в полном объеме убытков, причиненных их незаконными решениями, а также незаконными действиями или бездействием должностных лиц этих органов.

В случае наличия оговоренных в законодательстве оснований налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы.

Перечень прав налогоплательщиков, указанных в НК РФ, не является закрытым, т. е. он не «ограничен Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах. Например, налоговым законом субъекта РФ налогоплательщикам могут быть предоставлены другие права. Субъективное налоговое право представляет собой вид и меру возможного поведения субъектов налогового права. Поскольку субъективному праву всегда противостоит субъективная обязанность — требуемые законом вид и мера должного поведения, то и субъекты налогового права несут определенные обязанности.

Перечень обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) установлен ст. 23 НК РФ. Видовое многообразие обязанностей налогоплательщиков предполагает их *классификацию* по различным основаниям.

I. *В зависимости от юридических фактов*, лежащих в основе возникновения обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов), выделяются: а) обязанности, вытекающие из факта

наличия объекта налогообложения; б) обязанности, не зависящие от факта наличия объекта налогообложения. Обязанности первой группы:

— уплачивать законно установленные налоги. Своевременная и в полном объеме уплата законно установленных налогов в бюджет и во внебюджетные фонды — основная обязанность налогоплательщика. Указанная обязанность возникает только с момента вступления в законную силу нормативного акта (или норм права), предусматривающего уплату конкретно-определенного вида налога;

— вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;

— представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать;

— представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

— выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах;

— не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при* исполнении ими своих служебных обязанностей;

— в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы и уплаченные (удержанные) налоги. Организации также обязаны сохранять документы, подтверждающие произведенные расходы.

К числу обязанностей, не зависящих от факта наличия объекта налогообложения, относятся:

— постановка на учет в налоговых органах;

— предоставление налоговому органу необходимой информации и документов.

II. В зависимости от императивности возложения обязанности налогоплательщиков можно подразделить на: а) прямо предусмотренные НК РФ; б) требующие особого указания на отношение к налогоплательщику.

А

236

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 1.0. Правовой статус участников

237

Большинство обязанностей прямо зафиксированы НК РФ, входят в состав общего правового статуса налогоплательщика и не требуют дополнительных механизмов введения в действие. К таковым, в частности, относится обязанность уплачивать законно установленные налоги. Вместе с тем возложение на налогоплательщика некоторых обязанностей возможно только в силу указания на то иным нормативным правовым актом. К числу таких обязанностей относятся: вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, *если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах*¹, представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации, *если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах*; представлять в налоговый орган по месту учета бухгалтерскую отчетность *в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»*.

III. В зависимости от принадлежности к общему или специальному статусу налогоплательщика налоговые обязанности подразделяются на: а) общие для всех категорий налогоплательщиков; б) специальные, возложенные только на определенные субъекты.

К общим относятся обязанности, перечисленные в п. 1 ст. 23 НК РФ. Наличие специальных обязанностей предусмотрено п. 2 ст. 23 НК РФ, согласно которому налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели кроме выполнения общих обязанностей должны сообщать в налоговый орган по месту своего учета следующие сведения:

- об открытии или закрытии счетов в коммерческих банках;
- об участии в российских или иностранных организациях;
- о создании, реорганизации, ликвидации обособленных подразделений, созданных на территории Российской Федерации;
- о принятии решения о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации;
- об изменении своего места нахождения. Установленный ст. 23 НК РФ перечень обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) не является исчерпывающим. Налогоплательщики могут нести и иные обязанности, установленные федеральным законодательством.

Невыполнение или ненадлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных на него обязанностей образует соответствующий состав налогового правонарушения.

¹ eat'j

§ 2. Правовой статус налоговых агентов и сборщиков налогов

Налоговое законодательство по отдельным видам налогов предусматривает обязанность налогоплательщиков самостоятельно рассчитывать сумму налога и перечислять ее в надлежащий адрес, но по некоторым видам налогов такая обязанность отсутствует. Во втором случае обязанности налогоплательщика делегируются налоговым агентам, которые исполняют поручения налоговых органов по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налогов. В соответствии с НК РФ (ст. 24) налоговые агенты — *это лица, на которых в соответствии с действующим законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или внебюджетные фонды причитающихся налогов*.

Как правило, налоговыми¹ агентами являются лица, выплачивающие другим субъектам доходы: работодатели; банки, выплачивающие доходы физическим лицам; российские

организации, осуществляющие выплаты иностранным физическим или юридическим лицам. Институт налоговых агентов обусловлен потребностью государства осуществлять текущий финансовый контроль за деятельностью налогоплательщиков. Однако налоговые органы не имеют возможности оперативно и постоянно контролировать финансово-хозяйственную деятельность плательщиков налогов или сборов, поэтому лица, являющиеся источниками доходов, наделяются обязанностями налоговых агентов.

Налоговые агенты согласно ст. 24 НК РФ имеют следующий ряд обязанностей:

— правильно и своевременно исчислять, удержать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщиками, и перечне-

238

Раздел II. Механизм правового регулирования

лить в бюджеты или внебюджетные фонды соответствующие налоги;

— в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме возникшей недоимки;

— вести учет выплаченных налогоплательщику доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты или внебюджетные фонды налогов, в том числе отдельно по каждому налогоплательщику;

— представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и удержания налогов у налогоплательщиков, а также перечислять удержанные налоги в бюджеты или внебюджетные фонды.

Обязанности налоговых агентов в определенной степени производны от целей и задач налоговых органов, поэтому условно налоговых агентов можно считать представителями налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками. Вместе с тем правами налоговых органов налоговые агенты не обладают и не имеют права не исполнять агентские обязанности. Правовой статус налоговых агентов не дает оснований налогоплательщику оспаривать право агента по законному удержанию налогов, причитающихся конкретному лицу. Правоотношения относительно уплаты или взимания налогов складываются между государством в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, поэтому надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет налоговый орган.

Однако в тех случаях, когда налоговый агент превышает свои полномочия относительно исчисления и удержания налогов или неправильно применяет налоговые льготы, то образуется состав налогового правонарушения, субъектом которого будет являться налоговый агент.

Как правило, налоговые агенты сами являются налогоплательщиками, обязанными уплачивать установленные для них налоги. Например, предприятие удерживает со своих работников налог на доходы физических лиц и одновременно само уплачивает взносы в Пенсионный фонд РФ в качестве налогоплательщика.

Глава 10. Правовой статус участников

239

тельщика. Налоговые агенты имеют одинаковые права с налогоплательщиками.

Следовательно, правовой статус налоговых агентов имеет двойственную природу. С одной стороны, налоговые агенты вступают во взаимоотношения с налогоплательщиками в качестве представителей налоговых органов, не пользуясь при этом государственно-властными полномочиями. С другой стороны, налоговые агенты являются участниками финансово-хозяйственного оборота, что влечет возникновение объектов налогообложения и наделяет их статусом налогоплательщика.

Налоговых агентов следует отличать от сборщиков налогов и сборов.

Сборщиками налогов и сборов являются государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица, осуществляющие в силу прямого указания НК РФ прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов (сборов) и перечисление их в бюджет.

Правовой статус сборщиков налогов и сборов определяется НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

Налоговым кодексом РФ (ст. 9, 25) на сборщиков налогов (сборов) возложены следующие

обязанности:

- осуществлять в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и сборов;
- контролировать уплату налогоплательщиками (плательщиками сборов) причитающихся налогов и сборов.

Основным отличием сборщиков налогов от налоговых агентов является то, что сборщики налогов сами не выплачивают доход налогоплательщику и не обязаны удерживать с него налоги. Как правило, сборщиками налогов выступают: исполнительные органы местного самоуправления относительно взимания земельного налога; органы Федеральной пограничной службы — относительно сбора за пограничное оформление; органы ГИБДД — по сборам за выдачу или замену номерных знаков; суды, органы исполнительной власти и местного самоуправления, нотариусы, органы записи актов гражданского со-

240

Раздел II. Механизм правового регулирования

стояния — в части взимания госпошлины за совершение юридически значимых действий. Общее в правовом статусе сборщиков налогов и налоговых агентов заключается в отсутствии возможности пользоваться правами налоговых органов. Так, сборщики налогов не имеют права взыскивать с налогоплательщика финансовые санкции, применять меры обеспечения исполнения налоговой обязанности, осуществлять производство по делам о налоговых правонарушениях и т. д.

Одновременно и налоговые агенты, и сборщики налогов (сборов) являются подконтрольными субъектами со стороны налоговых органов.

§ 3. Правовой статус налоговых представителей

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через своих представителей.

Российское налоговое право предусматривает две категории представителей:

- 1) *законные* — представители, наделенные соответствующими полномочиями законом или учредительными документами организации;
- 2) *уполномоченные* — представители, наделенные соответствующими полномочиями доверенностями, оформленными по правилам ст. 185 ГК РФ.

Представителями в налоговых отношениях могут быть физические лица и организации независимо от организационно-правовой формы. Существуют организации, специализирующиеся на представительстве в налоговых отношениях.

Состав законных представителей налогоплательщика — физического лица аналогичен перечню представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Относительно несовершеннолетних детей налоговыми представителями выступают их родители, по отношению к опекаемым или подопечным — опекуны или попечители.

Законными представителями организации выступают его органы, поскольку юридическое лицо приобретает права и принимает на себя обязанности через свои органы, действующие

Глава 10. Правовой статус участников
241

на основании закона, иных нормативных правовых актов или учредительных документов. Законным представителем организации может выступать и другое юридическое лицо, отношения с которым оформляются контрактом или договором поручительства. В данной ситуации законным представителем, реально участвующим в налоговых правоотношениях за своего клиента, будет только руководитель организации-представителя. Сотрудники организации-представителя могут действовать лишь на основании доверенности, оформленной в порядке передоверия.

Налоговым кодексом РФ установлено, что действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых отношениях, расцениваются в качестве действий или бездействия самой представляемой организации. Таким образом, в российском налоговом праве действия законного представителя аналогичны действиям представляемого, что влечет и тождество юридических

последствий — будет ли признано деяние правомерным или нет, виновным или невиновным, есть ли основания для применения смягчающих или отягчающих вину обстоятельств и т. д. Участие представителя в налоговых отношениях не исключает возможности самостоятельного осуществления налогоплательщиком (плательщиком сборов) или налоговым агентом своих полномочий. В ряде налоговых отношений представительство неизбежно, даже если представляемое лицо и пожелает само выполнять фискальные права и нести обязанности. Например, несовершеннолетние или недееспособные лица в силу закона обязаны действовать через представителя. Также неизбежно налоговое представительство при подписании руководителем предприятия или главным бухгалтером поручений на перечисление налогов, налоговых деклараций и т. д.

Уполномоченным представителем налогоплательщика может быть физическое или юридическое лицо, наделенное налогоплательщиком правом представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами и иными субъектами налогового права. Поскольку уполномоченное представительство возможно только по волеизъявлению налогоплательщика, то такие отношения оформляются доверенностью. При этом уполномо-

^ 10264Крохина

242

Раздел II. Механизм правового регулирования

ченный представитель организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой по правилам гражданского законодательства. Уполномоченный представитель физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально заверенной доверенности.

Таким образом, отношения между налогоплательщиком и иным субъектом по поводу уполномоченного налогового представительства носят гражданско-правовой характер.

Налоговый кодекс РФ «учреждает» институт уполномоченного представительства, предоставляя налогоплательщику право самому решать необходимость участия в налоговых отношениях через другое лицо. Детальное регулирование отношений между доверителем и представителем осуществляется в рамках гражданского права. Однако дальнейшие действия уполномоченного налогового представителя, его взаимоотношения с налоговыми органами и иными субъектами относительно вопросов налогообложения регулируются исключительно нормами налогового законодательства.

Налоговым кодексом РФ установлено правило, согласно которому не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, судьи, следователи и прокуроры. В отличие от статуса законного представителя действия либо бездействие уполномоченного представителя не признаются без подтверждения действиями (бездействием) самого налогоплательщика. Существует два условия, при наличии одного из которых поступки уполномоченного представителя будут расцениваться в качестве действий (бездействия) самого налогоплательщика:

- 1) действия совершены на основании и в пределах доверенности, выданной налогоплательщиком;
- 2) в случае совершения уполномоченным представителем каких-либо деяний в пользу налогоплательщика без доверенности либо с превышением оговоренных в доверенности полномочий, но при последующем одобрении этих действий (бездействия) самим налогоплательщиком.

Глава 10. Правовой статус участников

243

Следовательно, неблагоприятные деяния уполномоченного представителя впоследствии могут быть нейтрализованы представляемым субъектом. Вместе с тем поручение участвовать в налоговых отношениях от своего имени другому лицу не снимает с налогоплательщика налоговых обязанностей, а также личной ответственности за противоправные деяния. ^.^

Представительство в налоговых отношениях следует отличать от понятия «постоянное представительство», используемого налоговым законодательством для определения правового статуса иностранных организаций — налогоплательщиков.

На основании анализа норм гл. 25 НК РФ можно сделать вывод, что постоянное представительство представляет филиал, представительство, отделение, бюро, контору, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации. При этом предпринимательская деятельность должна быть связана: с использованием недр и (или) использованием других природных ресурсов; с проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов; с продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов; с осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера, прямо оговоренной НК РФ. Следовательно, в отличие от представительства в налоговых отношениях постоянное представительство используется в качестве критерия степени присутствия иностранной организации на территории Российской Федерации и предназначено исключительно для определения налогово-правового статуса иностранного юридического лица.

§ 4. Банки как субъекты налогового права

В ст. 11 НК РФ под банками (банком) понимаются коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка РФ.

244

Раздел II. Механизм правового регулирования

На основании этого определения следует сделать вывод, что налоговое законодательство не делает различий между понятиями «банк», «кредитная организация», «небанковская кредитная организация».

На самом деле названные понятия различны по своему объему и содержанию. Более того, разъяснение этих различий представляется обязательным в курсе налогового права, так как критерием разграничения этих понятий служит определенное сочетание выполняемых банковских операций, которыми и определяются особенности налогообложения банков.

Кредитная организация. Наиболее общим из рассматриваемых понятий является понятие «кредитная организация». По своему объему оно исчерпывающим образом включает в себя пересекающиеся понятия «банк» и «небанковская кредитная организация». Иными словами, для того чтобы определить, сколько в России кредитных организаций, следует к числу банков прибавить число небанковских кредитных организаций.

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» кредитная организация — юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка РФ имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные названным Федеральным законом. Кредитная организация образуется на основе любой формы собственности как хозяйственное общество.

Указание в данном определении на возможность образования кредитной организации только в форме хозяйственного общества означает, что для кредитной организации допустима лишь одна из трех перечисленных ниже организационно-правовых форм:

— *акционерное общество*, т. е. общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций. При этом акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам акционерного

Глава 10. Правовой статус участников

245

общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций (ст. 96 ГК РФ);

— *общество с ограниченной ответственностью*, которое является одной из форм объединения капиталов, не требующего личного участия своих членов в делах общества.

Отличительной особенностью данной организационно-правовой формы является деление ее уставного капитала на доли участников при отсутствии у них ответственности по долгам общества. Имущество общества, включая уставный капитал, принадлежит на праве

собственности ему самому и не образует объекта долевой собственности его членов. В связи с тем что вклады участников общества становятся его собственностью, они не отвечают по долгам общества в пределах внесенных ими вкладов, а несут только риск утраты вкладов (убытков) в пределах внесенных ими вкладов (п. 1 ст. 87 ГК РФ);

— *общество с дополнительной ответственностью*, которое является одним из видов общества с ограниченной ответственностью, в связи с чем на него распространяются почти все положения об обществах с ограниченной ответственностью (п. 3 ст. 95 ГК РФ), кроме одного исключения: участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества (п. 1 ст. 95 ГК РФ). Причем при банкротстве одного из участников общества его ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок распределения ответственности не предусмотрен учредительными документами общества.

Банк. Основную роль в банковской системе страны выполняют коммерческие банки. Впервые в современной российской юридической науке определение понятия «банк» было представлено в Законе РСФСР от 2 декабря 1990 г. «О банках и банковской деятельности в РСФСР», в соответствии со ст. 1 которого банк определялся как коммерческое учреждение, являющееся юридическим лицом, которому в соответствии с названным Законом и на основании лицензии (разрешения), выдаваемой Центральным банком РСФСР, предоставлено право привлекать денежные средства от юридических и физических

246

Раздел II. Механизм правового регулирования

лиц и от своего имени размещать их на условиях возвратности, платности и срочности, а также осуществлять иные банковские операции.

Данное определение с правовой точки зрения было не совсем удачным, так как под учреждением в советском и российском законодательстве традиционно понимались и понимаются организации, создаваемые для осуществления управленческих, социально-культурных и других функций некоммерческого характера и финансируемые собственником полностью или частично¹. Следовательно, юридическая сущность коммерческого банка оставалась во многом неясной. Положение усугублялось и не вполне точными формулировками ст. 5 Закона, где перечислялись банковские операции и сделки. Причем, во-первых, банковские операции не были как-либо отделены от банковских сделок, что не позволяло провести четкое различие между этими понятиями, во-вторых, перечень банковских операций и сделок не являлся исчерпывающим, что затрудняло отграничение банковской деятельности от деятельности, которая банковской не является.

На практике это создавало условия для осуществления банковской деятельности организациям, не имевшим специального разрешения (лицензии) на осуществление банковских операций.

В дополнение к изложенному Закон разрешил отдельные банковские операции выполнять учреждениям, не являющимся банками, определив их как «другие кредитные учреждения». При этом само понятие кредитного учреждения в Законе не раскрывалось.

Указанные недостатки были во многом обусловлены переходной экономической ситуацией, в которой зарождалось банковское законодательство, а также недостаточной теоретической проработанностью рассматриваемого вопроса. По понятным причинам развитие теории банковского права в России остановилось на работах М. М. Агаркова, который в 1927 г. от-
¹ См., например, ст. 120 ГК РФ; п. 3 ст. 18 Основ гражданского законодательства; Советское финансовое право: Учебник. М., 1987. С. 81; Агарков М. М. Основы банковского права: Курс лекций. М., 1994. С. 11-12. Глава 10. Правовой статус участников

247

мечал, что не существует «логически правильно построенного определения, которое в точности соответствовало тому понятию, которое имеют в виду, пользуясь термином «банк»¹. В начале 90-х гг. рыночная экономика в России находилась в зачаточном состоянии. Отказ от централизованно-плановой системы управления, в том числе в финансово-кредитной сфере,

многими воспринимался как отказ от государственного регулирования экономики вообще. Одним из лозунгов того времени было изречение: «В регулируемом рынке столько же рынка, сколько права в революционном правопорядке», что после 70 лет господства в России тоталитарного режима воспринималось как истина в последней инстанции. Все это создавало благоприятные условия для многочисленных злоупотреблений, в особенности в банковской сфере, и привело к известным результатам, когда миллионы людей были обмануты организаторами всевозможных «пирамид».

Таким образом, именно практика применения банковского законодательства в России привела к необходимости выработки научно обоснованной концепции, которая позволила бы преодолеть имеющиеся недостатки. И центральной проблемой стал вопрос о юридическом определении понятия «банк», которое позволило бы уяснить место коммерческого банка среди других субъектов права и выявить специфические особенности его правовой природы. Сформулировать указанное определение пытались многие ученые-юристы. Так, А. А. Жданов в качестве отличительного признака коммерческого банка выделил договорный характер отношений между ним и его клиентами и определил его как кредитное учреждение, осуществляющее на договорных началах кредитно-расчетное и иное банковское обслуживание юридических лиц и граждан путем совершения операций и оказания услуг². Между тем договорный характер взаимоотношений между банком и его клиентами не может быть признан отличительным признаком коммерческого банка, так как в условиях рыночной экономики предприятия и организации всех сфер

¹ Агарков М. М. Указ. соч. С. 9.

² См.: Жданов А. А. Финансовое право Российской Федерации. М 1995. С. 28.

•
248

Раздел II. Механизм правового регулирования предпринимательской деятельности (а в отдельных случаях и органы государственной власти) реализуют товары, выполняют работы и оказывают услуги на договорной основе.

Л. Г. Ефимова предложила рассматривать банк как предприятие, оказывающее специфический вид услуг — банковские услуги. При этом основными признаками банка как предприятия, по ее мнению, являются: наличие имущества на праве собственности либо ином вещном праве, отражение этого имущества на самостоятельном балансе, наличие прав юридического лица и, наконец, осуществление банковской деятельности, которая рассматривается как один из видов хозяйственной деятельности с целью получения прибыли¹. Однако уже во время появления данной концепции все большее распространение в научных кругах стала получать точка зрения на предприятие как на объект, а не как на субъект права. Данная точка зрения получила официальное закрепление в принятой в конце 1994 г. части первой ГК РФ (ст. 132), в связи с чем изложенная концепция быстро устарела.

К 1995 г. стало очевидно, что кардинальное совершенствование законодательства — настоятельная потребность времени, в связи с чем активизировалась практическая и теоретическая работа над новой редакцией Закона «О банках и банковской деятельности», в которой приняло участие большое количество ученых — юристов, экономистов и практических банковских работников.

В ходе острейших дискуссий было предложено рассматривать банк как коммерческое юридическое лицо, создающееся в любой организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством РФ, которое на основании лицензии Банка России вправе привлекать вклады (депозиты), выдавать кредиты, осуществлять расчеты, выполнять другие банковские операции, а также совершать иные сделки, не противоречащие закону и целям деятельности, указанным в его уставе².

¹ См.: Ефимова Л. Г. Банковское право: Учебное и практическое пособие. М., 1994. С. 29-31.

² См.: Тосунян Г. А. Банковское дело и банковское законодательство в России: опыт, проблемы, перспективы. М., 1995. С. 238.

Глава 10. Правовой статус участников

249

Такой подход позволил:

во-первых, уяснить место банков в системе субъектов права (коммерческий банк определен

как коммерческая организация, т. е. организация, самостоятельно осуществляющая на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке); во-вторых, выделить специфический признак банка, позволяющий отделить его от других субъектов предпринимательской деятельности, — осуществление банковских операций; в-третьих, подчеркнуть, что банковская деятельность осуществляется им на основании разрешения специально уполномоченного органа государственной власти — Банка России; в-четвертых, указать, что отличительным признаком коммерческого банка является не просто осуществление банковских операций, а то, что он в совокупности осуществляет такие банковские операции, как привлечение вкладов (депозитов), выдача кредитов и осуществление расчетов.

Предлагаемый подход получил воплощение во вступившей в силу в феврале 1996 г. редакции Федерального закона «О банках и банковской деятельности».

Согласно этой редакции банк — *кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.*

Небанковская кредитная организация. В соответствии со ст. 1 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» небанковской кредитной организацией является кредитная организация, имеющая право осуществлять отдельные банковские операции, предусмотренные названным Федеральным законом. Допустимые сочетания банковских операций для небанковских кредитных организаций устанавливаются Банком России.

Небанковские кредитные организации выполняют довольно широкий набор функций по обеспечению кредитно-фи-

250

Раздел II. Механизм правового регулирования

нансового сегмента общественного производства и воспроизводства.

Существование небанковских кредитных организаций помимо и наряду с банками обусловлено тем, что в силу объективных причин кредитные организации вынуждены распределять «финансово-кредитные обязанности» между собой.

К числу названных объективных причин относятся:

во-первых, довольно широкий перечень банковских операций и иных сделок, которые кредитная организация вправе осуществлять помимо банковских операций, побуждает кредитные организации специализироваться на оказании каких-либо отдельных банковских услуг или какого-то перечня таких услуг, но всегда такой перечень будет закрытым, так как довольно проблематично для одной (пусть и крупной) организации осуществлять все банковские и иные финансовые операции, разрешенные для кредитных организаций; во-вторых, неизбежно ограниченные возможности (организационные, материальные, кадровые и др.) любой кредитной организации, которые не позволяют им расширяться и укрупняться бесконечно, что дополняется закрепленными в Конституции РФ принципами поддержки конкуренции (ч. 1 ст. 8) и запрещения экономической деятельности, направленной на монополизацию и недобросовестную конкуренцию (ч. 2 ст. 34).

Таким образом, если банки — это основной, главный финансовый институт, изначально ориентированный на комплексное осуществление банковской деятельности, в силу чего объективно стремящийся к универсализации, то небанковские кредитные организации вторичны, производны по отношению к ним. Последние по определению являются организациями, специализирующимися на проведении лишь отдельных банковских операций, в связи с чем имеют свое объективно обусловленное место в кредитно-финансовой системе страны.

Спорным является вопрос о причислении тех или иных организаций к числу небанковских кредитных организаций. Так, ряд авторов к числу небанковских кредитных организаций относит страховые компании, ломбарды, инвестиционные фон-

Глава 10. Правовой статус участников

251

ды, благотворительные фонды, брокерские и дилерские фирмы, лизинговые фирмы, факторинговые фирмы и т. д.¹

Это связано с тем, что Закон РСФСР «О банках и банковской деятельности в РСФСР» в старой редакции не делал различия между банковскими операциями и сделками, в связи с чем невозможно было провести четкого различия между этими понятиями, что в конечном счете создало возможности для появления различного рода организаций, название которых имело мало общего с их реальной деятельностью.

Мы полагаем, что в этих условиях целесообразно применить способ, использованный М. М. Агарковым при определении отраслевой принадлежности частных гарантийных товариществ, когда он указывает, что «сомнительным может-быть вопрос об отнесении к числу кредитных учреждений частных гарантийных товариществ (постановление ВЦИК и СНК РСФСР от 19 марта 1928 г. // СУ РСФСР. 1928. № 36. Ст. 264). Статья 1 указанного постановления устанавливает, что «частные гарантийные товарищества с ограниченной ответственностью имеют своей целью обеспечение обязательств своих членов, возникающих из их торговой деятельности, путем выдачи означенными товариществами гарантий по обязательствам своих членов перед третьими лицами». Таким образом, основной операцией этих товариществ является так наз. гарантийная операция, которой занимаются и многие кредитные учреждения. Но этого недостаточно для причисления гарантийных товариществ к числу последних. Никакие другие операции, свойственные кредитным учреждениям, не могут ими совершаться. Подтверждением тому, что гарантийные товарищества не являются кредитными учреждениями, является то, что они подлежат контролю не Народного комиссариата финансов РСФСР, а Народного комиссариата торговли РСФСР»².

При обобщении изложенного мы увидим, что, определяя отраслевую принадлежность той или иной организации, М. М. Агарков использует два подхода.

¹ См.: Банковская система России. Настольная книга банкира. М., 1995. Книга 1. С. 68; Ефимова Л. Г. Указ. соч. С. 44—48.

² Агарков М. М. Указ. соч. С. 10—11.

252

Раздел II. Механизм правового регулирования

Во-первых, необходимо определить содержание деятельности соответствующей организации, т. е. выяснить, являются ли проводимые данным субъектом операции *банковскими*.

Во-вторых, если проводимые операции являются банковскими, то подлежит выяснению вопрос о том, составляют ли данные банковские операции *основное содержание деятельности* данной субъекта либо эти операции носят разовый характер.

Указанные положения составляют содержательный подход или, говоря иначе, выяснение вопроса по существу.

Однако для причисления того или иного субъекта предпринимательской деятельности к числу небанковских кредитных организаций этого недостаточно. Необходимо еще и формальное основание или формальный подход, заключающийся в следующем.

Во-первых, для того чтобы причислить ту или иную организацию к числу небанковских кредитных организаций, необходимо и достаточно, чтобы свою предпринимательскую деятельность, заключающуюся в систематическом проведении банковских операций, она осуществляла на *основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации (Банка России)*. Прямое указание на данное основание содержится в определении кредитной организации, изложенном в ст. 1 Федерального закона «О банках и банковской деятельности».

Во-вторых, указание в названном Законе на то, что кредитная организация образуется на основе любой формы собственности как хозяйственное общество, свидетельствует о необходимости государственной регистрации соответствующей организации в качестве юридического лица.

Иными словами, для причисления субъекта предпринимательской деятельности к кредитным организациям вообще и небанковским кредитным организациям в частности необходимо, чтобы данный субъект прошел *государственную регистрацию* в Банке России.

Исходя из изложенного, современная российская банковская практика знает только три вида небанковских кредитных организаций:

- 1) расчетные НКО;
- 2) организации инкассации;

3) небанковские кредитные организации, осуществляющие депозитно-кредитные операции (НДКО).

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля 253

Глава 11 ПРАВОВОЙ СТАТУС ОРГАНОВ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

§ 1. Налоговые органы Российской Федерации

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую систему контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, а также контроля за соблюдением валютного законодательства, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов.

Согласно п. 1 ст. 30 НК РФ к налоговым органам относится Федеральная налоговая служба, находящаяся в ведении Министерства финансов РФ. Названная служба преобразована из Министерства РФ по налогам и сборам на основании Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»¹. В свою очередь, Министерство по налогам и сборам РФ было преобразовано из ранее действовавшей Государственной налоговой службы РФ, являлось ее правопреемником в части возложенных задач, функций, прав и обязанностей в области налогообложения². Постановлением Правительства РФ от 27 февраля 1999 г. «Вопросы Министерства Российской Федерации по налогам и сборам» названная структура была определена в качестве федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственный контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и других обязательных платежей³.

Кроме осуществления контрольных полномочий в сфере налогообложения Федеральная налоговая служба несет ответственность за выработку и реализацию налоговой политики государства-

¹ Российская газета. 2004. 17 марта.

² См.: Указ Президента РФ от 23 декабря 1998 г. № 1635 «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // СЗ РФ. 1998. № 52. Ст. 6393.

³ СЗ РФ. 1999. № 11. Ст. 1299.

254

Раздел П. Механизм правового регулирования

ва с целью обеспечения своевременного и полного поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды налогов и других обязательных платежей, а также обеспечивает государственное регулирование, межотраслевую координацию и контроль в области производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции.

Правовая основа деятельности налоговых органов состоит из федеральных нормативных правовых актов, нормативных правовых актов субъектов РФ и органов местного самоуправления, принятых в пределах их компетенции. Основополагающие вопросы правового статуса налоговых органов установлены НК РФ, Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации», Законом РФ «О валютном регулировании и валютном контроле», Федеральным законом «Об административной ответственности юридических лиц (организаций) и индивидуальных предпринимателей за правонарушения в области оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции», положением о Министерстве по налогам и сборам Российской Федерации, утвержденным постановлением Правительства РФ от 16 октября 2000 г.¹, а также иными нормативными правовыми актами.

В случае возникновения коллизий в правовом регулировании статуса налоговых органов приоритет имеют нормы НК РФ.

Согласно положениям Конституции РФ (ст. 72, 76) и НК РФ (ст. 1, 6, 12, 14, 15, 17) субъекты РФ и органы местного самоуправления имеют право принимать нормативные правовые акты, входящие в состав законодательства о налогах и сборах. Элементы правового статуса единой системы налоговых органов, установленные региональными и муниципальными актами, подлежат реализации соответствующими территориальными подразделениями Федеральной налоговой службы, но, согласно ст. 3 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации», только при соблюдении региональными нормо-творцами двух условий.

Во-первых, нормативные правовые акты территориального уровня должны соответствовать Конституции РФ и федераль-

ному законодательству; во-вторых, содержать регулятивные нормы по вопросам налогов и сборов.

Таким образом, региональные и муниципальные нормативные правовые акты подлежат исполнению органами Федеральной налоговой службы исключительно в части предоставления прав и возложения обязанностей в налоговой сфере. Вопросы иных видов контроля, осуществляемого налоговыми органами, регулируются на федеральном уровне. Главными *задачами*, для реализации которых и были образованы налоговые органы, являются осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и иных обязательных платежей; участие в разработке и реализации налоговой политики с целью обеспечения своевременного поступления в соответствующий бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и других обязательных платежей в полном объеме; осуществление валютного контроля.

Однако кроме названных задач в настоящее время Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения осуществляют и ряд иных функций, не имеющих отношения к налоговой или валютной сферам, но возложенные на налоговые органы законами и подзаконными нормативными актами. В частности, к обязанностям налоговых органов отнесено управление дебиторской задолженностью перед бюджетом (фискальными долгами государству), которая реализуется посредством участия в судебных процессах по банкротству. Также в сферу деятельности налоговых органов включен контроль за оборотом этилового спирта.

Статья 2 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» в качестве основополагающих принципов организации налоговых органов устанавливает единство, централизацию и иерархию построения. В настоящее время в Российской Федерации функционирует *четырёхуровневая система налоговых органов*.

Возглавляет систему налоговых органов Федеральная налоговая служба.

Вторым звеном являются межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы, в основу образования которых

256

Раздел II. Механизм правового регулирования

положены принципы территориальности или определенности сферы деятельности. По территориальному принципу образованы межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы по федеральным округам. В зависимости от круга охватываемой деятельности создаются межрегиональные специализированные инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков, по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг, по контролю за алкогольной и табачной продукцией.

Третьим звеном единой системы налоговых органов являются управления Федеральной налоговой службы по субъектам РФ.

Завершают систему налоговых органов территориальные инспекции Федеральной налоговой службы по районам, районам в городах, городах без районного деления, а также межрайонные налоговые инспекции.

В основе построения системы налоговых органов заложен принцип иерархичности, имеющий два аспекта. Во-первых, вышестоящим налоговым органам предоставлено право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции РФ, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. Во-вторых, налогоплательщик имеет право обжаловать в вышестоящие налоговые органы решения нижестоящих налоговых органов.

Финансирование расходов на содержание центрального аппарата Федеральной налоговой службы и его территориальных органов осуществляется за счет средств федерального бюджета, предусматриваемых на государственное управление.

Деятельность налоговых органов осуществляется в границах их *компетенции*, представляющей собой установленную нормативными правовыми актами совокупность полномочий Федеральной налоговой службы и ее территориальных подразделений по

осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, валютных отношениях и иных сферах государственной деятельности, а также полномочий по применению мер ответственности.

Компетенция налоговых органов реализуется непосредственно Федеральной налоговой службой или через ее территориальные структуры.

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля

257

Действующим федеральным законодательством налоговым органам предоставлен широкий объем прав, позволяющих осуществлять возложенные на них обязанности. Так, *Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения вправе:*

- 1) производить в органах государственной власти и органах местного самоуправления, организациях, у граждан Российской Федерации, иностранных лиц и лиц без гражданства проверки денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет; получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну, определяемую в установленном законодательством порядке;
- 2) контролировать соблюдение законодательства гражданами, занимающимися предпринимательской деятельностью;
- 3) получать от предприятий, учреждений, организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения), а также от граждан с их согласия справки, документы и копии с них, касающиеся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимые для правильного налогообложения;
- 4) беспрепятственно осуществлять доступ на территорию или в помещение (кроме жилого) налогоплательщика, используемые для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения. При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии;
- 5) требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых предприятий, учреждений, организаций, а также граждан устранения выявленных нарушений законодательства о налогах, других обязательных платежей в бюджет и законодательства о предпринимательской деятельности, а также контролировать их выполнение;
- 6) приостанавливать операции предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях в случаях непред-

258

Раздел II. Механизм правового регулирования

ставления (или отказа в представлении) налоговым органам и их должностным лицам бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций, других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей в бюджет;

- 7) изымать у предприятий, учреждений и организаций документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении прибыли (дохода) или о сокрытии иных объектов от налогообложения, с одновременным производством осмотра документов, фиксацией их содержания. Основанием для изъятия соответствующих документов является письменное мотивированное постановление должностного лица налогового органа. Кроме первичного изъятия документов у проверяемого налогоплательщика налоговые органы вправе истребовать у иных лиц документы, относящиеся к деятельности подконтрольного субъекта;
- 8) выносить решения о привлечении органов, организаций и граждан к ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- 9) взыскивать недоимки по налогам и взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ;
- 10) возбуждать ходатайства о запрещении в установленном порядке заниматься индивидуальной трудовой деятельностью, об аннулировании или о приостановлении выданных физическим или юридическим лицам лицензий на право заниматься определенными видами деятельности;
- 11) создавать на период погашения задолженности по налогам налоговые посты в организациях, имеющих трехмесячную и более задолженность в целях обеспечения контроля за ее погашением;

- 12) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;
- 13) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов, переводчиков и понятых;
- 14) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;
- 15) в случаях, когда для выяснения обстоятельств по делу требуются специальные познания, назначать экспертизу;

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля

259

- 16) требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов сумм налогов и пеней; "*/"
- 17) осуществлять в пределах своей компетенции права органов валютного контроля в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле;
- 18) взаимодействовать с органами валютного контроля при осуществлении валютного контроля;
- 19) запрещать или приостанавливать реализацию этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции, не соответствующих требованиям стандартов и нормативов по качеству, безопасности, количеству, упаковке и маркировке;
- 20) проводить осмотр помещений, занимаемых организациями, независимо от подведомственности и формы собственности, производящими и (или) реализующими этиловый спирт, спиртосодержащую и алкогольную продукцию, осуществлять контроль за достоверностью ведения учета этих видов продукции, вскрывать и тарировать контрольные спиртоизмеряющие приборы, проводить контрольные сливы, оперативные проверки наличия остатков и инвентаризацию этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции, проверять оформление товарно-транспортных накладных и по результатам проверок составлять акты;
- 21) получать от руководителей и должностных лиц организаций, независимо от подведомственности и формы собственности, производящих и (или) реализующих этиловый спирт, спиртосодержащую и алкогольную продукцию, необходимые документы и пояснения по вопросам, связанным с проверкой;
- 22) запрашивать в установленном порядке у федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ и организаций необходимую информацию;
- 23) создавать, реорганизовывать и ликвидировать в установленном порядке территориальные органы Федеральной налоговой службы;

260

Раздел II. Механизм правового регулирования

- 24) проводить обследования и проверки работы своих территориальных органов на всех уровнях, принимать меры к устранению недостатков и нарушений, а также заслушивать в случае необходимости отчеты руководителей территориальных органов о состоянии контрольной работы, оказывать методическую и практическую помощь в ее организации, изучать организацию работы территориальных органов и распространять положительный опыт их работы;
- 25) отменять решения своих территориальных органов или приостанавливать их действие в случае несоответствия этих решений законодательству Российской Федерации, давать обязательные для исполнения указания территориальным органам;
- 26) организовывать проведение научно-исследовательских работ в области налогообложения, взаимодействовать с научно-исследовательскими организациями с целью выработки предложений о проведении налоговой политики;
- 27) осуществлять международное сотрудничество в соответствии с возложенными на Федеральную службу задачами и функциями, изучать опыт деятельности налоговых органов зарубежных стран и разрабатывать предложения по его использованию в деятельности налоговых органов;
- 28) осуществлять в установленном порядке управление переданным ему в оперативное управление государственным имуществом.

Перечень названных прав не является исчерпывающим, поскольку в процессе осуществления

конкретных контрольных мероприятий налоговые органы вступают в различные правоотношения и, следовательно, приобретают новые права либо детализируют имеющиеся. Наделение Федеральной налоговой службы статусом органа валютного контроля обусловило включение в его компетенцию осуществление полномочий в сфере данного вида контроля; в случае неявки без уважительной причины налогоплательщика для рассмотрения материалов налоговой проверки налоговые органы имеют право вынести решение в его отсутствие; в необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к налоговой ответственности, налоговый орган вправе направить в суд ходатайство об обеспечении иска.

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля

261

Федеральной налоговой службе свойственно осуществление функций не только контрольного характера, но и осуществление полномочий, направленных на совершенствование финансовой деятельности государства в целом. В пределах своей компетенции Федеральная налоговая служба подготавливает предложения по совершенствованию налоговой политики* планированию налоговых поступлений, развитию налогового законодательства в Российской Федерации, а также валютного законодательства и законодательства в области производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции; участвует в переговорах о заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и осуществляет реализацию указанных соглашений; разрабатывает совместно с иными уполномоченными органами проекты федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов на соответствующий год.

В целях реализации возложенных на налоговые органы задач по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах налоговые органы в числе прочих полномочий обязаны защищать финансовые интересы государства. Налоговым органам предоставлено право возбуждать процедуру о восстановлении нарушенных прав государства в финансовой сфере посредством искового судопроизводства. Федеральным законодательством предусмотрены различные виды исков, которые налоговые органы вправе предъявлять к налогоплательщикам и другим участникам налоговых правоотношений в суды общей юрисдикции и в арбитражные суды:

— о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

— о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

— о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;

— о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;

262

раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля

263

— о взыскании за^а ^олженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и Штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды) числящейся бо^т ^ее Т^{ex} месяцев за организациями, являющимися в соответст^{ии} ^с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предп^{иятиями}) с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) существ (товариществ, предприятий), когда на счета последних ^ банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, усл^УTM) зависимых (дочерних) обществ (предприятий) а также зз организациями, являющимися в соответствии с граждански^а законодательством Российской Федерации основными (пр^о ^обла^а ^аю^ии, участвующими) обществами (товариществами» предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятия)' когда на их счета в банках поступает выручка за реализу^а ^мые товар^ы (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий). Статьей 31 НК F^ предусмотрена возможность налоговых органов предъявлять ^{иски и в иных}

случаях. В частности, налоговые органы имеют право обратиться в арбитражный суд с иском о привлечении ^{анка} ответственности в случае неисполнения решения ^{налогового} органа о приостановлении операций по счетам на ^{налогоплательщика или} налогового агента (ст 134 НК РФ) ^{представления} банком налоговым органам сведений о финансо^{во} ^{хозяйствен} ной деятельности налогоплательщиков — клиен^{ов} банков.

Способы защитить ^{финансовых} интересов государства посредством искового судопроизводства предусмотрены в Законе РФ от 21 марта 1991 г. «О налоговых органах Российской Федерации», ^{согласно} ^{ст. 7} которого налоговые органы вправе предъявлять иски:

___ признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам;

___ взыскании в ^{доход} соответствующего бюджета неосновательно приобретенного не по сделке, а в результате других незаконных действий ^и.*-

В соответствии с ^{ст. 6} Федерального закона от 26 октября 2002 г «О несостоя^{тельности} (банкротстве)» налоговые органы наряду с должников прокурором и иными уполномоченными

лицами имеют право на обращение в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом в связи с неисполнением обязанности по уплате обязательных платежей.

Право на обращение в суд за защитой финансовых интересов государства посредством предъявления исков возникает у налоговых органов только в случаях, когда федеральным законодательством не предусмотрены иные меры пресечения или предупреждения налоговых правонарушений или не установлен внесудебный порядок разрешения налоговых споров.

Например, в силу императивности нормы о бесспорном взыскании сумм недоимок и пени с юридических лиц (ст. 46 НК РФ) налоговые органы не могут отказаться от ее реализации и восстанавливать нарушенные права государства в порядке искового судопроизводства.

Однако на практике часто возникают ситуации, когда налоговым законодательством предусмотрен внесудебный порядок разрешения налогового спора, но исполнить принятое решение не представляется возможным в виду отсутствия у налогоплательщика объектов, на которые обращается взыскание (банковского счета или денег на нем, ликвидного имущества).

В таком случае у налогового органа возникает право обратиться в арбитражный суд о признании организации банкротом.

В настоящее время Федеральная налоговая служба не наделена функцией правотворчества. На основании Указа Президента РФ «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» функции по принятию нормативных правовых актов в налоговой сфере, а также по ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах переданы Министерству финансов РФ.

Нормативные правовые акты издаются Министерством финансов РФ на основе обобщения практики применения законодательства о налогах и сборах, анализов отчетных и статистических данных, результатов налоговых проверок.

Согласно ст. 4 НК РФ нормативные правовые акты органов исполнительной власти не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Таким образом, правовые акты Министерства финансов РФ о налогах и сборах должны соответствовать федеральному и региональному законодательству ^и предназначены для его детализации, конкретизации или ус-

264

Раздел II. Механизм правового регулирования

тановления механизма реализации налогово-правовых норм. Нормативные правовые акты, изданные в пределах компетенции Министерства финансов РФ и соответствующие законодательству, носят императивный характер по исполнению их налогоплательщиками и иными участниками налоговых правоотношений.

В целях единообразного применения налогово-правовых норм на всей территории Российской Федерации налоговые органы издают методические указания, приказы и инструкции, регулирующие деятельность территориальных налоговых органов. Методические указания, приказы и инструкции не относятся к нормативным документам, поэтому не имеют обяза-

тельной юридической силы для участников налоговых правоотношений. Формально акты подобного рода обязательны для исполнения только нижестоящими налоговыми структурами, а при разрешении налоговых споров они оцениваются судами так же, как и иные представленные сторонами письменные доказательства.

Министерство финансов РФ и его территориальные подразделения проводят разъяснительную работу в отношении применения законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. В этих целях налоговые органы бесплатно информируют налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, предоставляют налогоплательщикам формы установленной отчетности, разъясняют порядок их заполнения, порядок исчисления и уплаты налогов и сборов и обеспечивают налогоплательщиков иной необходимой информацией.

Возложенные на налоговые органы функции и полномочия осуществляются Министерством финансов РФ непосредственно либо через Федеральную налоговую службу и ее территориальные подразделения.

Полномочия налоговых органов конкретизированы по кругу их должностных лиц. В ст. 8 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» перечислены следующие права, реализация которых возможна только начальниками налоговых органов и их заместителями: выносить решения о привлечении граждан, органов и организаций к ответственности за совершение налоговых правонарушений; взыскивать недоимки по налогам

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля 265

и пени; возбуждать ходатайства о запрещении в установленном порядке заниматься индивидуальной трудовой деятельностью; предъявлять иски в суде общей юрисдикции и арбитражном суде; налагать административные штрафы; создавать налоговые посты.

Остальные полномочия налоговых органов могут реализовываться их должностными лицами, т. е. сотрудниками налоговых органов, которым в соответствии с квалификацией, стажем работы и занимаемой должностью присваиваются классные чины. Должностные лица налоговых органов имеют специальные звания и занимают должности не ниже должности налогового инспектора.

Реализация некоторых полномочий должностных лиц налоговых органов возможна только при наличии согласия (санкции) начальника налогового органа или его заместителя. Например, налоговым законодательством устанавливаются особые процедуры доступа должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение налогоплательщика для проведения налоговой проверки. Согласно п. 1 ст. 91 НК РФ основанием доступа должностных лиц является постановление (решение) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, следовательно, право на вход в помещение налогоплательщика имеют те должностные лица налоговых органов, которые указаны в постановлении о проведении налоговой проверки.

Составным элементом компетенции налоговых органов являются их *обязанности*.

Основополагающей, «фундаментальной» обязанностью налоговых органов, обусловленной целями создания и задачами деятельности, является осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Остальные обязанности налоговых органов служат средством обеспечения вышеназванной, развивают и конкретизируют ее.

Налоговые органы обязаны:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;
- проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответст-

266

Раздел II. Механизм правового регулирования

в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;

- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;

- соблюдать налоговую тайну;
- направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в предусмотренных законодательством случаях — налоговое уведомление и требование об уплате налога или сбора;
- при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в Федеральную службу по экономическим и налоговым преступлениям для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Обязанности налоговых органов, так же как и права, конкретизированы по кругу их должностных лиц. В соответствии с принципом разделения полномочий *должностные лица налоговых органов обязаны:*

- действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Обязанности налоговых органов имеют два аспекта: корреспонденция (соотношение) с правами налогоплательщиков и налоговых агентов и обеспечение фискальных интересов государства. Поскольку перечень прав налогоплательщиков и налоговых агентов не является исчерпывающим, то и на налоговые органы могут быть возложены другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля 267

Налоговым кодексом РФ дан общий перечень обязанностей должностных лиц налоговых органов как государственных служащих. Конкретизируются обязанности должностных лиц налоговых органов некоторыми статьями НК РФ, а также иными федеральными законами. Например, ст. 92 и 94 НК РФ устанавливают обязанность должностного лица налогового органа при производстве осмотра или выемки документов составлять протокол; согласно ст. 104 НК РФ до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

На основании Закона РФ от 18 июня 1993 г. (в ред. от 30 декабря 2001 г.) «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» налоговые органы обязаны:

- регистрировать контрольно-кассовые машины, используемые на предприятиях, в соответствии с требованиями настоящего Закона и Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;
- осуществлять контроль за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин, за полнотой учета выручки денежных средств на предприятиях;
- проверять документы, связанные с применением контрольно-кассовых машин, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках;
- проводить проверки правильности выдачи чеков;
- налагать штрафы на предприятия, а также на физических лиц, виновных в нарушении нормативных правовых актов по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением, предусмотренные настоящим Законом, а при повторном нарушении — обращаться в суд с иском о ликвидации данного предприятия с одновременным приостановлением его деятельности, связанной с денежными расчетами с населением, в том числе в виде запрещения распоряжаться средствами на его счетах в банках.

Налоговым кодексом РФ установлена презумпция правомерности действий и актов (как нормативного, так и индивидуального содержания) Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы, вытекающая из положения о том, что

268 Раздел II. Механизм правового регулирования

подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия.

§ 2. Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям Министерства внутренних дел РФ

Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям (ФСЭНП) является самостоятельным структурным подразделением центрального аппарата Министерства внутренних дел РФ и составляет единую систему специализированных правоохранительных органов исполнительной ветви власти федерального уровня, предназначенных для защиты фискальной компетенции и обеспечения экономической безопасности государства. Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям преобразована из существовавшей ранее (до 1 июля 2003 г.) Федеральной службы налоговой полиции и осуществляет все функции упраздненной полиции по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений¹.

В Российской Федерации налоговая полиция первоначально (с 18 марта 1992 г.) функционировала в качестве Главного управления налоговых расследований при Государственной налоговой службе РФ². Почти одновременно управление налоговых расследований было отнесено к числу субъектов оперативно-розыскной деятельности³. Самостоятельным государствен-

¹ См.: Указ Президента РФ от 11 марта 2003 г. «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации» // Российская газета. 2003. 25 марта.

² См.: Указ Президента РФ от 18 марта 1992 г. «О создании Главного управления налоговых расследований при Государственной налоговой службе Российской Федерации».

³ См.: Закон РФ от 2 июля 1992 г. «О внесении дополнений и изменений в Закон Российской Федерации «Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации», Закон РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР», Уголовный кодекс РСФСР и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР» // Российская газета. 1992. 14 авг.

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля

269

ным органом налоговая полиция стала после принятия 24 июня 1993 г. Верховным Советом РФ Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции». В соответствии с названным Законом Главное управление налоговых расследований при Госналогслужбе было преобразовано в правоохранительный орган государства на правах комитета Российской Федерации — Департамент налоговой полиции РФ. 27 декабря 1995 г. Департамент налоговой полиции РФ переименован в Федеральную службу налоговой полиции РФ¹, которая в дополнение к имеющимся полномочиям приобрела право осуществлять предварительное следствие и проводить судебно-экономические и связанные с исследованием документов криминалистические экспертизы.

Согласно Указу Президента РФ от 17 мая 2000 г. «О структуре федеральных органов исполнительной власти»² руководство деятельностью Федеральной службы налоговой полиции осуществлял Президент РФ. В настоящее время Федеральную службу по экономическим и налоговым преступлениям возглавляет заместитель Министра внутренних дел РФ.

Включение Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям в структуру исполнительной ветви власти федерального уровня означает централизацию, иерархию, единство системы организации ее территориальных органов, а также определенную независимость от органов исполнительной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Организация самостоятельной правоохранительной структуры, специализирующейся на деятельности в налоговой сфере, явилась ответом российского государства на скачок в начале 90-х гг. умышленных нарушений налогового законодательства. Многие нарушения налогового законодательства стали приобретать большую общественную опасность, что объективно обусловило появление уголовной ответственности за подобные преступления. В большинстве стран мира налоговые преступле-

¹ См.: Федеральный закон от 15 ноября 1995 г. «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР» // СЗ РФ. 1995. №51. Ст. 4973.

² Российская газета. 2000. 17 мая.

270

Раздел II. Механизм правового регулирования

ния относятся к категории тяжких и сурово караются. Одновременно следует учитывать, что развитие фискальной деятельности государства способствует и возникновению коррупции в

налоговых органах.

Однако наличие в правоохранительной системе государства органов налоговой полиции свидетельствует не только об активизации правонарушений, посягающих на публичные фискальные интересы. Налоговая полиция является неотъемлемым атрибутом демократических государств с рыночной экономикой, поскольку развитие экономических отношений влечет увеличение налоговых отношений, их субъектов и объектов, разветвленность форм и методов государственного регулирования налогообложения, усложнение законодательства о налогах и сборах и т. д. При либеральной (или относительно свободной) форме экономических отношений также имеются характерные особенности способов защиты прав субъектов налоговых правоотношений. В складывающихся условиях правоохранительные органы «общей юрисдикции» не всегда могут учесть специфику налоговых отношений, осуществить производство и рассмотрение дел о налоговых правонарушениях в соответствии не только с уголовными, но и гражданскими, а также административными правовыми нормами.

Наделение ФСЭНП статусом правоохранительного органа означает наличие в ее компетенции характерных признаков, присущих всей правоохранительной системе, но в то же время ФСЭНП существенно отличается от иных правоохранительных органов. Полномочиям Федеральной службы свойственна узкая специализация в сфере налоговых правоотношений. ФСЭНП реализует контрольно-надзорную функцию государственного управления. В деятельности налоговых органов отсутствует постоянное или систематическое воздействие на иных участников налоговых отношений — юридическим фактом, на основании которого налоговая полиция вступает в налоговые правоотношения, как правило, является нарушение законодательства о налогах и сборах или угроза его нарушения. В отдельных случаях органы ФСЭНП наделяются или фактически реализуют права налоговых агентов.

ФСЭНП отличается и от налоговых органов. Налоговые органы контролируют соблюдение законодательства о налогах и

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля 271

сборах, а Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям осуществляет проверочные мероприятия, оперативно-розыскную деятельность, расследует и предупреждает налоговые правонарушения и преступления.

Правовые основы деятельности Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям установлены Конституцией РФ, НК РФ, положением «О Федеральной службе по экономическим и налоговым преступлениям Министерства внутренних дел», утвержденным приказом МВД от 1 июля № 536, иными законодательными и подзаконными нормативными актами. Также в своей деятельности ФСЭНП руководствуется общепризнанными принципами и нормами международного права, международными договорами РФ. До внесения соответствующих изменений и дополнений в действующее законодательство регулирование отдельных элементов компетенции налоговых органов осуществляется и в соответствии с постановлениями и определениями Конституционного Суда РФ.

Наделение Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям статусом правоохранительного органа обусловило распространение на ее деятельность Уголовного кодекса РФ (далее — УК РФ), Уголовно-процессуального кодекса РФ (далее — УПК РФ), КоАП РФ, Федерального закона от 12 августа 1995 г. (в ред. от 20 марта 2001 г.) «Об оперативно-розыскной деятельности»¹, Закона РФ от 5 марта 1992 г. (в ред. от 24 декабря 1993 г.) «О безопасности»².

ФСЭНП обеспечивает полномочия Министерства внутренних дел по борьбе с преступлениями в налоговой сфере непосредственно, а также через главные управления МВД России по федеральным округам, министерства внутренних дел, главные управления, управления внутренних дел субъектов РФ.

Деятельность ФСЭНП строится в соответствии с принципами законности, уважения прав и свобод человека и гражданина, конспирации, сочетания гласных и негласных методов и средств оперативно-розыскной деятельности на основе использования научных рекомендаций и передового опыта, принципов планирования, сочетания единоначалия при принятии ре-

¹ СЗ РФ. 1995. № 33. Ст. 3349; 2001. № 13. Ст. 1140.

² Российская газета. 1992. 6 мая; 1994. 19 янв.

272

Раздел II. Механизм правового регулирования

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля

273

шений по вопросам оперативно-служебной деятельности и коллегиальности при их обсуждении, персональной ответственности каждого сотрудника и работника за выполнение своих обязанностей и отдельных поручений.

В пределах своей компетенции ФСЭНП обеспечивает взаимодействие Министерства внутренних дел с федеральными органами государственной власти, полномочными представителями Президента РФ в федеральных округах, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, общественными объединениями, средствами массовой информации, международными организациями, правоохранительными органами иностранных государств.

Отнесение Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям к правоохранительной системе предопределяет *основную задачу* ее деятельности — выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений. О выявленных иных преступлениях органы налоговой полиции обязаны проинформировать соответствующие правоохранительные органы. Кроме названной основными задачами ФСЭНП являются:

- подготовка предложений по основным направлениям государственной политики по борьбе с налоговыми преступлениями и правонарушениями;
- организация выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия налоговых преступлений;
- организация и проведение профилактических и оперативно-розыскных мероприятий по защите всех форм собственности от преступных посягательств в целях обеспечения благоприятных условий для развития предпринимательства и инвестиционной деятельности;
- координация и организационно-методическое руководство деятельностью подразделений по экономическим и налоговым преступлениям;
- совершенствование нормативно-правовой основы деятельности подразделений по экономическим и налоговым преступлениям и организация исполнения органами внутренних дел законодательства по вопросам борьбы с преступлениями в экономической и налоговой сферах;
- обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых инспекций, защиты их сотрудников от противоправных посягательств при исполнении служебных обязанностей;
- предупреждение, выявление и пресечение коррупции в налоговых органах.

Реализация задач, поставленных перед ФСЭНП обуславливает наделение этого органа следующими основными функциями:

- разработка предложений по основным направлениям деятельности органов МВД по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений;
- обеспечение в пределах полномочий органов МВД получения, обработки и комплексного анализа информации о состоянии преступности в сфере налогообложения, разработка на основе прогнозирования социально-экономической и криминогенной обстановки в стране предложений по предупреждению и пресечению налоговых преступлений;
- разработка и осуществление мер по обеспечению защиты законных экономических интересов физических и юридических лиц, общества и государства;
- участие в разработке и реализации государственных программ обеспечения экономической безопасности Российской Федерации;
- организация и осуществление оперативно-розыскной деятельности по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений;
- организация и контроль за деятельностью подразделений по борьбе с экономическими преступлениями и по налоговым преступлениям по выполнению возложенных на них задач;
- координация деятельности органов внутренних дел, главных управлений МВД России по федеральным округам, МВД, ГУВД, УВД субъектов РФ по выявлению, предупреждению, пресечению и раскрытию экономических и налоговых преступлений;

— проведение оперативно-розыскных мероприятий по выявлению и перекрытию каналов финансирования и поступления материально-технической помощи незаконным вооруженным формированиям, организациям и лицам, занимающимся террористической деятельностью;

10-10264 Крохина

274

Раздел II. Механизм правового регулирования

— орган** заия и непосредственное проведение работы по выявлению ?<ОЗЯЙСТВУЮЩИХ субъектов, подконтрольных организованным грУппам и преступным сообществам (преступным организаций М)> осУЩествление оперативно-розыскных меро-
приятий по

пресечению их преступной деятельности во взаи-
модействии с подразделениями по борьбе с организованной преступност*¹⁰,
правоохранительными и контролирующими
органами;

— разра&отка и реализация во взаимодействии с другими федеральны³⁴¹¹¹ органами
исполнительной власти и подразделениями МВД России мер по борьбе с преступлениями и
правонарушения^ и в сФере налогообложения;

— обоби!^ает и анализирует практику применения подразделениями за^онодательства в сФере защиты
законных экономических интересов физических и юридических лиц, общества и
государства;

— оказав^е методической помощи подразделениям Службы общественной безопасности МВД
России в организации деятельности ^илиции общественной безопасности по выявлению,
предупрежд^ению> пресечению и раскрытию преступлений в сфере экон^с^мики по КОТОРЫМ
обязательно проведение предварительного следствия;

__взаи1^с>действие и проведение консультаций с российскими и зарубежными
общественными организациями, правоохрани^тельными органами иностранных государств по
вопросам правоохраН*^тельной деятельности в экономической и налоговой сферах;

_ взаи:у(Одействие со средствами массовой информации при
освещении проблем борьбы с налоговой преступностью;

— формирование ^ ведение оперативно-справочного учета, информациОНных систем и банков
данных, необходимых для осуществле^ния правоохранительной деятельности в налоговой
сфере;

— разраб^тка проектов законодательных и иных нормативных правов^1х актов Российской
Федерации, а также участие в разработке проектов международных договоров Российской
Федерации по вопросам борьбы с экономическими и налоговыми преступлениями.

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля 275

Выполнение ФСЭНП возложенных государством задач и функций обеспечивается
предоставлением широкого набора прав:

— проводить в соответствии с законодательством оперативно-розыскные мероприятия с
целью выявления, предупреждения и пресечения фактов сокрытия доходов от налогообложе-
^ния и уклонения от уплаты налогов, дознание и предварительное следствие по которым
отнесены законом к ведению федеральной службы по экономическим и налоговым
преступлениям, а также обеспечения собственной безопасности;

— пользоваться при исполнении служебных обязанностей правами, предоставленными
законодательством должностным лицам налоговых органов и агентам валютного контроля;

— осуществлять при наличии достаточных данных проверку налогоплательщиков (в том
числе контрольные проверки после проверок, проведенных налоговыми органами) в полном
объеме с составлением актов по результатам этих проверок;

— приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках и кредитных
учреждениях на срок до одного месяца в случаях непредставления документов, связанных с
исчислением и уплатой налогов. Приостановление операций по счету распространяется
только на расходные операции проверяемого субъекта; приходные операции по
проверяемому счету банк вправе осуществлять без ограничений. При наличии у проверяемого
субъекта нескольких банковских счетов ФСЭНП вправе приостановить расходные операции
по каждому из них. Решение о приостановлении операций по счету обязательно для

выполнения обслуживающим банком. Данное право органов ФСЭНП (в отличие от полномочий налоговых органов) распространяется и на банковские счета физических лиц; — беспрепятственно входить в любые производственные, складские, торговые и иные помещения независимо от форм собственности и места их нахождения, используемые налогоплательщиками для извлечения доходов (прибыли), и обследовать их.

О всех случаях проникновения в жилые помещения, используемые для индивидуальной и предпринимательской деятельности, против воли проживающих в них граждан орган налоговой полиции уведомляет прокурора в течение 24 часов с мо-

276

Раздел II. Механизм правового регулирования

мента проникновения. Для осуществления данного права сотрудники ФСЭНП должны располагать достаточными данными об осуществлении в этом помещении индивидуальной трудовой или предпринимательской деятельности. Проникновение в жилое помещение без наличия достаточных объективных данных об использовании данного помещения в предпринимательских целях или для индивидуальной трудовой деятельности является квалифицирующим признаком должностного правонарушения сотрудников ФСЭНП и влечет негативные последствия, предусмотренные законодательством (ст. 14 Федерального закона от 31 июля 1995 г. «Об основах государственной службы Российской Федерации», ст. 285 и 286 УК РФ);

— выносить в качестве предупредительной меры письменные предостережения руководителям, главным бухгалтерам и другим должностным лицам банков и других организаций независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, а также гражданам (физическим лицам) с требованиями устранения нарушений законодательства, своевременной и полной уплаты налогов и других обязательных платежей, предоставления отчетной и иной документации в установленные сроки, ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством, а при необходимости — восстановления бухгалтерского учета за счет собственных средств налогоплательщика, контролировать выполнение этих требований;

— проверять у граждан и должностных лиц документы, удостоверяющие личность, если имеются достаточные основания подозревать их в совершении преступления или административного правонарушения;

— вызывать с целью получения объяснений, справок, сведений граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства по вопросам, относящимся к компетенции федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям;

— получать безвозмездно от министерств, ведомств, а также предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности, физических лиц информацию, необходимую для исполнения возложенных на ФСЭНП обязанностей, за исключением случаев, когда законом установлен специальный порядок получения такой информации.

Полученная Федераль-

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля 277

ной службой информация используется исключительно в служебных целях и разглашению не подлежит;

— использовать в случаях, не терпящих отлагательства, средства связи и транспортные средства, принадлежащие предприятиям, учреждениям и организациям или общественным объединениям (кроме средств связи и транспортных средств дипломатических представительств, консульских и иных учреждений иностранных государств, международных организаций), для предотвращения налоговых преступлений, преследования и задержания лиц, совершивших налоговые преступления или подозреваемых в их совершении.

По требованию владельцев средств связи и транспортных средств федеральные органы налоговой полиции возмещают убытки и расходы, понесенные владельцами в этих случаях. Реализация вышеперечисленных прав ФСЭНП обеспечивается мерами административной ответственности в виде штрафа. Нарушение руководителями и должностными лицами предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности, физическими лицами прав органов налоговой полиции влечет за собой наложение штрафа в размере до стократного установленного законом минимального размера месячной оплаты труда.

Законодательством установлены две группы *правовых гарантий* осуществления ФСЭНП своих полномочий. К первой группе относится императивность выполнения законных требований сотрудника Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям. Вторая группа гарантий заключается в запрете вмешательства в деятельность сотрудника ФСЭНП.

Правомерные действия сотрудника ФСЭНП вытекают из задач, возложенных государством на Федеральную службу по экономическим и налоговым преступлениям, и соотносятся с обязанностями фискально обязанных лиц. Таким образом, при исполнении служебных обязанностей сотрудник ФСЭНП является представителем государственной власти и находится под защитой государства.

Требования сотрудника ФСЭНП, адресованные иным участникам налоговых отношений, должны соответствовать закону как по форме, так и по содержанию. Законные требования со-

278
Раздел II. Механизм правового регулирования

сотрудника ФСЭНП обязательны для выполнения фискально обязанными лицами, их представителями, иными физическими лицами (в том числе иностранцами и лицами без гражданства), а также должностными лицами. Требования сотрудника ФСЭНП должны быть выполнены незамедлительно, если законодательством не установлен определенный срок или из смысла самого требования не вытекает наличие времени для его осуществления.

Правовыми последствиями невыполнения законных требований сотрудника ФСЭНП, а также правовыми последствиями осуществления действий, препятствующих сотруднику ФСЭНП исполнять возложенные на него обязанности, являются:

- применение по отношению к правонарушителю физической силы, специальных средств или табельного огнестрельного оружия;
- привлечение правонарушителя к ответственности в установленном законодательством порядке.

Применение сотрудниками ФСЭНП физической силы, специальных средств или табельного огнестрельного оружия должно осуществляться на основании законодательных норм, в частности ст. 37—39 УК РФ и ст. 13—16 и 24 Закона о милиции. За моральный, материальный и физический вред, причиненный правонарушителю применением физической силы, специальных средств или табельного огнестрельного оружия, сотрудники ФСЭНП ответственности не несут. При этом следует учитывать, что ответственность сотрудников ФСЭНП исключается только в случае соразмерности причиненного вреда и силе оказываемого противодействия. Недопустимость вмешательства в деятельность сотрудника ФСЭНП обеспечена со стороны государства запретом кому-либо, кроме лиц, прямо уполномоченных на то законом, препятствовать исполнению сотрудниками ФСЭНП служебных обязанностей. Воспрепятствование исполнению сотрудником ФСЭНП своих служебных обязанностей, оскорбление его чести и достоинства, угрозы, сопротивление, насилие или посягательство на его жизнь, здоровье и имущество в связи с осуществлением им служебной деятельности влекут за собой ответственность, предусмотренную действующим законодательством.

Глава 11. Правовой статус органов налогового контроля 279

Деятельность ФСЭНП подконтрольна непосредственно Министру внутренних дел РФ, а функции по координации ее деятельности осуществляет первый заместитель Министра внутренних дел — начальник Службы криминальной милиции.

Надзор за законностью деятельности ФСЭНП осуществляет прокуратура РФ. Согласно Федеральному закону от 17*января 1992 г. (в ред. от 29 декабря 2001 г.) «О прокуратуре Российской Федерации»¹ предметом прокурорского надзора за деятельностью Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям является соблюдение прав и свобод человека и гражданина, установленного порядка разрешения заявлений и сообщений о совершенных и готовящихся преступлениях, выполнения оперативно-розыскных мероприятий и проведения расследования, а также законность решений, принимаемых ФСЭНП.

Финансирование расходов Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям осуществляется из федерального бюджета Российской Федерации. СЗ РФ. 1995. № 47. Ст. 4472; 2001. № 53. Ст. 5018.

Раздел III

НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ И НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

Глава 12 СУЩНОСТЬ НАЛОГОВОЙ ОБЯЗАННОСТИ

§ 1. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности

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

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

281

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 возникнове-

ния 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 да-

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

283

ты 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 налогу¹ или сбору. Вместе с тем в определенных случаях налоговые органы имеют право изменять сроки уплаты налогов, но² 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.

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. Исполнение налоговой обязанности

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.

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

285

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

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

(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»¹ 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 ка-

¹ Российская газета. 2001. 31 дек.

288

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

лендарной 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 про-

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

289

изводственном цикле организации, в частности ценные бумаги, валютные ценности, непромышленные 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 ор-

ганом 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; исковые заявления 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.

290

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

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 задол-

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

291

женность 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 четвер-". тую 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.

§ 3. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

Своевременное и полное исполнение налоговой обязанности является конституционной обязанностью каждого физического лица или организации. Однако по различным причинам налогоплательщику не всегда удастся выполнить финансовые обязательства перед государством, а некоторые субъекты и сознательно уклоняются от участия в формировании государственной (муниципальной) казны. Тем самым государство вынуждено гарантировать поступление налоговых платежей посредством применения к имуществу налогоплательщика мер, установленных гл. 11 НК РФ.

292 Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Налоговый кодекс РФ содержит следующий закрытый перечень способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: залог имущества, поручительство, пеня, приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Глава 11 НК РФ, устанавливающая правовые режимы мер обеспечения в налоговом праве, имеет общее название «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов», в то время как приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика отнесено законодательством к способам обеспечения *исполнения решения о взыскании налога*. Тем самым способы обеспечения исполнения налоговой обязанности понимаются в широком и узком значениях.

В широком смысле способы исполнения налоговой обязанности включают всю совокупность мер правового воздействия, перечисленных п. 1 ст. 72 НК РФ.

В узком смысле исполнение налоговой обязанности обеспечивается залогом имущества, поручительством и пеней. Приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика гарантируют исполнение решения налогового органа о взыскании налога.

Относительно налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, таможенные органы могут применять и другие способы обеспечения исполнения налоговой обязанности. Согласно ст. 122 Таможенного кодекса РФ (далее — ТМК РФ) уплата таможенных платежей обеспечивается залогом товаров и транспортных средств, банковской гарантией, внесением на депозит определенной денежной суммы.

Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов — это правовые ограничения имущественного характера, создающие условия для обеспечения фискальных интересов государства.

Применяемые налоговым правом способы обеспечения исполнения налоговой обязанности носят исключительно имущественный характер, поскольку направлены на восстановление нарушенных фискальных прав государства и призваны гаранта -

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

293

ровать государству реальное надлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных денежных обязанностей.

В налоговом праве обеспечение исполнения обязанности осуществляется способами, традиционно используемыми в гражданском обороте. Залог имущества, поручительство и пеня перешли в налоговое законодательство из гражданского; приостановление операций по счету и наложение ареста на имущество должника перенесены из гражданско-процессуального и арбитражно-процессуального законодательства.

В отличие от гражданского законодательства, НК РФ не допускает применение иных способов обеспечения исполнения налоговой обязанности, кроме перечисленных п. 1 ст. 72. Тем самым обеспечение налоговой обязанности иным способом, хотя и регулируемым законодательством (например, задатком), будет являться ничтожным.

Залог имущества. Обязанность по уплате налогов и сборов может обеспечиваться залогом в случае изменения сроков исполнения налоговой обязанности.

Правовой режим залога в налоговых отношениях регулируется гражданским законодательством, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Таким образом, в данной ситуации налоговое законодательство выступает специальным по

отношению к нормам гражданского права.

Юридическое значение залога в налоговых отношениях выражается в осуществлении налоговой обязанности за счет стоимости заложенного имущества. Залог имущества оформляется договором, сторонами в котором выступают налоговый орган (залогодержатель) и налогоплательщик либо иное третье лицо, выступающее в интересах налогоплательщика (залогодатель).

Налоговую обязанность возможно обеспечить залогом двух видов: без передачи заложенного имущества налоговому органу и с передачей имущества. Второй вид залога называется залогом. В случае нарушения налоговой обязанности, обеспеченной залогом, налоговый орган вправе реализовать предмет залога и погасить финансовый долг налогоплательщика перед государством. Тем самым отношения залога имущества предоставляют государству в лице налоговых органов возможность требовать исполнения налоговой обязанности посредством продажи заложенного имущества и передачи ему в приоритетном порядке

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

вырученных денежных средств. Однако сумма перечисляемых в доход государства денежных средств не может быть больше суммы налоговой обязанности.

Поручительство. Налоговая обязанность в случае изменения сроков ее исполнения может быть обеспечена поручительством.

Юридическое значение поручительства в налоговых отношениях заключается в том, что поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. В случае неисполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности, обеспеченной договором поручительства, налоговый орган получает, возможность получить причитающиеся налоги не с налогоплательщика, а с его поручителя, который, как предполагается, имеет более устойчивое финансовое положение. Тем самым неисполнение налогоплательщиком своих фискальных обязательств перед государством влечет и ответственность его поручителя. Однако принудительное взыскание с поручителя суммы налоговой недоимки и начисленных пеней возможно для налоговых органов только в судебном порядке.

В рамках одного налогового обязательства могут выступать несколько поручителей, которые отвечают по долгам налогоплательщика солидарно, если иное не предусмотрено договором поручительства. Поручителем может быть как физическое, так и юридическое лицо.

При исполнении поручителем своих обязанностей по договору налогового поручительства он приобретает право регрессного требования от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, возникших в связи с исполнением налоговой обязанности плательщика налогов.

Гарантией соблюдения прав поручителя в налоговых отношениях является обязанность налоговых органов предоставить по требованию поручителя документы, подтверждающие факт невыполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, а также сумму возникшей недоимки.

В отличие от гражданских правоотношений, в налоговых отношениях поручитель обязуется исполнить налоговую обязан-

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

295

ность налогоплательщика в полном объеме, а не в части. Если поручитель сам нарушает сроки исполнения налоговой обязанности, то начисляемая на сумму задолженности пеня также будет подлежать оплате поручителем.

Пеня. Налоговое законодательство считает пеней денежную сумму, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов и сборов в сроки, более поздние, чем установленные законодательством о налогах и сборах.

Необходимо учитывать, что налоговое законодательство рассматривает пеню в двух аспектах: в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности и в качестве штрафной налоговой санкции.

Как способ обеспечения налоговой обязанности пеня направлена на гарантирование своевременного и полного внесения налога в соответствующий бюджет.

Особенностью правового режима пени является возможность ее применения независимо от вины налогоплательщика, а также иных способов обеспечения налоговой обязанности. Пеня уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер, гарантирующих уплату налогов, а также независимо от наложения мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Начисление пени начинается со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога или сбора и продолжается ежедневно до дня погашения налогоплательщиком налоговой недоимки. Таким образом, сумма пени может превышать сумму долга по основной налоговой обязанности.

Налоговым кодексом РФ установлено правило, согласно которому пени не могут начисляться на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции по банковскому счету плательщика налогов или наложен арест на его имущество. Вместе с тем не приостанавливает начисление пеней подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита.

Уплата пени может быть произведена налогоплательщиком двумя способами: одновременно с уплатой суммы основного

296

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

долга (налоговой недоимки) и после уплаты полной суммы причитающихся налогов. При недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика в приоритетном порядке погашается налоговая недоимка.

Так же как и налоговая недоимка, пени могут быть уплачены налогоплательщиком добровольно или (в случае отсутствия надлежащего исполнения) взысканы в принудительном порядке. С организаций пени взыскиваются в бесспорном порядке, с физических лиц — только по решению суда.

Отнесение пени к обеспечительным способам обусловлено ее имущественно-восстановительным (компенсационным) характером, наличие которого было отмечено постановлением Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П. В частности, Конституционный Суд указал, что пеня в налоговых отношениях рассматривается как определенная компенсация потерь государственной казны в результате недополучения вовремя сумм налогов. Тем самым в налоговых отношениях пеня выполняет правовосстановительную функцию, а в качестве способа обеспечения налоговой обязанности носит скорее характер устрашения, нежели гарантии.

В случае превышения пени размера налоговой недоимки она превращается в налоговую санкцию и приобретает штрафную функцию.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика. Юридическое значение приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке означает временное прекращение обслуживающим банком всех расходных операций по данному счету независимо от величины остатка денежных средств и их соразмерности сумме налоговой недоимки.

Приостановление операций по счету относится к процессуальным способам обеспечения исполнения решения налогового органа о взыскании налога. Наличие подобного способа и его использование гарантирует реальность исполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности.

Операции по счету приостанавливаются в следующих случаях: а) если налогоплательщик-организация не выполнил в установленные сроки требование налогового органа об уплате причитающихся налогов; б) если налогоплательщик-организация или налогоплательщик — индивидуальный предприниматель не

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

297

представил в налоговый орган налоговую декларацию в течение двух недель по истечении установленного срока; в) при отказе налогоплательщика-организации или налогоплательщика

— индивидуального предпринимателя представить налоговые декларации в налоговый орган. Решение о приостановлении счета может быть принято только руководителем (его заместителем) налогового органа. Причем НК РФ относит принятие такого решения к исключительной компетенции того налогового органа, который направил налогоплательщику требование об уплате налога. Вынесенное решение о применении рассматриваемой меры обеспечения налоговой обязанности направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика о подобном решении. Банк обязан безусловно принять решение налогового органа к исполнению и немедленно приостановить операции по счету своего клиента-налогоплательщика. НК РФ категорически запрещает банку открывать налогоплательщику, в отношении которого налоговым органом принято решение о приостановлении операций по счету, открывать новые счета. Нарушение установленного запрета образует состав налогового правонарушения и служит основанием для привлечения банка к налоговой ответственности. При этом банк не несет ответственности за убытки, которые возникли у налогоплательщика по причине приостановления операций по счету. Решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика отменяется налоговым органом в течение одного дня с момента представления налогоплательщиком документов, подтверждающих полное выполнение налоговой обязанности или представление налоговой декларации.

Арест имущества. Арест имущества представляет процессуальный способ обеспечения исполнения решения налогового органа о взыскании налога. Юридическая сущность ареста имущества заключается в ограничении права собственности налогоплательщика-организации в отношении принадлежащего ему имущества.

Арест имущества применяется относительно налогоплательщиков, не исполняющих в установленные сроки обязанности по уплате налогов и сборов. Обязательным условием применения данной меры обеспечения решения налогового органа является

298

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

наличие у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что недобросовестный налогоплательщик предпримет меры к сокрытию имущества или будет скрываться сам.

Права на арестованное имущество могут быть ограничены полностью или частично. Полным арестом имущества признается ограничение прав собственника относительно распоряжения арестованным имуществом, при этом владеть и пользоваться этим имуществом налогоплательщик может только с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Частичный арест имущества предполагает такое ограничение права собственности налогоплательщика, при котором владение, пользование и распоряжение имуществом допускается с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения арестованным имуществом образует состав налогового правонарушения и влечет применение к виновному соответствующих санкций.

Налоговым законодательством в качестве гарантии соблюдения прав собственника-налогоплательщика установлено ограничение относительно объема арестованного имущества. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения налоговой обязанности.

Решение об аресте имущества принимается в форме постановления руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа. Отменить данное решение вправе тот же налоговый или таможенный орган, который его вынес. Основанием для отмены ареста имущества выступает прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налогов. Постановление о наложении ареста на имущество может быть отменено вышестоящим налоговым или таможенным органом, а также судом. Режим ареста имущества прекращает действие в результате принудительного исполнения налоговой обязанности путем реализации этого арестованного имущества.

§ 4. Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени

В некоторых случаях налогоплательщик исполняет свою налоговую обязанность в несколько большем объеме, чем причитается в соответствии с действующим налоговым законодатель-

ством. Переплата налогов, сборов или пени может произойти по различным причинам, наиболее распространенными из которых являются расчетные ошибки, добросовестное заблуждение о ставках налога (сбора) или ставки рефинансирования Центрального банка РФ, неверная сумма недоимки, указанная налоговым органом и т. д. Результатом подобных ошибок становится пере*числение в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд денежной суммы в большем, чем причитается, размере.

Относительно переплаты обязательных платежей налоговое законодательство предусматривает два варианта восстановления имущественных прав налогоплательщика: зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.

По общему правилу зачет и возврат излишне уплаченной суммы налога (сбора) или пени производится налоговым органом без начисления процентов на эту сумму. Исключение составляет п. 9 ст. 78 НК РФ, согласно которому возвращаемая налогоплательщику сумма налога (сбора) включает проценты за пользование чужими денежными средствами при условии, что налоговым органом нарушен месячный срок на возврат переплаченной суммы. Факт переплаты налога может быть установлен как налогоплательщиком, так и налоговым органом. Обязанностью фискального органа является сообщение налогоплательщику о каждом факте излишней уплаты налога и о размере суммы этой переплаты. Налоговые органы должны сообщать о переплате не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта, таможенные — в течение 10 дней.

Практика финансовой деятельности показывает, что налоговым органам не всегда возможно достоверно установить факт переплаты налога. В подобных ситуациях, предполагающих переплату налога, налоговый орган вправе предложить налогоплательщику провести совместную выверку уплаченных налогов. Результаты совместной проверки финансовой деятельности налогоплательщика оформляются актом и подписываются соответственно налоговым органом и налогоплательщиком.

При установлении данного факта зачет излишне уплаченных денежных сумм осуществляется одним из двух способов: по письменному заявлению налогоплательщика либо на осно-

300

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

301

вании решения, вынесенного налоговым органом по собственной инициативе.

Зачет излишне уплаченных налогов в счет будущих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика. Подобное заявление рассматривается налоговым органом в течение пяти дней с момента получения, и по результатам рассмотрения выносится решение. Принятие налоговым органом положительного решения возможно только при условии, что будущие платежи предназначены для зачисления в тот же бюджет (внебюджетный фонд), что и переплаченная сумма. О результатах рассмотрения обращения налогоплательщика и о вынесенном решении налоговые органы обязаны проинформировать заявителя не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Переплата налога не означает лишения налогоплательщика права собственности на излишне перечисленные в доход казны денежные суммы. Вместе с тем налоговым законодательством ограничивается право частного субъекта по распоряжению переплаченной суммой, поскольку п. 5 ст. 78 НК РФ устанавливает направления ее использования: излишне уплаченная или излишне взысканная сумма налога засчитывается в счет предстоящих налоговых платежей, на уплату пеней или погашение недоимки. Налогоплательщик вправе сам указать в своем заявлении на то обстоятельство, которое следует погасить за счет образовавшейся переплаты. Если у налогоплательщика не имеется задолженностей перед бюджетной системой или внебюджетными фондами, то переплаченная денежная сумма подлежит возврату. Налоговым законодательством установлены различные механизмы возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов (сборов или пеней).

Возврат излишне уплаченных налогов возможен исключительно на основании письменного заявления налогоплательщика. Налоговое законодательство определяет срок давности для

подачи подобного заявления — три года со дня уплаты излишней суммы налога (сбора) или пени. В случае, когда сумма переплаты налога превышает имеющуюся у налогоплательщика недоимку или задолженность по пеням, вначале производится зачет переплаченной суммы и налоговых задолженностей. Возврату будет подлежать только оставшаяся разница.

Излишне уплаченные денежные суммы подлежат возврату в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком соответствующего заявления. Возврат производится за счет средств того бюджета (внебюджетного фонда), в доход которого была произведена переплата.

Возврат излишне взысканных налоговых платежей осуществляется на основании установленного факта переплаты обязательных платежей, который произошел в результате исполнения налогоплательщиком решения налогового органа. Механизм возврата излишне взысканных налоговых сумм предусматривает административный и судебный способы. Обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате суммы налога налогоплательщик имеет право в течение одного месяца со дня, когда ему стало известно о факте излишнего взыскания денежной суммы в счет налоговых платежей. Установленный срок является пресекательным, поскольку по истечении одного месяца налогоплательщик лишается права возврата переплаченных платежей в административном порядке. Дальнейшая защита имущественного права налогоплательщика относительно возврата излишне взысканного налога осуществляется в судебном порядке. Исковое заявление может быть подано в суд в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания.

Налоговый орган обязан рассмотреть письменное обращение налогоплательщика о возврате излишне взысканных сумм в течение двух недель со дня регистрации этого заявления. По результатам рассмотрения заявления начальником (его заместителем) налогового органа выносится решение. В случае признания налоговым органом факта излишнего взыскания налогов неправомерно начисленные суммы подлежат возврату налогоплательщику с начислением на них процентов по ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Неправомерно взысканные суммы возвращаются за счет средств того бюджета, в доход которого они были зачислены.

В целях защиты нарушенных прав налогоплательщиков законодательством определены сроки возврата излишне взысканных денежных сумм: налоговый орган обязан возвратить сумму

302

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

переплаты не позднее одного месяца со дня принятия соответствующего решения начальником (его заместителем) налогового органа или вынесения решения судом.

Гарантией своевременного возврата излишне взысканных сумм налогов служит правило п. 4 ст. 79 НК РФ, согласно которому проценты на данную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

§ 5. Изменение срока уплаты налога, сбора или пени

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

303

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 уклоняет-

304

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

ся 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 фискально обязанного 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 непре-

одолимой 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 фискально-обязанного 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

305

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

II - 10264Крохина

306

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль
финансирования из бюджета или ..оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.
ц г

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 ТмК 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.

Глава 12. Сущность налоговой обязанности

307

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 фи-

308

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

нальным 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 норматив-

Глава 13. Налоговый контроль

309

ными 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.

Глава 13 НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

§ 1. Понятие и значение налогового контроля

Налоговый контроль является составной частью финансового контроля и одним из видов государственного контроля. Указом Президента РФ от 25 июля 1996 г. (в ред. от 18 июля 2001 г.) «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»¹ установлено, что государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

Контроль необходимо рассматривать в качестве одной из форм управленческой деятельности, т. е. как самостоятельную функцию управления, имеющую целевую направленность, определенное содержание и способы его осуществления. Налоговый контроль служит формой реализации контрольной функции налогов и с позиций налогового права призван в первую очередь охранять и обеспечивать имущественные права государства и муниципальных образований.

¹ СЗ РФ. 1996. № 31. Ст. 3696; 2001. № 30. Ст. 3156.

В целях объективной оценки роли и сущности налогового контроля его понятие следует рассматривать в двух аспектах: узком и широком.

В широком аспекте налоговый контроль — это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

В узком аспекте налоговый контроль — это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.

Налоговый контроль, как и контроль вообще, представляет собой специальный способ обеспечения законности в налоговом праве и осуществляется на всех стадиях финансово-хозяйственной деятельности фискально обязанных лиц. Поскольку налоговый контроль является разновидностью государственного контроля, он несет в себе все сущностные черты последнего. В то же время налоговый контроль имеет некоторые специфические черты, отличающие его от иных направлений контрольной деятельности и заключающиеся в особенностях его объекта и предмета, состава субъектов контроля и подконтрольных лиц, целей и задач, а также форм и методов. Специфика налогового контроля зависит от сфер финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, видов налогов, правового статуса налогоплательщика и т. д.,

Объектами налогового контроля являются движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков.

Предметом налогового контроля выступают валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и т. д.

Субъектами налогового контроля являются налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы, ФНС России. Отдельными контрольными полномочиями относительно сферы налогообложения обладают Счетная палата РФ и Министерство финансов РФ.

Глава 13. Налоговый контроль

311

Подконтрольными субъектами выступают организации и физические лица, на кого возложена обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы. В системе правоотношений, складывающихся в сфере налогового контроля, эти субъекты становятся адресатами властных предписаний, что и обуславливает необходимость контроля за выполнением устав, новленных правил поведения.

Цель налогового контроля может быть определена как обеспечение законности и эффективности налогообложения. Наиболее ярко это выражается в проверке соблюдения специальных налоговых режимов.

Налоговый контроль за законностью распространяется и на совершение действий (операций), установленных не только запрещающими нормами. Например, подконтрольными являются требования о предоставлении налоговым органам информации, необходимой для осуществления контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов.

Выполнение основной цели налогового контроля осуществляется путем решения определенных *задач*, зависящих от проводимой государством финансовой политики:

- обеспечение экономической безопасности государства при формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов;
- обеспечение надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием;
- улучшение взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;
- проверка выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;
- проверка целевого использования налоговых льгот;
- пресечение и предупреждение правонарушений в налоговой сфере.

В сферу налогового контроля не входит проверка исполнения финансовых требований и правил экономического, а не юридического характера, которые хотя и влияют на фискальные

интересы государства, но не относятся к финансово-правовому регулированию (управление портфелем ценных бумаг, планирование прибыли на коммерческом предприятии, соблю-

312

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль
ление экспортных и импортных квот и т. д.). Налоговый контроль за частным сектором экономики затрагивает только сферу выполнения денежных обязательств перед государством (уплату налогов и иных обязательных платежей), соблюдение законности и целевого использования налоговых льгот, соблюдение установленных государством правил ведения бухгалтерского учета, а также выполнение законных требований уполномоченных органов государства относительно предоставления какой-либо финансовой документации. Эффективность налогового контроля во многом зависит от качества организации бухгалтерского и налогового учета.

§ 2. Формы и виды налогового контроля

Реализация налогового контроля осуществляется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные и адаптированные конкретные приемы, средства или способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

Форма налогового контроля — это способ конкретного выражения и организации контрольных действий. Под формой налогового контроля можно понимать и отдельные аспекты проявления сущности контроля в зависимости от времени проведения контрольных мероприятий.

Основными формами налогового контроля являются:

- проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Контроль за деятельностью налогоплательщиков может осуществляться и в иных формах, предусмотренных НК РФ.

Формы налогового контроля имеют большое значение, поскольку от правильного выбора контролирующими субъектами конкретных действий и процедур зависит достижение конечного результата и эффективность контроля. С другой стороны, адекватное применение приемов и способов налогового контроля гарантирует соблюдение прав и законных интересов подконтроль-

Глава 13. Налоговый контроль

313

ных субъектов, позволяет не препятствовать нормальному функционированию их финансово-хозяйственной деятельности.

Наличие у налогового контроля разнообразных целей и задач обуславливает и дифференцированные подходы к их решению, т. е. необходимость использования тех или иных способов проверок, оценок и анализа финансового состояния подконтрольных субъектов.

Применение определенной формы зависит и от других факторов: правового положения и особенностей деятельности контролирующих органов; объектов контроля; оснований возникновения налогово-контрольных правоотношений; особенностей ведения бухгалтерского учета; финансово-правового режима доходов и расходов подконтрольного субъекта и т. д. Налоговый контроль классифицируется по различным основаниям на несколько групп.

По времени проведения налоговый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

Предварительный налоговый контроль проводится до отчетного периода по конкретному виду налога либо до решения вопроса о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот, изменения сроков уплаты налогов и т. д. Например, обязательным условием предоставления налогового кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика со стороны уполномоченного государственного органа.

Важное значение предварительный контроль имеет при оценке экономических, правовых и политических последствий налоговых законопроектов; при введении в действие новых финансово-правовых норм, регулирующих налогообложение хозяйствующих субъектов. Предварительная реализация контрольными органами своих функций имеет большое значение для предупреждения

правонарушений и способствует укреплению финансовой дисциплины.

Внешне результаты предварительного налогового контроля могут быть оформлены в виде экспертных заключений по проектам договоров о предоставлении налоговых льгот, налоговых кредитов, отсрочки или рассрочки уплаты налогов и т. д.

Текущий налоговый контроль проводится во время отчетного налогового периода. Особенностью текущего налогового контроля является его проведение в ходе реализации хозяйствен-

314

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

ных или финансовых операций, т. е. в процессе ежедневной работы налогоплательщиков.

Поэтому текущий налоговый контроль иначе называют оперативным. Данный вид контроля основывается на бухгалтерском и налоговом учетах, первичных документах, инвентаризациях, порядке ведения кассовых операций, что позволяет и контролирующим органам, и подконтрольным субъектам быстро реагировать на изменения в финансовой деятельности, предупреждать нарушения налогового законодательства и таким образом предотвращать финансовые потери государственной или муниципальной казны.

Последующий налоговый контроль проводится после завершения отчетного периода путем анализа и ревизии бухгалтерской и финансовой документации.

Главной целью последующего налогового контроля является оценка своевременности и полноты исполнения налоговой обязанности со стороны фискально обязанных лиц. Основным критерием последующего налогового контроля следует считать максимальную полноту охвата проверками, ревизиями и другими методами всех сторон финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного субъекта.

В ходе осуществления налогового контроля по окончании отчетного налогового периода определяется состояние финансовой дисциплины, выявляются налоговые правонарушения и в конечном итоге закладывается база для дальнейшего совершенствования государственной и муниципальной финансовой деятельности. Последующий налоговый контроль отличается углубленным анализом финансово-хозяйственной деятельности фискально-обязанного лица за определенный период и позволяет определить степень эффективности проведенных ранее предварительного и текущего контроля.

Налоговый контроль выступает разновидностью финансовой деятельности и одновременно разновидностью управленческой деятельности государства в налоговой сфере, поэтому *в зависимости от субъектов* выделяют контроль: а) налоговых органов; б) таможенных органов; в) органов государственных внебюджетных фондов.

В зависимости от места проведения выделяют налоговый контроль: а) выездной — в месте расположения налогоплательщика; б) камеральный — по месту нахождения налогового органа.

Глава 13. Налоговый контроль

315

§ 3. Налоговые проверки

Налоговая проверка — это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.

Осуществление проверок финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков является главной задачей деятельности налоговых органов, право на реализацию которой им предоставлено ст. 31 НК РФ и ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах в Российской Федерации». Реализация налоговыми органами предоставленных контрольных полномочий возможна только в порядке, установленном НК РФ. Детальная правовая регламентация контрольных процедур осуществляется посредством нормативных правовых актов Министерства финансов РФ.

Налоговые проверки занимают ведущее место среди иных форм налогового контроля.

Посредством проведения налоговой проверки возможно сопоставление данных, предоставленных налогоплательщиком в налоговый орган и тех фактов, которые выявлены налоговым органом. Основной целью налоговых проверок является контроль за соблюдением

фискально обязанными лицами законодательства о налогах и сборах, своевременностью и полнотой уплаты причитающихся обязательных платежей.

В соответствии с НК РФ субъектами, уполномоченными проводить налоговые проверки, выступают налоговые и таможенные органы. Таможенные органы полномочны проводить налоговые проверки только в отношении налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации. Таким образом, полноправными субъектами, обладающими всеми правами на проведение налоговых проверок относительно всех фискально обязанных лиц и по уплате всех видов налогов, выступают исключительно налоговые органы.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие общие правила проведения налоговых проверок.

316

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Срок давности проведения налоговой проверки составляет три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Данный срок соотносится со сроком давности привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, который также равен трем годам.

В случае возникшей у налогового органа необходимости получения информации о деятельности третьих лиц, связанной с проверяемым налогоплательщиком, допускается истребование у этих лиц документов, имеющих значение для выявления фактической финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта. Подобные процессуальные действия называются встречной налоговой проверкой. Однако не следует считать встречную проверку самостоятельным видом налоговых проверок, поскольку ее назначение возможно исключительно в пределах осуществления камеральной или выездной налоговой проверки. Тем самым истребование документов у третьих лиц (встречная налоговая проверка) не имеет самостоятельного процессуального значения и служит одним из методов проведения камеральной или выездной налоговой проверки.

По общему правилу запрещается проведение повторных выездных налоговых проверок по одному и тому же объекту — налогу, подлежащему уплате или уплаченному налогоплательщиком за ранее проверенный отчетный период. Исключение из этого правила составляют два случая: 1) проведение налоговой проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика; 2) проведение налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первичную проверку.

Гарантией соблюдения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок служит установленный ст. 103 ПК РФ принцип недопустимости причинения неправомерного вреда. Названный принцип предоставляет подконтрольным субъектам правовую защиту от произвольных действий сотрудников налоговых органов, осуществляющих контрольные мероприятия. При производстве проверок налоговое законодательство запрещает причинение вреда налогоплательщику, плательщику сборов, налоговому агенту или их представителям, а также имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или рас-

Глава 13. Налоговый контроль

317

поряжении. Реализация принципа недопустимости причинения неправомерного вреда обеспечивается посредством возмещения убытков, причиненных такими действиями.

Неправомерными действиями сотрудников налоговых органов следует считать поступки, совершенные с превышением законно установленной компетенции либо при злоупотреблении предоставленными правами.

Причиненные неправомерными действиями убытки подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход), при этом не имеет значения форма вины, содержащаяся в действиях сотрудников налоговых органов. Возмещение налогоплательщику неправомерно причиненного вреда производится за счет средств казны Российской Федерации, казны субъекта РФ или муниципальной казны.

Налоговые проверки подразделяются на два вида: камеральные и выездные.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа

должностными лицами этого органа. Данный вид проверок осуществляется по отношению ко всем видам налогоплательщиков и без какого-либо специального решения руководителя налогового органа, поскольку факт сдачи фискально обязанным лицом финансовой отчетной документации автоматически выступает юридическим фактом для проверки ее достоверности. Проведение камеральной налоговой проверки по факту сдачи финансовой отчетности обуславливает и периодичность данного вида контроля, т. е. по мере предоставления отчетности.

Камеральная налоговая проверка должна быть проведена в течение не более трех месяцев со дня сдачи налогоплательщиком в налоговый орган документов, являющихся объектами налогового контроля. Продление срока проведения камеральной проверки не допускается. Если налоговый орган не успел осуществить сопоставление данных финансовой отчетности налогоплательщика, то возможно назначение выездной налоговой проверки.

Объектом камеральной налоговой проверки служит финансово-хозяйственная деятельность проверяемого лица за отчетный налоговый период.

318 Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе не ограничиваться документами, предоставленными фискально обязанным лицом, и затребовать дополнительные сведения, получить объяснения и документы, свидетельствующие о добросовестном исполнении налогоплательщиком налоговой обязанности.

Основным способом камеральной формы проверки является выборочный метод, предполагающий выверку точно очерченного круга финансовых документов.

Результатом камеральной налоговой проверки служит вывод контролирующего должностного лица налогового органа о достоверности, сомнительности либо недостоверности сведений, содержащихся в отчетных финансовых документах. Если налоговой проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между представленными сведениями, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести в установленный срок необходимые изменения или дополнения. При выявлении проверяющим лицом налоговой недоимки налогоплательщику также предъявляется требование об уплате недостающей суммы налогов (сборов).

Выездная налоговая проверка проводится по одному или нескольким налогам на основании решения налогового органа. Основным отличием выездной налоговой проверки от камеральной служит место ее проведения, которым является место нахождения налогоплательщика либо место, где он занимается предпринимательской деятельностью. Объектом выездной налоговой проверки выступают финансово-хозяйственные операции налогоплательщика за весь отчетный период, но не более чем за три года, предшествующие назначению данного вида проверки.

Выездная налоговая проверка проводится с использованием сплошного метода, посредством которого проверяются не только все документы налогоплательщика, имеющие отношение к уплате налогов, но и проводится инвентаризация имущества, осмотр (обследование) территории и помещений налогоплательщика, используемых им для извлечения прибыли (дохода). Инициатором проведения выездной налоговой проверки может быть исключительно руководитель (его заместитель) налогового органа, который и выносит соответствующее решение.

Глава 13. Налоговый контроль

319

По общему правилу налоговая проверка по месту нахождения налогоплательщика не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях допускается продление процессуального срока проведения выездной налоговой проверки до трех месяцев.

В ходе проведения выездной налоговой проверки сотрудники* налоговых органов имеют обширные процессуальные права, в частности: изымать документы, свидетельствующие о факте налогового правонарушения; вызывать и допрашивать свидетелей; привлекать специалистов и (или) переводчиков; привлекать понятых; назначать экспертизу.

По окончании выездной налоговой проверки контрольным органом составляется справка о проведенных процессуальных мероприятиях, в которой отражается предмет проверки и сроки

ее проведения.

Не позднее двух месяцев после составления данной справки должностное лицо налогового органа обязано оформить результаты выездной налоговой проверки в виде акта. В акте налоговой проверки фиксируются выявленные и документально подтвержденные факты налоговых правонарушений либо отсутствие фактов нарушения налогового законодательства. В случае выявления в ходе проведенной проверки налоговых правонарушений в акте налоговой проверки обязательно отражаются выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных деликтов, а также указываются статьи НК РФ, на основании которых квалифицируются деяния налогоплательщика.

Акт налоговой проверки подписывается должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, а также руководителем проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем или их представителями. Налогоплательщик имеет право не подписывать акт налоговой проверки и предоставить письменное объяснение о причинах подобного отказа. В случае несогласия налогоплательщика с фактами или выводами, содержащимися в акте налоговой проверки, он имеет право в двухнедельный срок представить в налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Контролируемый субъект также вправе приложить к своим возражениям документы (заверенные копии), свидетельствующие об обоснованности его возражений.

320

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Глава 13. Налоговый контроль

321

Руководитель (его заместитель) налогового органа обязан в течение двух недель рассмотреть акт выездной налоговой проверки и принять мотивированное решение о наличии или отсутствии в деяниях проверяемого субъекта состава налогового правонарушения либо о необходимости проведения дополнительных контрольных мероприятий.

§ 4. Налоговый контроль за расходами физического лица

Налоговый контроль за расходами физического лица осуществляется в случае приобретения им в собственность определенного имущества. Подконтрольным субъектом в данном случае может быть только налоговый резидент Российской Федерации. Целью контроля за расходами физического лица является выявление наличия или отсутствия соответствия крупных расходов гражданина полученным им доходам.

Объектом контроля со стороны налоговых органов может быть приобретение следующего имущества:

- недвижимость, за исключением многолетних насаждений;
- механические транспортные средства;
- акции открытых акционерных обществ, государственные и муниципальные ценные бумаги, а также сберегательные сертификаты;
- культурные ценности;
- золото в слитках.

Необходимо обратить внимание, что объектом налогового контроля выступает переход права собственности относительно названных объектов, а не их стоимость. Налоговое законодательство не определяет низшего предела цены приобретаемого имущества, поэтому основным критерием для назначения налоговой проверки по данной ситуации будет являться несоответствие доходов физического лица, полученных им в течение последнего отчетного налогового периода, и расходам, произведенным в связи с приобретением определенного имущества.

Основным методом осуществления налогового контроля за расходами физических лиц является получение должностными лицами налоговых органов информации от организаций или уполномоченных лиц, осуществляющих регистрацию имущества, регистрацию сделок с имуществом, а также регистрацию прав на это имущество. Гарантией обеспечения деятельности налоговых органов по контролю за расходами физических лиц служит установленная налоговым законодательством обязанность регистрирующих органов или лиц сообщать информацию о произведенной регистрации

смены права собственности на подконтрольные объекты имущества. —; При получении информации от регистрирующих органов или лиц о расходах, произведенных физическим лицом, налоговый орган сопоставляет сумму сделки с доходами налогового резидента. В случае если произведенные расходы превышают доходы, заявленные подконтрольным субъектом в его декларации за последний отчетный период, или налоговые органы не располагают информацией о доходах этого лица за последний календарный год, то налоговые органы обязаны составить акт о выявленном несоответствии. Акт налоговой проверки является основанием для направления физическому лицу требования о даче пояснений об источниках и размерах средств, которые были использованы на приобретение имущества.

Получение требования налогового органа возлагает на подконтрольное физическое лицо обязанность по предоставлению в течение 60 дней в налоговый орган специальной декларации, в которой указываются все источники и размеры средств, израсходованные на приобретение имущества, относительно которого и производится налоговая проверка. Целью подачи подобной декларации является документальное подтверждение легального происхождения денежных средств, израсходованных на приобретенное имущество, а также уплату всех налогов, причитающихся с полученных доходов. Как правило, к представляемой декларации прилагаются копии документов, заверенные в установленном порядке, подтверждающие достоверность указанных сведений. Налоговый орган, производящий контроль за соответствием расходов физического лица, вправе потребовать от подконтрольного субъекта представить подлинники прилагаемых документов. Последствием установления несоответствия доходов физического лица произведенным им расходам является начисление с выявленной разницы налоговой задолженности по налогу на доходы физических лиц, а также пени за неуплату этого налога. При наличии достаточных оснований физическое лицо, расходы которого не соответствуют его доходам, может быть привлечено к налоговой ответственности за непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК); грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК); неуплату или неполную уплату сумм налога (ст. 122 НК).

Глава 14 НАЛОГОВАЯ ТАЙНА

§ 1. Налоговая тайна в системе мер защиты конфиденциальной экономической информации
Учитывая специфику интересующего нас института налогового права, из всей совокупности охраняемой информации целесообразно выделить и проанализировать ту, которая по содержанию может быть отнесена к экономической. Ведь именно экономическая информация составляет основу информации, необходимой для налогообложения, т. е. налоговозначимой информации. Термин «экономическая информация» является достаточно широко употребляемым, под ним подразумевается информация о процессах производства, распределения, обмена и потребления благ¹. Важнейшими характеристиками и наименьшими смысловыми единицами экономической информации являются показатели и величины, представляющие собой количественные характеристики свойств отображаемых объектов². Экономическая информация может быть общедоступной или конфиденциальной. Последняя защищается в режиме нескольких видов (разновидностей) тайн, включая государственную, служебную, коммерческую, банковскую, нотариальную, аудиторскую, адвокатскую, налоговую тайны и тайну страхования. Эти тайны, принимая во внимание объединяющий их объект, можно рассматривать как смежные.

В составе всей экономической информации специалисты выделяют микроуровневую маркетинговую информационную

¹ См.: Басовский Л. Е. Теория экономического анализа: Учеб. пособие. М., 2001. С. 26.

² См.: Ясин Е. Г. Теория информации и экономические исследования. М., 1970. С. 28.

систему, которая в свою очередь помимо прочего включает внутреннюю систему учета и отчетности, т. е. информацию о внутрифирменных информационных потоках, характеризующих объем, структуру и скорость товарного производства и обращения, издержках промышленных и торговых предприятий, потерях, валовых доходах, чистой прибыли и

рентабельности»[^]. Полагаем, что именно эта информация составляет основу той, которая необходима для налогообложения, во всяком случае организаций.

Объективной реальностью является то, что воздействию угроз информационной безопасности в сфере экономики помимо прочего наиболее подвержена система сбора, обработки, хранения и передачи налоговой информации.

Концепция обеспечения безопасности деятельности налоговых органов, утвержденная приказами ФСНП России и МНС России соответственно от 12 и 13 октября 2000 г. № ВА-3033 и БГ-6-24/802, к числу основных задач, решаемых в процессе обеспечения безопасности деятельности налоговых органов, относит выявление каналов утечки из налоговых органов информации, составляющей налоговую тайну. Разглашение информации, составляющей налоговую тайну, определено в качестве одной из основных угроз безопасности деятельности налоговых органов. Внешнюю угрозу в данном случае составляют противоправные устремления криминальных элементов на получение конфиденциальной информации налоговых органов, внутреннюю — нарушение режима обращения со служебными документами и материалами, создающее предпосылки к утечке служебной информации.

Видимо, из-за наличия подобных угроз законодатели посчитали необходимым дополнить систему защиты экономической информации режимом налоговой тайны. В юридической литературе отмечается, что «во-первых, в системе российского налогового права законодательно закреплён новый правовой институт — налоговая тайна, основной целью которого является создание комплексной правовой защиты информации о налогоплательщике, полученной налоговыми органами при осуществ-

¹ См.: *Баканов М. И., Шеремет А. Д.* Теория экономического анализа: Учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 64—65.

324 Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль
ствлении своих полномочий; и, во-вторых, существенной новеллой является признание налоговой тайны общим принципом налогообложения»¹.

Известно, что обязанность по уплате того или иного налога или сбора возлагается на налогоплательщика с момента возникновения у него соответствующего объекта налогообложения. В теории же налогового права объект налогообложения определяется как юридический факт или совокупность юридических фактов (юридический состав), которые в соответствии с налоговым законом обуславливают обязанность по уплате налога. Объекты налогообложения специалисты связывают с юридическими фактами, представляющими собой правомерные действия. К числу таких действий, например, относятся: принятие наследства, приобретение права собственности на имущество, получение разрешения на осуществление определенных видов деятельности, реализация подакцизной продукции, покупка наличной иностранной валюты, получение прибыли (дохода) и др. Указанные юридические факты могут возникать в процессе производства материальных и нематериальных благ, их обращения и потребления². По мнению отдельных авторов, «налоговые обязательства субъектов предпринимательской деятельности в большинстве случаев являются прямым следствием именно их предпринимательской деятельности и тем самым воспринимаются как неразрывно с ней связанные»³. Отмечается также, что источником уплаты любого налога выступает доход лица, являющийся (как правило) результатом его экономической деятельности⁴. Следовательно, интересующая нас информация преимущественно носит экономический характер и[^] в первую очередь включает в себя сведения о финансово-хозяй-

¹ *Костенко М. Ю.* О толковании положений статьи 102 «Налоговая тайна» НК РФ // Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации: Налоговые правонарушения: ответственность / Под ред. С. И. Пепеляева. М., 2000. Вып. 1(11). С. 85.

² См.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 44, 105.

³ *Витрянский В. В., Герасименко С. А.* Указ. соч. С. 4.

⁴ См.: *Налоговое право: Учеб. пособие* / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 141.

ственной деятельности организаций, а также о трудовой деятельности физических лиц.

При установлении режима налоговой тайны использовался подход, который не предусматривает установление какого-либо перечня защищаемой информации, определяются

лишь ее конфиденнты, т. е. физические лица и организации, которым в силу профессиональной деятельности, по договору или на ином законном основании становятся известны сведения, которые они обязаны сохранять в тайне. В данном случае вполне позволительно вести речь о профессиональной тайне указанных лиц. Подобным образом сконструированы также нотариальная, адвокатская, аудиторская тайны.

Основное отличие налоговой тайны заключается в том, что конфиденнтами в данном случае обозначены не частные практики и коммерческие организации, а соответствующие государственные органы, их должностные лица, а также привлекаемые ими специалисты и эксперты. Поэтому сведения, составляющие налоговую тайну, следует относить к профессиональной тайне сотрудников налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов и лиц, содействующих налоговому администрированию. В качестве разновидности профессиональной тайны налоговую тайну рассматривают и некоторые другие специалисты¹. То обстоятельство, что налоговозначимая информация становится достоянием служащих, позволяет рассматривать информацию, составляющую налоговую тайну, также с точки зрения ее относимости к служебной информации. Ранее, исходя из этого, мы относили сведения, составляющие налоговую тайну, к служебной тайне указанных лиц². Этой точки зрения придерживаются до сих пор и некоторые другие авторы. Налоговая тайна рассматривается ими как разновидность служебной тайны³. Однако согласиться с этим можно лишь отчасти.

¹ См., например: *Снытников А. А., Туманова Л. В.* Обеспечение и защита права на информацию. М., 2001. С. 188.

² См.: *Торшин А. В.* Информация, охраняемая в режиме налоговой тайны, и ее источники // *Финансовое право*. 2001. № 2. С. 27.

³ См.: *Бачило И. Л., Лопатин В. Н., Федотов М. А.* Информационное право: Учебник / Под ред. Б. Н. Топорнина. СПб., 2001. С. 557.

326

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Глава 14. Налоговая тайна

327

С правовой точки зрения тайна может рассматриваться как особый режим защиты той или иной информации. В этом смысле *налоговую тайну* можно определить как предусмотренный законодательством о налогах и сборах специальный режим доступа и использования определенной совокупности конфиденциальной информации, за нарушение которого предусматривается юридическая ответственность.

§ 2. Содержание информации, защищаемой в режиме налоговой тайны, и ее источники

Согласно ст. 102 НК РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органом федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения. Однако при этом определено, что налоговую тайну составляют не все сведения, полученные указанными органами, а только те из них, которые касаются налогоплательщиков. Отдельные специалисты не без оснований полагают, что «к налоговой тайне следует относить информацию не только о налогоплательщиках, но и об иных лицах — налоговых агентах, банках, представителях и других лицах, которые вправе претендовать на сохранение тайны о них. Поэтому в условиях явного пробела в ст. 102 Кодекса в отношении данных лиц следует применять аналогию»¹. Кроме того, из содержания статьи следует, что налоговая тайна, в частности, включает производственную или коммерческую тайну налогоплательщика. Однако, судя по всему, защищаемой в их режимах информацией содержание налоговой тайны не ограничивается.

Подобный подход позволяет получить лишь очень приблизительное представление о содержании информации, которая защищается в режиме налоговой тайны. В познавательных целях попытаемся сделать необходимые уточнения, основываясь

¹ *Брызгалин А. В., Берник Б. Р., Головкин А. Н.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой с постатейными материалами официальных органов / Под ред. А. В. Брызгалова, А. Н. Головкина. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2001. С. 641.

на анализе соответствующих положений законодательства о налогах и сборах.

Комментируя ст. 102 НК РФ, С. Д. Шаталов отмечает: «Чтобы гарантировать налогоплательщику конфиденциальность представляемой им в налоговые и таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов (далее — контролирующие органы),

а также собираемой о нем контролирующими органами информации, в частности, для того, чтобы она не могла попасть к конкурентам или криминальным элементам, рассматриваем³⁵¹ статья предусматривает, что большинство сведений о нем квалифицируются как составляющие налоговую тайну и, следовательно, защищаются контролирующими органами от распространения и несанкционированного доступа. Рассматриваемая статья «закрывает» все сведения о налогоплательщике за исключением прямо поименованных»¹.

Действительно, юридическая конструкция налоговой тайны включает перечень сведений, которые однозначно к числу защищаемых не относятся. Таковыми, в частности, являются сведения:

- разглашенные налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- об идентификационном номере налогоплательщика (ИНН); ' — о нарушениях законодательства о налогах и сборах и М^с''
- рах ответственности за эти нарушения;
- предоставляемые налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из стор^{он} которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Однако это знание позволяет лишь понять, какая информация не включается в состав сведений, составляющих налоговую тайну. Для более же точного установления ее содержания необходимо рассмотреть и другие признаки.

¹ Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный): Учеб. пособие / Сост. и авт. коммент. С. Д. Шаталов. М., 1999. С. 490.

Глава 14. Налоговая тайна

328

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

329

В своем комментарии А. Н. Гуев выделяет следующие признаки налоговой тайны:

- сведения, полученные налоговыми, таможенными органами и органами государственных внебюджетных фондов (как по месту учета налогоплательщика, так и другими налоговыми органами, например вышестоящими) о налогоплательщике;
- сведения, как предоставленные налоговому, таможенному органам и органу государственного внебюджетного фонда налогоплательщиком, так и собранные (полученные) ими самими, например в ходе проведения камеральной или выездной налоговых проверок. К числу сведений налоговой тайны относится также информация, полученная от банков, органов регистрации, опеки и попечительства, учреждений социальной защиты, образовательных, медицинских учреждений, иных учреждений;
- любые сведения за исключением тех, которые определены в законе;
- предоставление информации, ее составляющей, правоохранительным органам Российской Федерации, другим государственным органам, организациям, учреждениям и гражданам осуществляется в установленном порядке;
- представляет собой часть более общего понятия — сведения конфиденциального характера;
- отличается от коммерческой тайны¹.

Для определения содержания налоговой тайны, по мнению М. Ю. Костенко, необходимо выявить:

- объект налоговой тайны;
- способ получения сведений, составляющих налоговую тайну;
- лиц, обязанных соблюдать налоговую тайну (субъекты обязанности);
- лиц, имеющих право требовать соблюдения налоговой тайны (субъекты права)².

Полагаем, что указанные признаки в своей совокупности позволяют достаточно точно определить содержание информации,

¹ См., например: Гуев А. Н. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2000. С. 420-425.

² См.: Костенко М. Ю. Указ. соч. С. 90.

составляющей налоговую тайну. Следует лишь дополнить их ряд ее источниками, которые также достаточно специфичны.

В качестве основного признака следует *рассматривать объект налоговой тайны*. Его основу, как мы уже отмечали, составляет налоговозначимая информация, которая непосредственно необходима для налогообложения, т. е. для правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и сборов. Именно эта информация представляет наибольшую ценность для органов, осуществляющих взимание налогов и сборов. Вся эта информация подразделяется на массовую, или общедоступную, и конфиденциальную. В свою очередь, информация с ограниченным доступом в налоговых органах конфиденциального характера подразделяется на два информационных массива сведений, одни из которых составляют служебную, а другие — налоговую тайну. Информация, защищаемая в режиме налоговой тайны, в данном случае представляет собой совокупность конфиденциальной информации, отличной от той, которая защищается в режиме служебной тайны. Последнюю составляет информация о деятельности налоговых органов. Налоговую же тайну, как уже отмечалось, составляет информация, которая относится к профессиональной тайне налоговых органов, а именно та, собственниками которой являются налогоплательщики.

Принимая во внимание состав конфиденциальной налоговой тайны, можно сделать вывод, что налоговую тайну составляет также информация с ограниченным доступом, которая относится к профессиональной тайне таможенных органов, органов государственных фондов и органов ФСЭНП. Например, в п. 5 ст. 6 Федерального закона от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного пенсионного страхования»¹ определено, что сведения, содержащиеся в открываемых Пенсионным фондом РФ на каждое застрахованное лицо индивидуальных лицевого счета, относятся к категории конфиденциальной информации.

Содержание информации, составляющей налоговую тайну, фактически зависит от того, как, у кого и какую конфиденциальную информацию принимают или собирают указанные органы в ходе выполнения возложенных на них задач. В данном

¹ СЗ РФ. 1996. № 14. Ст. 1401.

330

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Глава 14. Налоговая тайна, г

331

случае мы имеем в виду *источники информации, составляющей налоговую тайну*.

Специалистами обращается внимание на то, что сведения составляющие налоговую тайну, могут быть: предоставлены налоговому органу самим налогоплательщиком в процессе исполнения им обязанностей и осуществления прав, предусмотренных НК РФ; получены налоговым органом при осуществлении налогового контроля; предоставлены налоговым органам органами федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, другими государственными и муниципальными органами, организациями и физическими лицами в соответствии с законом или по собственной инициативе¹. По нашему мнению, возможности получения налоговозначимой информации несколько шире. Анализ законодательства о налогах и сборах позволяет выделить пять основных источников. В частности, такая информация может быть:

— *предоставлена налоговому органу, таможенному органу, органу государственного внебюджетного фонда самим налогоплательщиком;*

— *сообщена налоговому органу налоговыми агентами, органами, осуществляющими регистрацию, и банками;*

— *собрана налоговым органом, таможенным органом, органом государственного внебюджетного фонда в процессе совершения действий по осуществлению налогового контроля;*

— *получена таможенными органами и органами федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям в процессе проведения оперативно-розыскных мероприятий, дознания и следствия;*

— *передана налоговым органам и органам федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям другими контролирующими и правоохранительными органами в*

порядке информационного обмена, в том числе в рамках международного сотрудничества. Основным источником налоговозначимой информации является сам налогоплательщик (плательщик сборов), которого

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Постатейный комментарий / Под общ. ред. В. И. Слома. М., 1998. С. 278.

законодательство о налогах сборах обязывает к ее предоставлению. Согласно подп. 4, 5, 7 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны:

- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрен^, законодательством, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в предусмотренных случаях и в порядке установленном Кодексом.

Помимо этого, в соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

- об открытии или закрытии счетов — в 10-дневный срок-
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
- об объявлении несостоятельности (банкротстве), о ликвидации или реорганизации — в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения;
- об изменении своего места нахождения или места жительства - в срок не позднее 10 дней с момента такого изменения.

Первую информацию о налогоплательщике налоговые органы получают, как правило, при его постановке на учет. Ведь при подаче заявления о постановке на налоговый учет организация одновременно с ним представляет в одном экземпляре .копии заверенных в установленном порядке: свидетельства о регистрации, учредительных и иных документов, необходимых при государственной регистрации, других документов, подтвер-

in

332

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Глава 14. Налоговая тайна

333

ждающих в соответствии с законодательством ее создание. Индивидуальный предприниматель одновременно с заявлением о постановке на учет представляет свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или представляет копию лицензии на право занятия частной практикой, а также документы, удостоверяющие личность налогоплательщика и подтверждающие регистрацию по месту жительства. При постановке же на учет физических лиц в состав сведений о налогоплательщике включаются также их персональные данные: фамилия, имя, отчество; дата и место рождения; пол; адрес места жительства; данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика; гражданство.

Налоговый орган обязан осуществить постановку налогоплательщика на учет в течение пяти дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство. Согласно п. 9 ст. 84 НК РФ сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено НК РФ. Основной объем налоговозначимой информации поступает в налоговые органы посредством представления налогоплательщиками налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности.

Налоговые агенты обязаны сообщать письменно в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности

налогоплательщика в течение одного месяца. Кроме того, они должны представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Информацию, необходимую для постановки налогоплательщиков на учет, налоговые органы получают от *органов регистрации*. Согласно ст. 85 НК РФ к ним относятся органы, которые осуществляют регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей; органы, лицензирующие частнопрактикующих нотариусов, детективов и охранников; органы, регистрирующие физических лиц по месту жительства; органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц; органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества; органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения; органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и частнопрактикующие нотариусы; органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами.

Эти органы обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения:

- о зарегистрированных (перерегистрированных) или ликвидированных (реорганизованных) организациях — в течение 10 дней после регистрации (перерегистрации) или ликвидации (реорганизации) организации;

- о физических лицах, которые зарегистрировались или прекратили свою деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, — в течение 10 дней после выдачи свидетельства о регистрации, его изъятия либо истечения срока действия;

- о физических лицах, которым выданы лицензии, свидетельства или иные подобные документы частным нотариусам, частным детективам и частным охранникам либо у которых отозваны или прекратили действие указанные документы, — в течение 10 дней;

- о фактах регистрации либо о фактах рождения и смерти физических лиц — в течение 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов;

- о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе или о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах, и их владельцах — в течение 10 дней после регистрации имущества;

- о предоставлении прав на пользование природными ресурсами — в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя;

- об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными, об опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, физических лиц, ограниченных судом в дееспособности, дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа, физических

334 Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

- лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством или управлением имуществом, — не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения;

- о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения — не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения.

Банки также располагают различной информацией о своих клиентах. Эта информация используется для целей учета налогоплательщиков и для налогового контроля. Согласно ст. 86 НК РФ банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета. Счета (счет) в данном случае — это расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей (ст. 11 НК РФ).

Значительный объем налоговозначимой информации налоговые органы, таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов собирают в процессе проведения действий по осуществлению налогового контроля. В этой связи отмечается, что в целях получения дополнительной информации и сбора доказательств должностные лица налоговых органов могут провести в ходе проверки такие процессуальные действия (действия по осуществлению

налогового контроля), как осмотр (обследование) территорий, помещений, предметов и документов, инвентаризация, истребование документов, выемка документов и предметов, допрос свидетелей и экспертиза¹. Полученная в результате проведения указанных действий информация включает в себя самые различные сведения о налогоплательщиках, в том числе и те, которые не имеют отношения к налогообложению, например о личной жизни физических лиц. Информация же, необходимая для налогового контроля, находит свое

¹ См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 213.

Глава 14. Налоговая тайна

335

отражение в протоколах налогово-процессуальных действий и актах проверок.

Налоговозначимая информация, как уже отмечалось, может быть получена и в процессе проведения таможенными органами и органами федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям оперативно-розыскных мероприятий^ дознания и следствия. Эти органы выполняют функции по предупреждению, выявлению, пресечению и расследованию нарушений законодательства о налогах и сборах, являющихся преступлениями или административными правонарушениями. В связи с этим им приходится осуществлять сбор соответствующей информации, которая составляет их служебную тайну. Так, например, сотрудники ФСЭНП обязаны сохранять государственную, служебную, коммерческую тайну, тайну сведений о вкладах физических лиц и другую информацию, полученную ими при исполнении служебных обязанностей.

Наконец, налоговозначимая информация может быть передана налоговым органам и органам ФСЭНП другими контролирующими и правоохранительными органами в порядке информационного обмена, в том числе международного. В настоящее время Российская Федерация имеет договоры о правовой помощи по гражданским, семейным и уголовным делам с целым рядом государств мира. Эти международные акты предусматривают взаимодействие правоохранительных органов, прежде всего в деле борьбы с так называемыми общеуголовными преступлениями. Кроме того, с участием Российской Федерации заключен ряд двухсторонних международных соглашений, которые непосредственно направлены на достижение сотрудничества в деле выявления, предупреждения и пресечения налоговых преступлений и правонарушений. В данном случае имеются в виду соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи в области борьбы (по вопросам) за соблюдение налогового законодательства, которые позволяют добиться взаимодействия между российскими налоговыми органами, органами ФСЭНП и соответствующими органами иностранных государств в деле предотвращения уклонения от уплаты налогов. Все эти соглашения предусматривают различные формы информационного обмена между правоохрани-

336

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

тельными и контролирующими органами стран-участников. Соответствующие вопросы будут рассмотрены нами отдельно в гл. 2.

Принимая во внимание указанные источники, можно сделать вывод о том, что *в режиме налоговой тайны* защищается информация о налогоплательщиках и плательщиках сборов, предоставляемая ими самими, налоговыми агентами, органами регистрации и банками налоговым органам, таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Кроме того, к ней относится информация, получаемая этими органами в процессе осуществления налогового контроля, оперативно-розыскной и уголовно-процессуальной деятельности и составляющая их профессиональную тайну, а также передаваемая им в рамках информационного обмена, в том числе международного, контролирующими и правоохранительными органами других стран.

§ 3. Правовой режим доступа к информации, защищаемой в режиме налоговой тайны

По общему правилу, установленному ст. 10, 12 Федерального закона от 20 февраля 1995 г. № 24-ФЗ «Об информации, информатизации и защите информации», государственные информационные ресурсы являются открытыми и общедоступными. Пользователи — граждане, органы государственной власти, органы местного самоуправления, организации и общественные объединения — обладают равными правами на доступ к государственным

информационным ресурсам и не обязаны обосновывать перед владельцами этих ресурсов необходимость получения запрашиваемой ими информации. Исключение составляет документированная информация, отнесенная законом к категории ограниченного доступа, которая, в свою очередь, как уже отмечалось, подразделяется на информацию, составляющую государственную тайну, и конфиденциальную информацию.

Ранее мы уже установили, что информация, защищаемая в режиме налоговой тайны, является одной из разновидностей

Глава 14. Налоговая тайна

337

конфиденциальной экономической информации. Следовательно, доступ к ней должен быть ограничен. Такое ограничение составляет основу правового режима защиты соответствующей информации. В этой связи необходимо установить правовое значение термина «режим».

Основываясь на этимологическом толковании слова «режим» предлагается понимать его как установленный порядок жизни и деятельности для достижения каких-либо целей¹.

В юридической литературе правовой режим определяется и как социальный режим некоторого объекта, закрепленный правовыми нормами и обеспеченный совокупностью юридических средств², и как порядок регулирования, который выражен в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний, создающих особую направленность регулирования³. Имеется также утверждение, что правовой режим — это одновременно права, обязанности и ответственность; система мер, которая используется для достижения поставленных целей; система правового воздействия, состоящая в специфике приемов регулирования и его механизма⁴. Существует и версия, что правовой режим есть особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании правовых средств и создающий желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъекта права⁵.

Следует также принять во внимание отраслевую принадлежность правовых режимов. В одной из своих работ Д. Н. Бахрах отмечает, что «правовой режим отрасли права представляет собой совокупность юридических средств регулирования — от-

¹ См.: Рушайло В. Б. Административно-правовые режимы: Монография. М., 2000. С. 11.

² См.: Исаков В. Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы // Проблемы теории государства и права. М., 1987. С. 258—259.

³ См.: Алексеев С. С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989. С. 185.

⁴ См.: Рушайло В. Б. Указ. соч. С. 14.

⁵ См.: Матузов Н. И., Малько А. В. Правовые режимы: вопросы теории и практики // Правоведение. 1996. № 1. С. 17—18.

Раздел 111. Налоговая обязанность и налоговый контроль

Разлевой юридический инструментарий, — опосредованных отраслевым методом правового воздействия и базирующихся на Принципах, специфичных для данной отрасли»¹.

В этой связи интерес представляют определения тех или иных режимов в действующем законодательстве. Например, согласно ст. 18 ТмК РФ таможенный режим — это совокупность Положений, определяющих для таможенных целей статус това-Ров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации.

Во всех приведенных выше определениях режим, так или иначе, определяется как совокупность, система или сочетание Правовых средств, мер и положений. Полагаем, что какой-либо Режим действительно возможен лишь при установлении совокупности взаимосвязанных между собой положений, имеющих общий предмет правового регулирования. Ограничение доступа к информации, составляющей налоговую тайну, также базируется на совокупности соответствующих положений.

Уже упоминавшаяся Концепция обеспечения безопасности Деятельности налоговых органов определяет защиту информации прежде всего как принятие мер по обеспечению сохранности информационных ресурсов налоговых органов от незаконного распространения, искажения или уничтожения. С учетом этого режим доступа к информации, составляющей налоговую тайну, можно определить как совокупность правовых положений, обеспечивающих

сохранность соответствующих информационных ресурсов.

Правовую основу этого режима составляют положения, закрепленные в ст. 102 НК РФ. В соответствии с ними налоговая Тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органа-Ми ФСЭНП, органами государственных внебюджетных фондов И таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, Предусмотренных федеральным законом. Поступившие в налоговые органы, органы федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и

Бахрах Д. Н. Административное право. М., 1996. С. 203.

Глава 14. Налоговая тайна

339

доступа. Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица по перечням, определяемым соответственно ФНС России, органами государственных внебюджетных фондов, ФСЭНП МВД России и ФТС России.

Принимая во внимание то, что основной массив информации, составляющей налоговую тайну, является составной частью информационных ресурсов налоговых органов, следует обратиться к анализу соответствующих ведомственных актов МНС России. Так, порядок предоставления налоговыми органами конфиденциальной информации, утвержденный приказом МНС России от 3 октября 2000 г. № БГ-3-24/346, определяет, что предоставление конфиденциальной информации налоговыми органами осуществляется на основании письменных мотивированных запросов, оформленных на официальных бланках, за подписью уполномоченного должностного лица, если иное не предусмотрено законодательством или соглашениями об обмене информацией. Указанные запросы не подлежат исполнению в случаях, когда: предоставление конфиденциальной информации не предусмотрено законодательством, совместными соглашениями и приказами МНС России и сторонних организаций; налоговые органы не располагают в готовом виде запрашиваемыми статистическими или информационно-аналитическими сведениями.

Законодательством не предусмотрена возможность предоставления имеющихся в налоговых органах библиотек, архивов, фондов, баз и банков данных, содержащих конфиденциальную информацию, сторонним организациям.

Конфиденциальная информация, содержащаяся в едином государственном реестре налогоплательщиков, предоставляется в порядке, предусмотренном Правилами ведения единого государственного реестра налогоплательщиков. Например, самим налогоплательщикам предоставляются сведения о них, носящие конфиденциальный характер, в двухмесячный срок после представления установленной законодательством годовой налоговой отчетности за прошедший год. Конфиденциальная информация из реестра предоставляется также правоохранительным и судебным органам в пределах их компетенции с учетом требований законодательства по защите информации.

340

Раздел III. Налоговая обязанность и налоговый контроль

В целях сохранения конфиденциальности получаемой налоговыми органами информации о налогоплательщиках правоохранительным органам при направлении запросов о предоставлении сведений, составляющих налоговую тайну, необходимо указывать конкретные обстоятельства, в связи с которыми возникла необходимость в получении указанных сведений, и мотивировать, что необходимость в предоставлении данной информации связана с исполнением обязанностей, возложенных на запрашивающее должностное лицо.

Порядок предоставления конфиденциальной информации несколько различается в зависимости от того, какие органы за ней обращаются. Законодательством не предусмотрена возможность предоставления имеющихся в налоговых органах библиотек, архивов, фондов, баз и банков данных, содержащих конфиденциальную информацию, сторонним организациям. Действующее законодательство предусматривает лишь возможность получения конфиденциальной налоговой информации. Прежде всего такая информация может быть предоставлена таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, сотрудники

которых сами имеют доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну.

Свои особенности имеет *предоставление конфиденциальной налоговой информации органам федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям*. Основные направления взаимодействия названных органов определяются соглашениями об основных направлениях взаимодействия и координации деятельности Министерства финансов РФ и Министерства внутренних дел РФ. В качестве одного из них определена организация порядка передачи налоговыми органами федеральной службе по экономическим и налоговым преступлениям материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки налоговых преступлений.

Предоставление конфиденциальной информации органам прокуратуры, внутренних дел и федеральной службы безопасности осуществляется в пределах компетенции указанных органов с учетом требований законодательства по защите информации.

Глава 14. Налоговая тайна

341

Арбитражным судам и судам общей юрисдикции конфиденциальная информация предоставляется в случаях, предусмотренных законодательными актами об их деятельности. По официальному мотивированному письменному запросу судьи материалы представляются непосредственно в суд. Информация, необходимая для принудительного исполнения взыскания, *прежде*-доставляется также судебным приставам-исполнителям.

Информационный обмен осуществляют и другие органы государственной власти, имеющие доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну. Например, был заключен целый ряд межведомственных соглашений, предусматривающих информационный обмен, с участием ФСНП России¹. Целью этих соглашений является: создание условий для повышения уровня информационного обеспечения деятельности федеральных органов исполнительной власти, принятия управленческих решений; обеспечение совместимости информационных ресурсов; организация обмена статистической и аналитической информацией; повышение эффективности использования государственных информационных ресурсов. Со стороны ФСНП России информационный обмен предусматривает прежде всего предоставление информации о состоянии криминогенной обстановки в налоговой сфере и данных о нарушениях налогового законодательства².

¹ См., например: Приказ ФСНП России от 18 декабря 2001 г. № 573 «Об объявлении Соглашения об информационном взаимодействии Госкомстата России и ФСНП России»; Приказ ФСНП России от 21 декабря 2001 г. «Об информационном взаимодействии между ФСНП России и Минимуществом России»; Приказ ФСНП России от 14 января 2002 г. «Об объявлении Соглашения по информационному взаимодействию ФСНП России и ФПС (Федеральная пограничная служба) России»; Приказ ФСНП России и ФСФО (Федеральная служба России по финансовому оздоровлению и банкротству) России от 18 октября 2001 г. № 501, 524 «Об утверждении Положения о порядке взаимодействия ФСНП России и ФСФО России».

² С 1 июля 2003 г. эту деятельность осуществляет преемник ФСНП России - ФСЭНП МВД России.

Глава 15. Исходные положения нарушений законодательства 343

Раздел IV

НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

Глава 15

ИСХОДНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАРУШЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

§ 1. Общественная опасность нарушений законодательства о налогах и сборах. Налоговая безопасность государства

На общее положение дел в сфере налогообложения определяющее значение оказывает уровень ее защищенности или безопасности. *Налоговая безопасность* определяется как некое состояние налоговой системы, при котором обеспечивается непрерывное и достаточное финансирование государства и муниципальных образований посредством взимания налогов и сборов даже при наличии имеющихся в отношении нее угроз и негативных воздействий со стороны нарушителей налогового законодательства. Обеспечение налоговой безопасности осуществляется в рамках экономической безопасности соответствующими правоохранительными органами¹. Непосредственно обеспечение налоговой безопасности возложено на ФСЭНП, призванную выявлять, предупреждать и пресекать налоговые

преступления и правонарушения.

Нарушения законодательства о налогах и сборах и их наиболее опасная форма — налоговые преступления — представляют собой одну из главных угроз для экономической безопасности государства. Это обусловлено тем, что подобные посягательства наносят вред системе налогообложения, разрушают существующие механизмы формирования доходов бюджета. В своей совокупности указанные противоправные действия составляют такое общественно опасное социально-правовое явление, как *налоговая преступность*. Объединяет налоговые преступления и правонарушения объект их посягательства, которым являются охраняемые налоговым и уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты¹.

Следует отметить, что становление современной российской налоговой системы сопровождается значительным ростом числа налоговых преступлений и правонарушений. По оценкам специалистов, в результате неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей государство ежегодно недополучало от 30 до 40% бюджетных средств. Уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение, носит массовый характер и является главной причиной непоступления налогов в государственную казну. Недобор налогов и бюджетный кризис, судя по всему, приобретают в России хронический характер².

Налоговую преступность нельзя признать принципиально новым общественно опасным социально-правовым явлением I для России. В различные периоды в той или иной степени велась борьба с преступными нарушениями налогового законодательства, которая в отдельные годы приобретала исключительно острый характер. Например, в 1922 г. по РСФСР за уклонение от государственных повинностей и налогов были суждены 20 572 человека. Эти цифры до сих пор являются самыми высокими в истории отечественного налогообложения. Хотя статистика последних лет вполне сопоставима с этими данными. Так, в 1998 г. федеральными органами налоговой полиции по фактам нарушения налогового законодательства возбуждено 3953 уголовных дела, в 1999 г. — 8232, в 2000 г. — 11 621, в 2001 г. — 24 380. Из приведенных данных видно, что рост налоговой преступности имеет неблагоприятную динамику, такой рост, по некоторым оценкам, характеризуется как катастрофический³. При этом следует отметить, что увеличение числа зарегистрированных преступлений в немалой степени

¹ См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 63.

² Подробнее об этом см.: Кучеров И. И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000. С. 18.

³ См.: Шмелев Н. Неплатежи — проблема номер один российской экономики // Вопросы экономики. 1997. № 4. С. 33.

³ См.: Старченков П. Налоговая преступность в России катастрофически растет // Независимая газета. 1995. 24 мая.

344 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

связано с активизацией и растущей профессионализацией сотрудников Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям.

Тем не менее указанные выше цифры далеко не в полной мере отражают масштабы преступной деятельности в налоговой сфере. Налоговые преступления, как и другие преступления, совершаемые в экономической сфере, характеризуются исключительно высокой латентностью. Этот характерный признак, присущий налоговой преступности, отмечался в ряде научных работ¹. По оценкам отдельных специалистов, 9 из 10 налоговых преступников уходит от ответственности². Зарубежными специалистами в этой связи отмечается, что масштаб налогового мошенничества не может быть выражен в точных цифрах³.

По нашему мнению, о реальных масштабах налоговой преступности в той или иной степени свидетельствуют следующие показатели:

- значительный разрыв между официальными и реальными доходами населения;
- очевидная разность между расходами на потребление отдельных граждан (приобретение в больших объемах валютных ценностей, недвижимости, автомобилей, предметов обстановки и пользование дорогостоящими услугами) и декларируемыми ими доходами;
- скрытая занятость населения (наличие значительного числа работающих на

предприятиях, не зарегистрированных в налоговых органах или осуществляющих незаконную предпринимательскую деятельность);

— рост объема денежной наличности, находящейся во вне-банковском обороте

(использование черного нала в расчетах с другими предприятиями, оплате труда);

— обострение кризиса неплатежей, заключающееся в неспособности или нежелании организаций рассчитываться деньгами

¹ См., например: *Кошаева Т.* О. Некоторые вопросы ответственности за налоговые преступления // Законность. 1996. № 1. С. 38.

² См.: Криминология / Под ред. Н. Ф. Кузнецовой, Г. М. Миньков-ского. М., 1998. С. 326.

³ См.: *Бернар И., Колли Ж. К.* Толковый экономический и финансовый словарь: В 2 т. Пер. с фр. М., 1994. Т. 1. С. 783.

Глава 15. Исходные положения нарушений законодательства 345

с другими хозяйствующими субъектами в рамках коммерческой деятельности (преобладание бартерных операций, использование в расчетах векселей и иных ценных бумаг), а также с бюджетом (зачеты, натуральная уплата);

— снижение собираемости налогов, отмечающееся даже в период ожидания сезонного роста поступлений налогов в бюджет;-

— увеличение из года в год значительными темпами размера бюджетной недоимки;

— повышение объемов капиталов, незаконно вывозимых за рубеж (открытие счетов в зарубежных банках, приобретение компаний и ценных бумаг за рубежом).

Статистика свидетельствует, что преступные посягательства, направленные на уклонение от уплаты налога на прибыль, составляют 43,6% от общего числа налоговых преступлений, НДС — 28,4, налогов, уплачиваемых в дорожные фонды, — 6,7, подоходного налога с физических лиц — 3,7, акцизов — 1,2, налога на имущество предприятий — 0,9%. Из этого следует, что налоговые преступления направлены на уклонение от уплаты тех налогов, которые предусматривают наиболее крупные отчисления в бюджет. Иные налоги также достаточно часто оказывались неуплаченными в результате преступных действий, однако это происходило преимущественно из-за того, что они имели общий объект налогообложения с обязательными платежами, указанными выше. Преобладание преступлений, связанных с неуплатой налога на прибыль, прежде всего объясняется уязвимостью механизма его исчисления, предусматривающего целый ряд исключений и изъятий, а также льгот по его уплате, которые незаконно используются. В данном случае сказывается и повышенный уровень корыстной мотивации у преступников, ведь удержание в своей собственности полученной прибыли и является их главной целью.

Основные причины, определяющие состояние преступности в экономической сфере, достаточно хорошо известны. К их числу относят: общее ослабление государственности; свертывание государственного контроля и регулирования экономической деятельности; создание обстановки экономического хаоса; отставание соответствующей законодательной базы; резкое имущественное расслоение населения и утеря социально значимых

346 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

ориентиров; пассивность правоохранительных органов¹. Однако в данном случае целесообразно остановиться на рассмотрении механизма причинности, который характерен именно для налоговой преступности. При этом необходимо учитывать, что преступность является итогом сложных социальных процессов, возникающих при взаимодействии объективного и субъективного факторов, т. е. реальных условий экономического, социального, политического, духовного характера и целенаправленной деятельности людей². Процессы детерминации и причинности преступности данного вида не только в значительной степени отличаются от аналогичных процессов, связанных с общеуголовной преступностью, но имеют свою специфику и по сравнению с другими преступными проявлениями в экономической сфере. Налоговая преступность органически взаимосвязана с рыночными отношениями, частной собственностью и предпринимательством. С ростом числа предприятий, основывающихся на частной форме собственности, возникло острое противоречие между финансовыми интересами государства и общества, с одной стороны, и интересами новых собственников — с другой.

Касаясь причин уклонения от уплаты налогов, специалист в области финансового права П. М.

Годме выделял среди них экономические, политические, технические и моральные³. С подобным подходом можно согласиться, однако, принимая во внимание то, что налог является не только экономической, но и юридической категорией, следует дополнить этот перечень правовыми причинами. Кроме того, в этом случае нельзя не учитывать и причины организационного характера, так как определенной компетенцией в сфере налогообложения наделен ряд органов государственной власти. Это предполагает взаимодействие между ними, а следовательно, и наличие соответствующих проблем.

¹ См., например: *Есипов В. М.* Криминальная экономика — наша главная опасность // Первая межведомственная научно-практическая конференция ФСЭНП России: Сборник материалов. М., 1998. С. 36.

² См.: *Долгова А. И.* Некоторые вопросы диалектики познания преступности и ее причин // Методологические проблемы изучения преступности и ее причин: Сборник научных трудов. М., 1986. С. 19.

³ См.: *Годме П. М.* Указ. соч. С. 399-406.

Глава 15. Исходные положения нарушений законодательства 347

Исходя из того что экономические элементы причинности уклонения от налогообложения во многом являются определяющими, начнем свой анализ именно с них. Основные экономические причины кризиса, поразившего бюджетную и налоговую системы России, коренятся за их пределами. К ним относятся прежде всего падение уровня производства, снижение доходности предприятий, вывоз капитала за рубеж. В данном случае также необходимо учесть и то обстоятельство, что подавляющее большинство отечественных предприятий-налогоплательщиков используют устаревшее оборудование, технологии, испытывают острую нехватку оборотных средств и не могут сбыть свою неконкурентоспособную продукцию как на внутреннем, так и на внешнем рынке. Все это приводит, в первую очередь, к возникновению взаимных неплатежей, а затем и к снижению возможностей уплачивать налоги.

Бесспорно, финансовое положение налогоплательщиков достаточно часто является определяющим фактором совершения налоговых преступлений. В этом случае налогоплательщик сопоставляет выгоду от уклонения от уплаты налогов и возможные отрицательные последствия. Если с материальной точки зрения уклонение себя оправдывает, то налогоплательщик скорее всего уплачивать налоги не станет¹. Поэтому снижение налоговой способности субъектов налогообложения следует расценивать как одну из важных экономических причин уклонения от уплаты налогов. Что же касается экономически благополучных предприятий, среди которых выделяются торгово-закупочные, посреднические, то в причинном комплексе массового уклонения их владельцев от уплаты налогов определяющее воздействие оказывает социально-психологический фактор, о котором речь пойдет чуть дальше.

Иные причины экономического характера таятся в самой налоговой системе. В современных условиях налоги стали главным источником бюджетных доходов, доля которых неуклонно возрастала год от года. Постоянное увеличение расходов, вызванное рядом различных объективных причин, побуждает государство повышать уровень налогообложения. Чрезмерно тяжелое нало-

¹ См.: *Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалова.* М., 1997. С. 441.

348 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
говое бремя в России, как правило, называется в числе основных причин массового уклонения от уплаты налогов.

Налоговое бремя во многом утяжеляют многочисленные льготы, предоставляемые на федеральном и особенно на местном уровнях власти. Льготами пользуется ограниченное число предприятий, следовательно, вся недобираемая сумма доходной части перекладывается на других налогоплательщиков¹. В этой связи негативной, на наш взгляд, является также тенденция увеличения за последние годы числа различных зон с льготным налогообложением на территории Российской Федерации. Хотя подобные зоны льготного налогообложения и

позволяют в какой-то степени решить финансовые проблемы соответствующих территорий, их деятельность приводит к снижению налоговой способности других регионов. Ведь зачастую источник прибыли и налогооблагаемых доходов находится на территории одной области, а налоги уплачиваются плательщиком на территории другой². Кроме того, деятельность отечественных офшоров достаточно часто сопровождается различными нарушениями порядка налогообложения.

В определенной степени оценить уровень налогообложения в стране позволяют и сведения о количестве налогов и иных обязательных платежей, взимаемых на ее территории. До недавнего времени в Российской Федерации действовало более 100 различных налогов и сборов³. Безусловно, наличие столь большого числа налогов также оказывало отрицательное психологическое воздействие на налогоплательщиков, так как создавало ощущение «налоговой удавки».

Финансовый же эффект от большинства налогов был незначителен. Справедливости ради следует отметить, что последние изменения, вносимые в налоговое законодательство, предусматривали некоторое сокращение общего числа налогов. В НК РФ предусматривается взимание уже не более трех десятков налогов и сборов. Однако и это

¹ См.: *Рагимов С. Н.* Размышления о налоговом бремени // *Налоговый вестник*. 1996. № 12. С. 6.

² См.: *Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брыз-галина*. С. 217—218.

³ См.: *Шаталов С. Д.* Налоговый кодекс как гарант стабильности налоговой системы // *Консультант*. 1996. № 1. С. 70.

Глава 15. Исходные положения нарушений законодательства 349

количество представляется неоправданно большим и требует сокращения, так как также оказывает негативное влияние на исполнительность налогоплательщиков.

Одновременно и причиной, и следствием уклонения от уплаты налогов следует признать внебанковский оборот наличных денежных средств. Специалисты отмечают в этой связи, что в «Российской Федерации объективной реальностью является широкое использование операций как с рублевой, так и с валютной наличностью, не фиксируемой в бухгалтерском учете и отчетности. Следствием этого является: уход от налогов; снижение доходов бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов; ухудшение экономического положения законопослушных налогоплательщиков; криминализация государства в целом¹. Даже относительно невысокая доля неучтенного наличного оборота позволяет предприятию практически полностью уйти от налога на прибыль, НДС и отчислений на социальное страхование.

Политические причины уклонения от налога связаны с регулирующей функцией налогов: посредством их государство проводит ту или иную социальную или экономическую политику. Лица, против которых направлена такая политика, путем неисполнения положений налогового законодательства оказывают определенное противодействие господствующей группе². Криминологический анализ причин широкого распространения налоговых правонарушений указывает на значительные изъяны проводимой налоговой политики, направленной прежде всего на осуществление фискальных, а не стимулирующих функций. Неудивительно поэтому, что сокрытие доходов становится естественным способом самозащиты тех, кто стремится развивать свою финансово-хозяйственную деятельность³.

¹ См.: *Наличность в Российской Федерации: Справочник / Сост. В. С. Проскуров*. М., 1997. С. 4-5.

² См.: *Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева*. С. 184.

³ См.: *Ривкин К. Е.* Узловые проблемы борьбы с налоговыми преступлениями // *Проблемы борьбы с экономической преступностью и наркобизнесом при переходе к рынку: Сборник материалов научно-практической конференции*. СПб., 1994. С. 120.

350 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

К сожалению, подобное настроение среди многих налогоплательщиков в России пока сохраняется.

Следует также отметить и прямую зависимость снижения налоговой дисциплины от общей политической ситуации в стране. В периоды резкого обострения кризиса государственной власти в России отмечается резкое снижение собираемости налогов из-за массового неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей.

Немаловажным фактором, способствующим увеличению числа налоговых преступлений, является несовершенство и нестабильность налогового законодательства (правовая причина). В настоящее время нормативно-правовая база по вопросам налогообложения включает в себя

большое число законов, указов, постановлений, инструкций и разъяснений. Дополнительные трудности создают постоянно вносимые изменения в действующее налоговое законодательство.

К правовым причинам относится и несовершенство отдельных налоговых механизмов.

Практика свидетельствует, что наиболее уязвимым в этом смысле является механизм исчисления и уплаты налога на прибыль. Как уже отмечалось выше, преобладание преступлений, связанных с уплатой этого налога прежде всего объясняется наличием целого ряда исключений и изъятий, а также льгот по его уплате, которые незаконно используются. В наименьшей степени преступной деятельности подвержены имущественные налоги (налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог), так как сокрытие объектов недвижимости весьма затруднительно.

К числу организационных причин налоговой преступности прежде всего относятся недостатки во взаимодействии между органами налогового контроля, органами федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, другими контролирующими и правоохранительными органами.

С организационными причинами уклонения от налогообложения тесно соприкасаются причины технического характера. К их числу прежде всего относят несовершенство форм и методов налогового контроля¹. К сожалению, пока еще типичными

¹ См.: Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 185.

Глава 15. Исходные положения нарушений законодательства 351

являются факты наложения налоговыми органами излишних штрафных санкций, незаконное привлечение к административной ответственности, нарушение порядка административного производства, провоцирование безнаказанности нарушителей налогового законодательства. В ряде случаев документальные и камеральные проверки проводятся неквалифицированно, пат., верхностно, их результаты оформляются некачественно. Разногласия и возражения плательщиков рассматриваются недостаточно внимательно и объективно.

К числу чисто технических причин мы относим и недостатки применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением. Очевидно, что обеспечение повсеместного применения современных контрольно-кассовых машин способно положительно повлиять на упорядочение наличного денежного обращения и усиление контроля за своевременностью и полнотой поступления денежных средств в бюджет. Однако, как показывает практика, эффективность этой работы все еще остается низкой.

Объективные причины налоговой преступности тесно взаимодействуют с субъективными. Последние являются не менее важными, а порой и определяющими в причинном комплексе детерминантов налоговой преступности. Субъективные причины порождаются негативным нравственно-психологическим фактором. Давно установлено, что нежелание населения оплачивать налоги проистекает от убеждения, что проволочкой и сопротивлением можно вовсе избежать их оплаты, и от подозрения, что обложение слишком велико, или что собранные суммы расхищаются или неправильно расходуются, или же что они неравномерно взимаются и распределяются¹. Уклонение же от уплаты налогов отечественных налогоплательщиков во многом определяется наличием острых противоречий между интересами государства и общества, с одной стороны, и новыми частными собственниками — с другой. Принято считать, что чуть ли не главным фактором, оказывающим негативное воздействие на настроения налогоплательщиков, являются недостатки отечественной налоговой системы.

Однако представ-

См.: Петти В. Трактат о налогах и сборах' Антология экономической классики. М., 1993. С. 13.

352 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

ляется, что нравственно-психологический фактор налоговой преступности в значительной мере определяется не издержками налогообложения, а общей негативной нравственно-правовой атмосферой общества, стойким отрицательным отношением населения к налоговой системе вообще, доминированием корыстных мотивов в поведении преступников, а также пониженным уровнем их налоговой культуры.

§ 2. Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах

Государственно-политические преобразования и проводимые в России экономические реформы, направленные на развитие предпринимательской деятельности, функционирование

новых форм бизнеса, обуславливают постоянный рост количества налогоплательщиков. В то же время для переходного периода реформирования экономики характерно появление неблагоприятных факторов, оказывающих воздействие и на налоговую сферу, в первую очередь таких, как инфляционные процессы, слабое развитие отечественных товаропроизводителей, несовершенство налогового законодательства. Недостатки в законодательстве, регулирующем налоговые отношения, не только способствуют, но зачастую и провоцируют совершение правонарушений. В конечном счете совокупность названных факторов приводит к уменьшению доходов населения, одновременно сокращая поступления денежных средств в бюджетную систему и государственные внебюджетные фонды.

Одним из основных элементов степени и характера общественной опасности налоговых правонарушений является посягательство на установленную Конституцией РФ публично-правовую обязанность всех граждан уплачивать законно установленные налоги и сборы. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества, что и закреплено нормами налогового права. Именно данная особенность налогового права — принудительный характер изъятия части дохода — и вызывает в ответ на налоговые санкции государства противодействие налогоплательщиков, выражающееся в уклонении от уплаты налогов.

Глава 15. Исходные положения нарушений законодательства 353

Специфика посягательств на нормальное функционирование налоговых правоотношений обусловлена тем, что налоги, согласно их экономической, социально-политической и юридической сущности, выступают основным средством материального обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Сокращение налоговых поступлений в бюджетную систему либо их неплановое поступление неизбежно становится основным фактором невыполнения либо неэффективного выполнения государством своих внешних и внутренних функций. В конечном счете недостаточное финансирование государственных полномочий, слабое материальное обеспечение публичных целей и задач влекут ослабление управления обществом и подрывают национальную безопасность. Общественные отношения, складывающиеся между публичным (государством и (или) муниципальными образованиями) и частными субъектами относительно взимания налогов изначально в силу своей социальной природы конфликтны и, таким образом, объективно требуют правового регулирования. В свою очередь, механизм правового регулирования налоговых отношений объективно нуждается в охране правовыми средствами.

В современных условиях развития системы российского законодательства правовая охрана механизма налоговых отношений обеспечивается различными отраслями права: финансовым, уголовным, административным и таможенным. Данное основание является аргументом об отнесении налоговой ответственности к комплексному межотраслевому правовому институту. Следует оговориться, что понимание налоговой ответственности через сумму соответствующих отраслевых институтов, охраняющих налоговые отношения, имеет значение только для удобства анализа этой категории и в качестве учебной дисциплины.

Институт налоговой ответственности не относится к исключительным явлениям российской правовой системы. Правовые институты, состоящие из правовых предписаний, содержащихся в различных нормативно-правовых актах, — объективно обусловленный закономерный феномен. В связи с динамикой общественных отношений в налоговом праве происходит постоянное дополнение и изменение нормативного материала, что влечет невозможность в рамках одного нормативного акта об-

щегло обеспечения (НК РФ) обеспечить всю полноту регулирова-

ния (НК РФ) обеспечить

налоговых отношений. Более того, различная степень общественной опасности налоговых

правонарушении не позволя- осуществлять охрану материальных норм какой-либо одной отрасли*

твлять о правовой деятельности законодателя при регулиро-

вании и части налоговой ответственности следует считать создани- ,,,,,,«mix

норм, взаимно допол-

няющих фотворечивых правовых норм

гт •Друг друга.

Праг

сферой действия института налоговой ответствен-



Г¹ателГтГ- общ Генные отношения, складываю-щиеся <о ительно установления, введения, взимания налогов, а т^{Ностм}ро се осуществления налогового контроля и и нриис[^] у[^] налоговой сферы охран- административ-

ного и т

^Моженного права имеют мижснши //у -

моменты, обу-Особенность охра- ческая

оХрЗНе Общественных отношений, регулируемых налоговым правом. у[?]с^{тм} предназначением охранительных правовых является опосредование отношении, связанных с законодательства о налогах и сборах, то и юриди-укция этих правовых институтов совпадает и от-ⁿⁿⁿ ...,правонарушения, а именно: объект, объективную

а субъект и субъективную сторону.

явля[^]сь комплексным межотраслевым правовым институ-к "Чговая" ответственность не относится всецело к какой-либо од[^], UbdH UIUC1[^], ...,пняющей налоговые отношения.

Относит^{^тм} от^{расли} права Г^рос^ть такого правового образова-^льная самостоятельность IUKUI[^] р ния> Как

итоговая ответственность, объясняется ее интегрированным ^{^тм}о^{Ба}ом обуслов^ленным вторичностью по отношению к о^{^Р}е^Рм[^]/ьным нормам финансового права. Поэтом[^] Р^{тм} ^ ншюговой ответственности в качестве ком-ий категории, соединяющей в себе Различные нормы, не может быть полностью отнесен к ка-

Э[^]> одной отрасли права. Правовой институт не относится к пер[^]о^{да} правовым образованиям - качеством первоос-^{НoByl}об^{^тм}правовая норма, которая может принадлежать

Глава 15. Исходные положения нарушений законодательства

355

только одной отрасли права и даже в составе правового образования не может входить в иную отрасль права.

Правовой институт налоговой ответственности состоит из отдельных структурных элементов — субинститутов, которые представляют собой отраслевые институты ответственности за нарушения налогового законодательства. В пределах института налоговой ответственности каждый субинститут регулирует конкретный род деликтных отношений: финансовых (налоговых), административных, таможенных или уголовных.

Вместе с тем необходимо подчеркнуть условность отнесения налоговой ответственности к полноправным правовым общностям. Говоря об институте налоговой ответственности, следует учитывать, что его состав образуют равнозначные, самостоятельные институты других отраслей права, регулирующих общественные отношения, вертикальные и функциональные связи которых на несколько порядков сильнее, чем их связи между собой.

Объединения норм, устанавливающих финансовую, уголовную, административную или таможенную ответственность за налоговые правонарушения, являются неотделимой частью со-ответствующих отраслей права. Бесспорно отнесение института налоговых преступлений к уголовному праву, а института налоговых правонарушений — к финансовому (налоговому). В основе подобного утверждения лежит предметный принцип классификации общественных отношений. Однако, как уже отмечалось, ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах может регулироваться нормами разных отраслей. В подобной ситуации охранительные отношения налоговой сферы разграничиваются по дополнительному критерию — методу правового регулирования.

Таким образом, комплексность института налоговой ответственности представляет относительное соединение специальных правовых общностей (совокупности норм права), обеспечивающих различными правовыми режимами охрану одного вида общественных отношений — налоговых. Разнородность отраслей права, охраняющих налоговые отношения, допускает сочетание и объединение в определенных целях правовых норм, но не является основанием для образования единых, качественно однородных общественных отношений, т. е. не дает

356 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

генетической возможности рождения нового института или тем более отрасли права — налоговой ответственности.

Основаниями привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является совершение одного из следующих деликтов: а) налогового правонарушения; б) нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки административных правонарушений (налоговые проступки); в) нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступлений (налоговые преступления).

Современное состояние российской правовой системы таково, что каждый из видов нарушений законодательства о налогах и сборах регулируется самостоятельной отраслью права: финансовым, таможенным, административным или уголовным. Поэтому в зависимости от квалификации состава правонарушения меры ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах содержатся в НК РФ, ТМК РФ, КоАП РФ или УК РФ соответственно.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах — это охранительное правоотношение, возникающее на основании законодательства о налогах и сборах между государством и нарушителем законодательства относительно возложения на виновного субъекта дополнительной обязанности, связанной с лишениями личного и материального характера.

Необходимо учитывать, что НК РФ, КоАП РФ и ТМК РФ содержат конкурирующие составы налоговых правонарушений. В случае выявления налогового правонарушения, содержащего одновременно признаки налогового и административного или налогового и таможенного деликта, приоритет имеют нормы НК РФ. Данный вывод основывается на нормах НК РФ, Согласно ст. 1 НК РФ законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Ответственность за налоговые правонарушения устанавливается непосредственно НК РФ (подп. 6 п. 2 ст. 1). В соответствии с п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, установленным НК РФ. Следовательно, в случае нарушения законодательства о налогах и сборах охранительные правоотношения должны складываться только на основании норм НК РФ и регулироваться институтом налоговой ответственности.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

357

Представляется более целесообразным нормы, охраняющие налоговые отношения, но содержащиеся в КоАП РФ и ТМК РФ, консолидировать в НК РФ, что будет способствовать повышению эффективности правоохранительной функции ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Соединение охранительных норм в рамках НК РФ позволит, во-первых, устранить смешение различных видов юридической ответственности, вызывающей в правоприменительной практике немало трудностей; во-вторых, рассматривать налоговую ответственность не в качестве комплексного правового образования, а как полноправный институт в границах подотрасли налогового права.

Консолидация охранительных норм будет соответствовать и общепринятым научным трактовкам правоохранительного института¹, поскольку в рамках налогового права как регулятивной подотрасли финансового права произойдет соединение и компоновка в самостоятельные подразделения охранительных норм. Синтезирование норм права, охраняющих налоговые отношения, позволит создать единый правоохранительный комплекс, подчинить ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах единым исходным идеям финансового права и принципам налогового права.

Глава 16 ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

§ 1. Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений

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

¹ См., например: Проблемы теории государства и права: Учебник / Под ред. С. С. Алексеева. М., 1987. С. 215.

358 Раздел IV Наруш^{ения} законодательства о налогах и сборах

логоплательщика, налог^{ового} аг^{ента} и иных лиц, за которое НК РФ установлена отв^{етс}твенность.

Действовавший до пр^{инятия} НК РФ Закон «Об основах налоговой системы» не со^ср^{жал} нормативного определения налогового правонарушения¹ что в правоприменительной практике влекло применение сеансовых санкций только на основе установления самого ф^{акта}

нарушения налогового законодательства Пробел законо-Д^{ательства} восполнялся постановлением Конституционного СУМ 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 налого0^{ого} законодательства, Конституционный Суд РФ определил налоговое правонарушение как предусмотренное законом пр<э^тивоп^{равное} виновное деяние, совершенное умышленно либ^о по неосторожности.

Названное постановл^{ение} 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 о^{пре}деление налогового правонарушения является обобщающей (собирательной) категорией, отражающей объективную реал!^{ность} негативных процессов в налоговой сфере Данное о^{пре}Д^{еление}> как и определение любого иного правонарушения или преступления, содержит в себе минимальное но одновременно достаточное количество существенных признаков налоговых правонарушений. Вводя в профессиональный юриди^{ческий} о⁶⁰р⁰¹⁴ категорию «налоговое правонарушение», закоИ^оД^{атель} не мог включить в ее содержание исчерпывающий перечень признаков, особенностей всех правонарушений совер^{шаемых} в налоговой сфере, поскольку определение налогового правонарушения должно быть применимым в практической деятельности. Реализация поставленной цели возможна только " том сл^{учае}> если в^{во}димое определение будет достаточно е^лким и унифицированным по содержанию понятным не только профессиональным юристам, но и всем участникам налоговых отношений.

Данное определение содержит следующую совокупность наиболее важных *юридически** признаков налогового правонарушения:

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 359

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 ви- . новно (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

360

Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

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 правонару-

шения.

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

362 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

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.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 363

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, иностран-^ ные 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 требо-

364 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

ваний 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, происхо-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

365

дящие 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 правонаруше--*" ние 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, нарушающе-*

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

367

го законодательство о налогах и сборах, и за которое НК РФ установлены меры ответственности.

Состав налогового правонарушения следует рассматривать в ¹ 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.

§ 2. Классификация составов налоговых правонарушений

Видовое многообразие налоговых правонарушений предполагает *классификацию* их составов

по различным основаниям.

Во-первых, в зависимости от степени общественной опасности составы налоговых правонарушений подразделяются на три вида: основной (простой), квалифицированный и привилегированный.

Основным (простым) является состав налогового правонарушения, содержащий минимально необходимую совокупность объективных и субъективных признаков, всегда имеющих место при совершении какого-либо конкретного вида налогового правонарушения. Простой состав налогового правонарушения не предполагает и не требует дополнительных признаков, повышающих или понижающих уровень общественной опасности противоправного деяния.

Так, к простому составу налоговых Правонарушений относятся: нарушение налогоплательщиком Установленного срока подачи заявления о постановке на учет в

368 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

налоговом органе; нарушение налогоплательщиком установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии и закрытии им счета в каком-либо банке; непредставление налогоплательщиком или его законным представителем в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета; грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение одного налогового периода; неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода, выявленные при выездной налоговой проверке налоговым органом; несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Кроме названных, НК РФ содержит и иные составы налоговых правонарушений, степень общественной опасности которых позволяет отнести их к основным (простым) составам.

Квалифицированным является состав налогового правонарушения, требующий для своего определения дополнительные признаки противоправного деяния, повышающие уровень общественной опасности содеянного для нормального функционирования налогового законодательства. Например, дополнительные признаки противоправных действий или бездействия необходимы для установления следующих составов: нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе более чем на 90 дней; непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах и сборах срока представления такой декларации; грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода; грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, повлекшие занижение налоговой базы; умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия); повторное неправомерное сообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, кото-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 369

рые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу.

Привилегированным является состав налогового правонарушения, требующий для своего определения дополнительные признаки противоправного деяния, понижающие уровень общественной опасности содеянного в сфере нормального функционирования налогового законодательства. Учитывая высокую значимость соблюдения налоговой дисциплины, законодатель почти не дифференцирует ответственность за налоговые правонарушения в сторону ее снижения.

Вторым критерием для классификации составов налоговых правонарушений выступают особенности конструкции их объективной стороны. В зависимости от того, учитываются ли при привлечении правонарушителя к налоговой ответственности последствия совершенных им противоправных деяний, налоговые правонарушения подразделяются на материальные и формальные.

За совершение *налогового правонарушения с материальным составом* ответственность может наступить только при наличии негативных последствий, образовавшихся в результате

действия (бездействия) правообязанного лица. Квалифицируя налоговое правонарушение с материальным составом, обязательно необходимо устанавливать причинную связь между совершенными деяниями и наступлением негативных общественно опасных последствий. Отсутствие причинной связи исключает привлечение к налоговой ответственности. Например, к налоговым правонарушениям с материальным составом относятся: ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе; нарушение налогоплательщиком срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в банке; непредставление налогоплательщиком в срок до 180 дней налоговой декларации в налоговый орган по месту учета; неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом; нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора; неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам

13- 10264Крохина

370 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

налогоплательщика или налогового агента; неисполнение банком решения о взыскании налога, сбора или пени.

За совершение *налогового правонарушения с формальным составом* для привлечения виновного к ответственности достаточно самого факта совершения деяния, наличие (или отсутствие) негативных последствий не учитывается. Так, налоговыми правонарушениями с формальным составом можно считать такие деяния, как неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия); отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки; дача экспертом заведомо ложного заключения, а также иные правонарушения, предусмотренные гл. 16 и 18 НК РФ.

Третьим критерием классификации составов налоговых правонарушений выступает *форма совершения противоправного деяния*. В зависимости от наличия действий или бездействия в объективной стороне налогового правонарушения выделяют налоговые правонарушения, совершенные:

- в результате *действия* налогоплательщика, налогового агента или иных лиц;
- в результате *бездействия* налогоплательщика, налогового агента или иных лиц;
- в результате *совокупности действий и бездействия* — налоговые правонарушения с так называемой «смешанной» объективной стороной. Например, «смешанными» составами следует считать неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации; ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе.

Четвертым критерием классификации налоговых правонарушений является *непосредственный объект состава* этих правонарушений. В данной группе выделяются правонарушения, посягающие на:

- *материальные фискальные права государства*, т. е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством обще-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

371

ственные отношения, обеспечивающие уплату или изъятие налога;

- *процессуальные фискальные права государства*, т. е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие учет налогоплательщиков, производство налогового контроля, осуществление произ--водства по делам о налоговых правонарушениях.

§ 3. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 НК РФ

Системный анализ положений п. 4 ст. 104 и ст. 106 НК РФ позволяет сделать вывод о законодательном разграничении налоговой, административной и иной ответственности, наступающей за нарушение правил поведения в сфере налоговых отношений. Следовательно, налоговая ответственность может рассматриваться в узком смысле в качестве

самостоятельного вида финансовой ответственности, обособленной от институтов ответственности, включенных в состав иных отраслей права.

Виды налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение установлены гл. 16 НК РФ. Структура и состав рассматриваемой главы находятся в постоянной динамике, обусловленной периодом становления охранительных налоговых правоотношений.

С момента вступления НК РФ в действие ряд статей из состава гл. 16 НК РФ исключен по различным основаниям. Так, исключение ст. 121 НК РФ устранило ответственность за одно из самых распространенных налоговых правонарушений — нарушение правил составления налоговой декларации. Исключение из текста НК РФ ст. 127 было обусловлено требованиями юридической техники, поскольку положения данной статьи по существу дублировали ст. 126 НК РФ и в результате создавали значительные трудности в правоприменительной деятельности.

Вместе с тем некоторые составы налоговых правонарушений были изъяты законодателем из текста гл. 16 НК РФ и перенесены в Кодекс об административных правонарушениях. С момента вступления в действие нового КоАП РФ утрачивают силу ст. 124 НК РФ, устанавливающая ответственность за незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового

372 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда на территорию или в помещение, а также п. 3 ст. 126 НК РФ, предусматривающий ответственность физических лиц за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Целесообразность перемены «места жительства» названных норм НК РФ вызывает большие сомнения.

Глава 16 объединяет ст. 116—129' НК РФ, сущность которых заключается в следующих положениях.

Статья 116. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе.

Объектом данного правонарушения являются полномочия налоговых органов по осуществлению учета налогоплательщиков в целях налогового контроля. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе посягает на установленный налоговым законодательством порядок управления в налоговой сфере. Обязанность налоговых органов вести в установленном порядке учет налогоплательщиков установлена подп. 3 п. 1 ст. 32 НК РФ.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган. Обязанность налогоплательщика вставать на налоговый учет установлена подп. 2 п. 1 ст. 23 НК РФ, нарушение которой и обуславливает наличие объективной стороны данного правонарушения.

Критерии возникновения у субъектов налоговых правоотношений обязанности постановки на учет определены ст. 83 НК РФ, согласно которой налогоплательщики подлежат налоговому учету:

— по месту нахождения организации — в течение 10 дней после государственной регистрации;

— по месту нахождения обособленных подразделений организации — в течение одного месяца после создания обособленного подразделения;

— по месту жительства физического лица, осуществляющего индивидуальную предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — в течение 10 дней после государственной регистрации. Частные нотариусы, частные детек-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

373

тивы и частные охранники также подлежат налоговому учету по месту своего жительства в течение 10 дней после выдачи им свидетельства или иного документа, разрешающего осуществлять профессиональную деятельность;

— по месту нахождения принадлежащего организациям и указанным выше физическим лицам недвижимого имущества и транспортных средств, являющихся объектами налогообложения. Устанавливая объективную сторону рассматриваемого правонарушения, следует учитывать, что ст. 83 НК РФ регламентируется порядок постановки на учет налогоплательщиков, а не

принадлежащего им имущества, поскольку организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, а также в собственности которой находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств. В случае непостановки организацией на налоговый учет своих обособленных подразделений объективная сторона противоправного деяния (бездействия) складывается относительно каждого из таких неучтенных объектов, и, следовательно, состав налогового правонарушения по одному из пунктов ст. 116 НК РФ образуется отдельно по каждому не поставленному на учет объекту.

Составы правонарушений, описываемых ст. 116 НК РФ, являются формальными, поскольку срок подачи заявления о постановке на налоговый учет не ставится в зависимость от осуществления потенциальным налогоплательщиком какой-либо финансово-хозяйственной деятельности.

Налоговым законодательством сроки постановки на учет в налоговых органах определены только для индивидуальных предпринимателей и организаций. Физические лица, не занимающиеся индивидуальной предпринимательской деятельностью, не обязаны предоставлять в налоговые органы заявления о постановке на учет, поскольку подлежат учету в уведомительном порядке. Регистрация таких физических лиц в качестве на-

374 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
логоплательщиков осуществляется налоговыми органами самостоятельно на основе информации органов загса, органов, осуществляющих регистрацию сделок с недвижимым имуществом или транспортными средствами.

Учитывая изложенное, на налогоплательщика, вставшего на учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных ст. 83 НК РФ оснований, не может быть возложена предусмотренная в ст. 116 НК РФ ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на учет в том же самом налоговом органе, но по иному упомянутому в этой статье основанию.

Пресечение правонарушения, предусмотренного ст. 116 НК РФ, налоговым органом не влияет на квалификацию совершенного деяния. В случае несоблюдения налогоплательщиком в установленные налоговым законодательством сроки своих обязанностей по постановке на налоговый учет налоговые органы согласно п. 10 ст. 83 НК РФ обязаны самостоятельно принять меры к учету недобросовестного налогоплательщика. Однако регистрация физического лица или организации в качестве налогоплательщика по инициативе налогового органа не является основанием для освобождения такого лица от налоговой ответственности по ст. 116 НК РФ.

Выполнение налогоплательщиком обязанности по постановке на учет подтверждается Свидетельством о постановке на налоговый учет или Уведомлением о постановке на налоговый учет, выдаваемыми налоговыми органами. Свидетельство выдается налоговыми органами при осуществлении учета налогоплательщика по месту жительства или по месту регистрации юридического лица. Уведомление выдается при постановке на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения, недвижимого имущества или транспортных средств.

Согласно п. 3 ст. 31 НК РФ Федеральная налоговая служба имеет право утверждать формы заявлений о постановке на налоговый учет, соблюдение которых обязательно для налогоплательщиков. Однако налоговая ответственность возможна только за неподачу в установленный срок заявления о постановке на налоговый учет. Следовательно, сам факт подачи в налоговый орган заявления с просьбой о постановке на налоговый учет является подтверждением выполнения налогоплательщи-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

375

ком соответствующей обязанности. При установлении объективной стороны налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 116 НК РФ, следует учитывать положения п. 1 ст. 84 НК РФ, согласно которому форма заявления о постановке на учет устанавливается

Необходимо учитывать, что квалифицирующим признаком рассматриваемой статьи является «ведение деятельности», поэтому налогоплательщик может быть привлечен к ответственности исключительно в случае ведения им предпринимательской деятельности после истечения срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщик, вставший на учет в соответствующем налоговом органе по одному из предусмотренных ст. 83 НК РФ оснований, но не поставивший на учет недвижимое имущество или транспортное средство, не может быть привлечен к ответственности по ст. 117 НК РФ за уклонение от повторной постановки на учет в том же самом налоговом органе. Состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 117 НК РФ, — материальный, вследствие чего не имеют правового значения добросовестное ведение налогоплательщиком бухгалтерского учета, подача соответствующих деклараций, уплата причитающихся налогов с этой деятельности и т. д. Наступление ответственности за совершение рассматриваемого правонарушения обусловлено фактом осуществления предпринимательской деятельности без соответствующей налоговой регистрации. Квалифицирующим признаком данного состава является презумпция деятельности налогоплательщика, направленной на извлечение прибыли. Однако согласно п. 6 ст. 108 НК РФ бремя доказывания признаков объективной стороны лежит на налоговом органе. Фактами, свидетельствующими о ведении налогоплательщиком деятельности, может быть заключение гражданско-правовых договоров, получение различных товаров, оказание услуг или выполнение работ в пользу других лиц и т. д. Таким образом, фактическое неполучение дохода после истечения срока постановки на налоговый учет не является основанием, освобождающим налогоплательщика от ответственности по ст. 117 НК РФ.

Ведение деятельности субъектом, уклоняющимся от постановки на налоговый учет, подразумевает получение (образование, создание) какого-либо хотя бы одного объекта налогообложения. Примечательно, что наличие законно предоставленной льготы по налогу, объект которого получен в результате

380

Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

противоправной деятельности без налоговой регистрации, не является основанием для освобождения от ответственности по ст. 117 НК РФ.

Правонарушение в виде уклонения от постановки на учет в налоговом органе считается оконченным в момент его добровольного прекращения налогоплательщиком или пресечения компетентным органом. Если после обнаружения данного правонарушения, но до постановки субъекта ответственности на налоговый учет он продолжает заниматься предпринимательской деятельностью, то подобные деяния вновь образуют состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 117 НК РФ. При этом объективная сторона нового правонарушения дополняется таким квалифицирующим признаком, как по-вторность.

Пункт 1 ст. 117 НК РФ не содержит в качестве квалифицирующего признака отсутствие состава правонарушения, предусмотренного п. 2 этой же статьи, что позволяет при наличии достаточных оснований квалифицировать деяния правонарушителя одновременно по двум названным пунктам. Подобное правонарушение образуется в результате ведения субъектом ответственности деятельности без постановки на налоговый учет в период более 90 дней: в части осуществления деятельности в период до 90 дней деяние квалифицируется по п. 1 ст. 117 НК РФ; деятельность, осуществленная в период после 90 дней и до дня ее пресечения квалифицируется по п. 2 ст. 117

НК РФ.

Наличие в структуре объективной стороны рассматриваемого правонарушения факультативных признаков исключает необходимость дополнительной квалификации содеянного по ст. 116 НК РФ. В то же время при наличии соответствующих признаков привлечение к налоговой ответственности по ст. 117 не исключает возможности одновременного привлечения нарушителя налоговой дисциплины и по ст. 116 НК РФ. В некоторых случаях первоначально налогоплательщиком совершается деяние, предусмотренное ст. 116, а затем оно перерастает в состав ст. 117 НК РФ.

Субъекты уклонения от подачи заявления о постановке на налоговый учет конкретно определены в тексте статьи, согласно которой ими являются организация или

предприниматель. Для установления субъектного состава данного правонарушения не имеет значения резидентство организации, осуществляющей предпринимательскую деятельность по месту нахождения обособленного подразделения без налоговой регистрации.

Субъективная сторона уклонения от постановки на налоговый учет характеризуется смешанной формой вины: данное правонарушение может быть совершено как умышленно, так и неосторожно. Осуществление предпринимательской деятельности без налоговой регистрации будет являться правонарушением независимо от того, желал ли правонарушитель работать в подобном режиме или надеялся когда-либо встать на учет.

Мера ответственности за рассматриваемое правонарушение носит штрафной характер и ее сумма зависит от размера дохода, извлеченного налогоплательщиком за время осуществления деятельности без постановки на налоговый учет. Санкция, применяемая по данному составу, является относительно-определенной: НК РФ установлен только ее низший предел — 20 тыс. руб., высший предел в количественном выражении не установлен, а определен в процентном отношении к доходам правонарушителя, полученным в период деятельности без постановки на налоговый учет.

Таким образом, на квалификацию правонарушения в виде уклонения от постановки на учет в налоговом органе значительное влияние оказывает финансово-хозяйственная деятельность организации или индивидуального предпринимателя.

Статья 118. Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке.

Объектом рассматриваемого правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком установленного НК РФ 10-дневного срока для сообщения в письменной форме налоговому органу информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке. Относительно рассматриваемого состава правонарушения формой неисполнения налогоплательщиком возложенных на него обязанностей является бездействие.

382 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Обязанность налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей сообщать в письменной форме налоговым органам по месту своего учета сведения об открытии или закрытии банковского счета установлена п. 2 ст. 23 НК РФ. Выполнение данной обязанности подкреплено взаимной обязанностью банка сообщить об открытии или закрытии счета организации или индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета (п. 1 ст. 86 НК РФ). Срок предоставления сведений установлен неодинаковый: для налогоплательщиков — в течение 10 дней, для банков — в течение пяти дней со дня открытия или закрытия счета.

Для установления объективной стороны рассматриваемого правонарушения не имеет значения, кто явился инициатором закрытия банковского счета — клиент-налогоплательщик или обслуживающий его банк, или же обслуживание счета прекратилось по истечении срока договора, по решению суда и т. д. В любом случае у организации или индивидуального предпринимателя возникает обязанность сообщить о проведенной операции в налоговый орган по месту своей регистрации.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ счетами в налоговых правоотношениях признаются расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей.

Непредоставление налоговому органу информации об открытии или закрытии депозитных, ссудных, депозитарных и подобных счетов не образует объективной стороны состава данного правонарушения, поскольку названные счета не предназначены для совершения операций с безналичными денежными средствами. Также не образует состава объективной стороны ст. 118 НК РФ открытие индивидуальным предпринимателем счета «до востребования», на который поступают денежные средства не от предпринимательской деятельности и с которого расходуются эти средства на цели, не связанные с извлечением дохода.

Следовательно, налогоплательщик обязан уведомлять налоговый орган об открытии или закрытии только расчетных, текущих, текущих валютных счетов, а также счетов для финансирования капитальных вложений.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

383

Правовое регулирование договора банковского счета осуществляется гл. 45 ГК РФ, которая к расчетным счетам относит также корреспондентские (субкорреспондентские) счета, открываемые банками на своих балансах для взаимных расчетов. Однако следует учитывать, что относительно нарушения срока предоставления сведений об открытии или закрытии корреспондентского (субкорреспондентского) счета банк становится не фискально-обязанным лицом, а субъектом правонарушения, предусмотренного ст. 118 НК РФ.

Налоговым кодексом РФ установлена письменная форма выполнения обязанности организации и индивидуального предпринимателя по сообщению налоговому органу об открытии или закрытии банковского счета. Приказом Госналогслужбы РФ от 23 декабря 1998 г. «Об утверждении формы «Сообщение банка налоговому органу об открытии (закрытии) банковского счета» и порядка ее заполнения»¹ утверждена форма сообщения об открытии (закрытии) счетов, направляемая налогоплательщиком в адрес налогового органа, соблюдение которой носит рекомендательный характер. Поэтому предоставление организацией или индивидуальным предпринимателем информации об открытии или закрытии банковского счета в иной форме, содержащей необходимый набор сведений для возможности проведения налогового контроля, не образует состава правонарушения по рассматриваемой статье НК РФ. Письменное сообщение налогоплательщика должно включать следующие данные:

наименование организации согласно учредительным документам (для индивидуального предпринимателя — фамилия, имя, отчество), идентификационный номер налогоплательщика, номер открытого (закрытого) счета, наименование обслуживающего банка.

Квалификация правонарушения, выражающегося в нарушении срока предоставления сведений об открытии и закрытии счета в банке, зависит от правильности исчисления этого срока. Десятидневный срок, в течение которого налогоплательщик обязан предоставить в налоговый орган необходимую инфор-

¹ Официально опубликован не был. Содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс: версия Проф».

384 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

мацию о возникших (прекратившихся) банковских правоотношениях, начинает исчисляться с даты, указанной самим обслуживающим банком в уведомлении об открытии счета. Форма уведомления установлена Приказом Министерства по налогам и сборам РФ от 27 ноября 1998 г. (в ред. от 24 декабря 1999 г.) «Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц»¹. Если банком нарушен уведомительный порядок открытия (закрытия) счета, то исчислить 10-дневный срок возможно с даты подписания договора об открытии банковского счета либо с даты представления в банк заявления о расторжении договора банковского счета.

Состав данного правонарушения считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного для представления информации в налоговый орган об открытии (закрытии) банковского счета.

Состав рассматриваемого правонарушения формальный, поскольку ст. 118 НК РФ не связывает наступление каких-либо негативных последствий с возможностью привлечения к налоговой ответственности за нарушение срока информирования налогового органа о вступлении (прекращении) определенного вида банковских правоотношений. Действительно, нарушение налогоплательщиком срока сообщения об открытии (закрытии) банковского счета не всегда направлено на уклонение от уплаты налогов или исполнения обязанности по уплате иных обязательных платежей.

Субъектом данного правонарушения могут быть организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность без образования юридического лица.

Субъективная сторона выражается в виновном совершении рассматриваемого деяния как

умышленно, так и неосторожно.

Санкция носит штрафной характер, является абсолютно-определенной и не зависит от правового статуса налогоплательщика, размера открытого счета или причины его закрытия.

¹ БНА РФ. 1999. № 1.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

385

Статья 119. Непредставление налоговой декларации.

Объектом описанного ст. 119 НК РФ состава правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля.

Объективная сторона правонарушения выражается в непредставлении налогоплательщиком в налоговый орган псГ"Иесту своего учета налоговых деклараций по налогам, которые он обязан уплачивать.

Согласно п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации по уплачиваемым налогам. Данная обязанность конкретизируется отдельными главами части второй НК РФ, устанавливающей виды налогов, образуемых налоговой систему Российской Федерации.

Предметом рассматриваемого правонарушения является налоговая декларация. Понятие налоговой декларации дается в ст. 80 НК РФ, на основании которой декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах, произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах, исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Статья 80 НК РФ содержит юридические признаки налоговой декларации, поэтому непредставление или несвоевременное представление иной налоговой отчетности, не содержащей сведений, указанных в данной статье, не подлежит квалификации по ст. 119 НК РФ.

Правила декларирования распространяются также и на порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, зачисляемых в государственные внебюджетные фонды, поскольку НК РФ (п. 9 ст. 80) отчетность, предоставляемая налогоплательщиком во внебюджетные фонды, приравнена к налоговой декларации..

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, который он обязан уплачивать. Обязанность по предоставлению декларации считается исполненной надлежащим образом только при условии ее предоставления в соответствующий налоговый орган в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах.

Как правило, на налогоплательщике лежит обязанность по уплате различных налогов и сборов или по одному налогу он должен представлять самостоятельные декларации, но в раз-

386 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

личные сроки. При нарушении налогоплательщиком сроков представления в налоговый орган нескольких деклараций непредставление в срок каждой декларации квалифицируется по ст. 119 НК РФ в качестве самостоятельного правонарушения, независимо от продолжительности просрочки по иным декларациям. Учитывая положения п. 2 ст. 112 НК РФ, привлечение к ответственности за предыдущее налоговое правонарушение является обстоятельством, отягчающим ответственность.

Однако следует различать уплату налога по декларации, составляемой налогоплательщиком самостоятельно, и уплату налога по требованию налогового органа, выставяемому налогоплательщику. Налоговым кодексом РФ предусмотрены ситуации, освобождающие налогоплательщика от подачи декларации. Например, на основании ч. 2 ст. 52 НК РФ в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В частности, налоговые органы обязаны исчислять суммы налогов на имущество физических лиц, земельного налога и некоторых других. При этом освобождение налогоплательщика от обязанности самостоятельно исчислять налог и, следовательно, представлять в налоговый орган соответствующую декларацию не всегда четко прописано в законе о конкретном налоге или главе НК РФ, устанавливающей какой-либо налог. Отсутствие в законодательном акте о налогах и сборах нормы, указывающей на обязанность налогоплательщика представить декларацию, следует расценивать как освобождение от названной меры должного юридического поведения.

Статья 119 НК РФ состоит из двух пунктов, различие между которыми проводится по

продолжительности просрочки представления налогоплательщиком налоговой декларации. Каждый из пунктов ст. 119 имеет факультативные признаки состава правонарушения: пункт первый — место совершения правонарушения; пункт второй — место и время совершения правонарушения. Местом совершения правонарушения является место нахождения налогового органа, в который налогоплательщик должен представить соответствующую декларацию. Временем совершения правонарушения, описанного п. 2 ст. 119 НК РФ, является период времени, составляющий более 180 дней по истечении установленного срока представления налоговой декларации.

Правонарушение в виде непредставления налоговой декларации считается оконченным в момент истечения срока, установленного законодательством для подачи налоговой декларации. Моментом окончания рассматриваемого деяния будет являться прекращение правонарушения самим налогоплательщиком в виде подачи декларации в соответствующий налоговый орган или пресечение правонарушения налоговым органом в результате проведения налоговой проверки (или иным компетентным органом).

В ходе проведения проверки налоговый орган на основании соответствующих данных может самостоятельно выявить в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика факты, подлежащие декларированию для целей налогообложения. Данная ситуация создает определенные сложности для расчета суммы налоговой санкции за непредставление налоговой декларации, поскольку налоговый орган самостоятельно должен определить налоговую базу проверяемого субъекта. Следовательно, при исчислении подлежащей уплате (доплате) суммы налога, а соответственно, и санкции по ст. 119 НК РФ налоговый орган обязан применить все имеющиеся у данного налогоплательщика налоговые льготы, принять во внимание и отразить в расчете произведенные и документально доказанные налогоплательщиком расходы, учесть иные предусмотренные законодательством о налогах и сборах обстоятельства, влияющие на исчисление налоговой базы по непродекларированному налогу. Самостоятельное установление налоговым органом налогооблагаемой базы не означает полное отстранение налогоплательщика от участия в данной налоговой процедуре: налогоплательщик обязан доказать наличие имеющихся у него льгот, подтвердить произведенные расходы и т. д.

Если налог подлежит уплате (доплате) в результате применения налоговых льгот, а также при наличии у налогоплательщика права на возврат из бюджета излишне уплаченного налога он не освобождается от подачи декларации по возвращаемому налогу. Следовательно, непредставление, а равно несвоевременное представление налоговой декларации, по данным которой у налогоплательщика не возникает обязанности по уплате

388 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
(доплате) налога, не освобождает от ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ. В рассматриваемой ситуации санкция рассчитывается только на основании п. 1 ст. 119 в размере «не менее 100руб.».

Не является обстоятельством, исключающим ответственность налогоплательщика по рассматриваемой статье факт невыполнения налоговым органом своей обязанности предусмотренной абз. 1 п. 2 ст. 80 НК, по бесплатному предоставлению налогоплательщику бланков налоговых деклараций Налоговым законодательством не запрещается самостоятельное изготовление налогоплательщиком бланков налоговых деклараций по установленному образцу.

Также не освобождает налогоплательщика от ответственности по ст. 119 НК РФ уплата налога по просроченной декларации, однако данный факт может учитываться в качестве смягчающего вину обстоятельства.

Не образуют состава налогового правонарушения по ст. 119 НК РФ деяния налогоплательщика, образовавшиеся в результате допущенных ошибок при составлении налоговой декларации, в том числе и таких ошибок, которые привели к занижению налоговой базы и подлежащей уплате суммы налога Согласно диспозиции рассматриваемой статьи не является противоправным деянием подача налоговой декларации с неверным содержанием, с ошибками, допущенными при ее составлении, в том числе с погрешностями, приводящими к занижению суммы налога, подлежащего уплате (доплате).

Если в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика отсутствуют факты,

подлежащие декларированию для целей исчисления налогов, то им составляется декларация об отсутствии полученного дохода, произведенного расхода или иных объектов налогообложения. Однако за непредставление налогоплательщиком сведений в форме налоговой декларации с «прочерками» («нулевой» декларации) ответственность, предусмотренная ст. 119 НК РФ, не применяется.

Непредставление налоговой декларации относится к формальным составам и квалифицируется в качестве правонарушения независимо от наличия или отсутствия последствий в виде неуплаты налогов.

Субъектом правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК РФ, является надлежащий субъект налоговой обязанности, т. е. лицо, обязанное исполнять требования ст. 80 НК РФ о предоставлении декларации налоговым органам. Следовательно, ответственности по данной статье подлежат организации-налогоплательщики, физические лица и законные представители физических лиц. Представители организации не являются субъектами правонарушения по ст. 119, поскольку их действия по представлению налоговой декларации направлены на исполнение налоговой обязанности организации, а не самого представителя.

Субъективная сторона непредставления декларации в налоговый орган характеризуется виной в форме умысла или неосторожности.

Санкция, применяемая к правонарушителям по ст. 119 НК РФ, выражена в виде штрафа и носит компенсационный характер. Размер санкции зависит от суммы налога, которая могла бы быть взыскана с налогоплательщика по непредставленной в срок декларации.

Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Объектом составов налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1 и 2 рассматриваемой статьи, являются общественные отношения, складывающиеся в процессе управления налоговой сферой. *Объектом* налогового правонарушения, предусмотренного п. 3 ст. 120 НК РФ, являются материальные фискальные права государства. Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения приводит к невозможности со стороны налоговых органов проверить на основании данных налогоплательщика выполнение его финансовых обязательств перед государством.

Объективная сторона всех составов правонарушений, предусмотренных ст. 120 НК РФ, однородна и выражается в грубом нарушении правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

Обязанность налогоплательщиков вести в установленном порядке учет своих доходов, расходов и объектов налогообложения установлена п. 1 ст. 23 НК РФ, который соотносится с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. (в ред. от 23 июля 390

Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

1998 г.) «О бухгалтерском учете»¹. Названный Федеральный закон распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Налогоплательщики обязаны обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета не менее трех лет.

Следует отметить, что соблюдение правил именно *бухгалтерского* учета не входит в перечень обязанностей налогоплательщика-организации. Поэтому нарушение правил ведения бухгалтерского учета может быть квалифицировано в качестве налогового правонарушения только в результате образования неуплаты или искажения сведений о доходах, расходах и объектах налогообложения.

Налоговым кодексом РФ предусмотрена обязанность организаций — налоговых агентов вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, в том числе обособленно (персонально) по каждому налогоплательщику.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и

хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения характеризуется высокой степенью общественной опасности, выражающейся в негативном отношении к правилам ведения бухгалтерского учета. В результате подобных неправомерных деяний налогоплательщиков осложняется или становится невозможным реализация задач бухгалтерского учета, каковыми являются:

— формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необ-

¹ СЗ РФ. 1996. № 48. Ст. 5369; 1998. № 30. Ст. 3619.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 391

I, ходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетно-I сти — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

I — обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и контроля за их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

— предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Квалификация деяния по ст. 120 НК РФ возможна только при наличии обстоятельств, свидетельствующих о грубом нарушении правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения. К подобным квалифицирующим признакам относятся: отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Одновременно названные обстоятельства относятся к способам совершения правонарушения, предусмотренного ст. 120 НК РФ.

Правовой режим первичных учетных документов определяется на основании ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, служат оправдательные документы, оформляющие хозяйственные операции, проводимые организацией-налогоплательщиком. Законодательством о бухгалтерском учете установлены по-рядок принятия первичных документов к учету, форма их со-: ставления, перечень обязательных реквизитов.³

Первичные документы подписываются, как правило, руководителем или главным бухгалтером организации, на них воз-

392 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

лагаются обязанности по своевременному и качественному оформлению первичных учетных документов, передаче их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также по обеспечению достоверности содержащихся в них данных.

Составляется первичный учетный документ в момент совершения финансовой или хозяйственной операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

Действующее законодательство категорически запрещает внесение исправлений в кассовые и банковские документы. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься только по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Грубым нарушением правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения считается и отсутствие регистров бухгалтерского учета. Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, в целях отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну, за разглашение

Глава 16. Характеристика налоговых

которой они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Документы первичного учета основываются на фактах финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, каковыми являются гражданско-правовые сделки, оприходование имущества, движение банковского счета и т. п. Результаты финансово-хозяйственной деятельности выступают юридическими фактами по отношению к возникновению налоговых обязанностей налогоплательщика.

Квалифицирующим признаком грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения является систематичность — несвоевременность или неправильность отражения на бухгалтерских счетах финансово-хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов должны носить повторяющийся характер, т. е. совершаться два раза или более в течение налогового периода. Налоговый период определяется по правилам ст. 55 НК РФ и конкретизируется в законе или соответствующей главе части второй НК РФ, регулирующих отдельные виды налогов. Отсутствие систематичности в противоправных действиях налогоплательщика исключает возможность его привлечения к ответственности по ст. 120 НК РФ.

Вторым квалифицирующим признаком грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения является занижение налоговой базы, образовавшееся в результате неправомерных действий (бездействия) налогоплательщика. Наступление негативных последствий в результате действий (бездействия) налогоплательщика характеризуется повышенной общественной опасностью и служит юридическим критерием для отграничения составов налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1—3 ст. 120 НК РФ.

Объективная сторона деяния, предусмотренного п. 1 ст. 120 НК РФ, образуется в результате грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения в течение одного налогового периода. На квалификацию деяния по данному пункту не оказывает влияния наличие или отсутствие занижения налогооблагаемой базы. Оконченным данное правонарушение считается по истечении одного налогового периода.

394 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Объективная сторона деяния, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ, предполагает грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода. На квалификацию деяния по данному пункту также не оказывает влияния наличие или отсутствие занижения налогооблагаемой базы. Деяние, предусмотренное п. 2 ст. 120 НК РФ, считается оконченным по истечении нескольких (более одного) налоговых периодов, в которых совершено последнее правонарушение.

Наличие в деяниях правонарушителя обоих характерных признаков (систематичности и занижения налогооблагаемой базы) позволяет квалифицировать состав совершенного им налогового правонарушения по п. 3 ст. 120 НК РФ. Правонарушение, предусмотренное п. 3 ст. 120 НК РФ, считается оконченным по истечении одного или нескольких налоговых периодов, в которых произошло занижение налоговой базы.

Таким образом, составы налоговых правонарушений, предусмотренные п. 1 и 2, относятся к формальным. Деяние, квалифицируемое по п. 3, предполагает наличие вредных последствий и поэтому относится к материальным составам правонарушений.

Самостоятельной квалификации по ст. 120 НК РФ подлежат все правонарушения, совершенные одним или несколькими способами по отношению как к одному, так и нескольким налогам.

Квалификация деяния по ст. 120 НК РФ возможна только в том случае, если грубое нарушение правил бухгалтерского учета повлекло невозможность учета или неполный учет доходов, расходов и объектов налогообложения. Отсутствие учета или его ограниченность должны стать результатом обстоятельств, перечисленных рассматриваемой статьей НК РФ. Таким образом, объективная сторона грубого нарушения правил учета выражается в совершении налогоплательщиком деяния, повлекшего неотражение, утрату или искажение сведений о доходах, расходах и объектах налогообложения.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения может быть совершено нарушителем в результате как действий (систематическое неправильное отражение в отчетности финансовых поступлений, несвоевремен-

Глава 16. Характеристика налоговых

ное отражение на счетах бухгалтерского учета денежных средств и т. п.), так и бездействия (несоставление первичных документов, неправильное их оформление и т. п.).

Правонарушения, описанные в ст. 120 НК РФ, относятся к длящимся и, как правило, характеризуются многоэпизодно-

стью.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» предусматривает возможность отступления от установленных правил ведения бухгалтерского учета. Такое отступление возможно при условии, что предусмотренные правила бухгалтерского учета не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и при наличии соответствующих признаков квалифицируется в качестве налогового правонарушения по ст. 120 НК РФ.

Субъектом рассматриваемого правонарушения могут быть только организации-налогоплательщики и налоговые агенты, обязанные вести учет доходов, расходов и объектов налогообложения в соответствии с законодательно установленными правилами.

Субъективная сторона выражается в совершении грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения по неосторожности либо умышленно.

Санкции за совершение деяний, предусмотренных ст. 120 НК РФ, носят штрафной характер.

Мера ответственности по п. 1 и 2 является абсолютно определенной. По п. 3 санкция относительно определенная, зависит от суммы неуплаченного налога, но имеет низшую границу — не менее 15 тыс. руб.

Статья 121. Исключена (см. Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 28. Ст. 3487).

Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога.

Объектом рассматриваемого правонарушения являются фискальные материальные права государства. Неуплата или неполная уплата налогов нарушает нормальное функционирование

396 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
общественных отношений, складывающихся относительно формирования доходной части бюджетов и государственных внебюджетных фондов. В результате указанных в ст. 122 НК РФ деяний у налогоплательщика образуется задолженность перед бюджетом или соответствующим внебюджетным фондом.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком своей обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы. Неисполнение этой обязанности осуществляется путем неуплаты или неполной уплаты причитающихся сумм налогов посредством занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных деяний.

Обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги установлена ст. 57 Конституции РФ и конкретизирована НК РФ. Обязанность по уплате налогов исполняется налогоплательщиком самостоятельно, если иной порядок не предусмотрен нормативными

правовыми актами о налогах и сборах. В некоторых случаях обязанность по исчислению налога, подлежащего уплате, может быть вменена (или изначально отнесена) к обязанностям налогового органа или налогового агента. В случае возложения обязанности по исчислению и удержанию налогов на налогового агента обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Обязанность по уплате налогов должна быть выполнена в установленный налоговым законодательством срок и в полном объеме. Согласно ст. 78 НК РФ обязанность по уплате налога также считается исполненной надлежащим образом после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных налогов. На основании п. 2 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной с момента предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо почтовое отделение связи. До предъявления требования в банк о перечислении налога либо внесении на-

личных денег налогоплательщик самостоятельно исчисляет со своей налогооблагаемой базы сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период.

Однако следует учитывать, что обязанность по уплате налога не может считаться выполненной в следующих двух случаях: 1) последующего отзыва налогоплательщиком или возврата банком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд); 2) при наличии на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога других неисполненных требований, предъявленных к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, а налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для оплаты всех требований.

Составы правонарушений, предусмотренные ст. 122 НК РФ, имеют *дополнительные (факультативные) признаки* объективной стороны в виде *способов и места совершения* неуплаты или неполной уплаты налога. Относительно п. 1 ст. 122 НК РФ такими способами являются: занижение налоговой базы; иное неправильное исчисление налога; другие неправомерные действия (бездействие). Деяния, предусмотренные п. 2 ст. 122, могут стать следствием занижения налоговой базы, других неправомерных действий (бездействия). Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 3 ст. 122 НК РФ, может быть совершено любым из вышеуказанных способов.

Способы совершения данного правонарушения законодателем не детализированы, поскольку общественная опасность деяния не ставится в зависимость от конкретных приемов, методов, приводящих к неуплате или неполной уплате налогов.

Занижение налоговой базы неминуемо влечет неправильное исчисление налога.

Правонарушение, предусмотренное ст. 122 НК РФ, выявляется в результате выездных или камеральных налоговых проверок. В ходе проведения проверки должностные лица налоговых органов могут выявить неуплату или неполную уплату налога путем сопоставления первичных учетных и бухгалтерских документов налогоплательщика с поданными им налоговыми декларациями, иными отчетными материалами, со сведениями, полученными от обслуживающих банков, налого-

398 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
вых агентов, поставщиков или покупателей производимой продукции и т. д.

Наиболее часто занижение налогооблагаемой базы происходит в результате необоснованного отнесения отдельных видов расходов на издержки обращения, завышения себестоимости продукции (работ, услуг), полного исключения налогооблагаемых объектов из состава налогооблагаемой базы, неправильного применения налоговых льгот, ставки налога, неправильного исчисления суммы налога, подлежащего зачету (возврату), и т. д.

Следовательно, *неуплата налога* как способ совершения рассматриваемого правонарушения выражается в непредставлении налогоплательщиком в банк платежного поручения на перечисление налога в бюджет либо невнесении наличной денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу организации — сборщика налога. *Неполная уплата* налога в качестве

способа совершения данного правонарушения выражается в представлении платежного поручения на сумму менее той, которая должна быть исчислена на основе полученной налоговой базы с учетом налоговой ставки и имеющихся налоговых льгот.

Таким образом, с объективной стороны налоговое правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога характеризуется неисполнением или ненадлежащим исполнением налогоплательщиком своей обязанности по своевременной уплате налога в полном объеме в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога.

Одним из квалифицирующих признаков п. 2 ст. 122 НК РФ является место совершения налогового правонарушения — таможенная граница Российской Федерации. Относительно перемещаемых через границу товаров таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов (ст. 34 НК РФ). Неуплата или неполная уплата налога при перемещении товаров через таможенную границу образует самостоятельный состав налогового правонарушения.

Рассматриваемые правонарушения, предусмотренные ст. 122 НК РФ, могут выражаться в действии или бездействии налогоплательщика или налогового агента. Действия правонарушителя, приведшие к неуплате или неполной уплате налога, могут заключаться в неправомерном применении льготных ставок налога, в необоснованном (не подтвержденном документально) завышении себестоимости продукции и т. д. Бездействие правонарушителя может выражаться в непредъявлении в банк платежного поручения на перечисление налога, непредставлении в установленный срок таможенной декларации, несвоевременном совершении бухгалтерских операций, отсутствии данных первичного учета и т. д.

Состав правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, относится к материальным, поскольку обязательным квалифицирующим признаком является наличие последствий неправомерного деяния — неуплата или неполная уплата налога.

Не образует состав рассматриваемого правонарушения неуплата или неполная уплата налога налогоплательщиком при условии, что в предыдущем налоговом периоде у него произошла переплата налога, которая равна (или больше) сумме неуплаченного (недоплаченного) налога. Однако ранее образовавшаяся переплата освобождает от ответственности только относительно неуплаты или неполной уплаты одноименного налога. Занижение суммы налога или полная его неуплата в части ранее произошедшей переплаты одноименного налога не образует задолженности перед бюджетной системой или соответствующим внебюджетным фондом, поэтому исключает противоправность деяний налогоплательщика.

От налоговой ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, налогоплательщик может быть освобожден в случае, если он самостоятельно и ранее налогового органа обнаружил в поданной им декларации неотражение или неполное отражение сведений или ошибок, повлекших занижение суммы налога, уплатил причитающуюся сумму налога и соответствующие ей пени.

Правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога, произошедшее в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), будет считаться оконченным в момент истечения последнего дня уплаты налога по итогам конкретного налогового периода. Факт неуплаты или неполной уплаты налога считается подтвержденным только в момент

400 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

окончания каждого отчетного периода, по итогам которого налогоплательщик обязан уплачивать налог.

Правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога, произошедшее в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, будет считаться оконченным в момент истечения срока подачи таможенной декларации либо в момент принятия таможенным органом представленной плательщиком (декларантом) просроченной или неполной по сумме налога таможенной декларации.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, может быть налогоплательщик (организация, физическое лицо или индивидуальный предприниматель), плательщик сборов, его законный представитель, налоговый агент или декларант —

физическое или юридическое лицо, перемещающее товары через таможенную границу Российской Федерации, либо юридическое лицо, являющееся таможенным брокером. *Субъективная сторона* деяния, выразившегося в неуплате или неполной уплате налога, характеризуется неосторожной или умышленной формой вины. Форма вины относительно рассматриваемого деяния служит критерием, отграничивающим составы правонарушений по п. 1 и 2 или 3 ст. 122 НК РФ, и влияет на размер санкции. Если деяние, содержащее признаки состава налогового правонарушения, описанного в ст. 122 НК, совершено по неосторожности, оно квалифицируется по п. 1 или 2 соответственно. Умышленная форма вины дает основания для квалификации содеянного по п. 3 ст. 122 НК РФ.

Неправомерные деяния, описанные в п. 1 и 2 ст. 122 НК РФ, образуют простые составы налоговых правонарушений, поскольку содержат минимально необходимую совокупность объективных и субъективных признаков и для их квалификации не требуются дополнительных элементов. Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 3 ст. 122 НК РФ, требует в качестве обязательного признака субъективной стороны наличие умысла. Неуплата или неполная уплата налога, совершенная умышленно, является отягчающим обстоятельством, влияет на меру ответственности в сторону ее повышения. Следовательно, состав

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 401

налогового правонарушения, предусмотренный п. 3 ст. 122 НК РФ, является квалифицированным. Вид умысла (прямой или косвенный) не влияет на квалификацию налогового правонарушения по п. 3 ст. 122 НК РФ. Бремя доказывания о наличии умысла в деяниях правонарушителя лежит на налоговых органах.

^ Санкция по данным правонарушениям является относительно определенной и выражается в процентном отношении суммы штрафа к сумме неуплаченного (недоплаченного) налога.

Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

Объектом данного налогового правонарушения являются фискальные материальные права государства. Неправомерное неперечисление или неполное перечисление налоговым агентом сумм налога приводит к неполному формированию доходной части бюджетов или государственных внебюджетных фондов.

Объективная сторона деяния, предусмотренного ст. 123 НК РФ, выражается в бездействии налогового агента по своевременному и полному удержанию и перечислению налоговых платежей в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды. Обязанность налогового агента совершить указанные действия предусмотрена ст. 24 НК РФ и детализирована соответствующими главами части второй НК РФ — гл. 21 «Налог на добавленную стоимость», гл. 23 «Налог на доходы физических лиц», гл. 25 «Налог на прибыль организаций».

Квалифицирующими признаками рассматриваемого деяния являются способы его совершения:

- неудержание или неполное удержание сумм налога с налогоплательщика;
- неперечисление или неполное перечисление сумм налога в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды;

- неперечисление или неполное перечисление в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды удержанных с налогоплательщика сумм налогов. Обязанность налогового агента по исчислению и перечислению налога с налогоплательщика установлена налоговым зако-

14- 10264Крохина

402 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
нодательством как единый элемент меры должного поведения. В то же время возможны случаи, когда налоговый агент исчисляет и удерживает с налогоплательщика сумму налога, но по каким-либо причинам не перечисляет ее в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды или перечисляет не в полном объеме. В данной ситуации следует учитывать, что частичное неисполнение налоговым агентом своих обязанностей по отношению уже не к налогоплательщику, а государству не является препятствием для

квалификации совершенного деяния по ст. 123 НК РФ.

При этом налоговый агент должен компенсировать государству финансовые потери, вызванные неосновательным использованием чужими денежными средствами, и, согласно п. 1 ст. 75 НК РФ, выплатить пеню, начисленную на сумму неперечисленного (перечисленного не полностью) налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по его уплате исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогового агента, находящиеся на счетах в банках.

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов может быть квалифицировано в качестве налогового правонарушения только в том случае, если у налогового агента имелась реальная возможность исполнить данную обязанность надлежащим образом. В случае невозможности удержать налог у налогоплательщика налоговый агент должен в месячный срок письменно сообщить об этом в налоговый орган по месту своего учета и приложить расчет суммы налоговой задолженности налогоплательщика. Произведенное надлежащим образом информирование налогового органа о невозможности в силу объективных причин исполнить возложенные обязанности по исчислению и удержанию налога с налогоплательщика является основанием, освобождающим налогового агента от ответственности по ст. 123 НК РФ.

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного соответствующей главой части второй НК РФ или иным законодательством о налогах и сборах для перечисления суммы налога в бюджетную систему или государственный внебюджетный фонд.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 403

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, является налоговый агент — лицо, на которое по законодательству возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов.

Субъективная сторона правонарушения в виде невыполнения налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов характеризуется виной в форме умысла или неосторожности. Противоправное деяние, квалифицирующим признаком которого является неудержание или неполное удержание, а также неперечисление или неполное перечисление сумм налога, может быть совершено как по неосторожности, так и умышленно. Неперечисление или неполное перечисление ранее удержанных сумм налога характеризуется виной только в форме умысла.

Санкция за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов выражена в виде штрафа, является относительно определенной и исчисляется в процентном соотношении от суммы, подлежащей перечислению. Размер штрафа за совершение рассматриваемого налогового правонарушения не зависит от степени невыполнения налоговым агентом своей обязанности — законодателю безразлично, произошло полное или неполное неперечисление налоговых платежей в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды.

Статья 124. Исключена (ст. 2 Федерального закона от 30 декабря 2001 г. № 196-ФЗ «О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Российская газета. 2001. 31 дек.).

Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Объектом данного правонарушения выступают процессуальные фискальные права государства, а именно — установленный законодательством о налогах и сборах порядок управления в налоговой сфере. Общественная опасность несоблюдения установленного законодательством порядка владения, пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом заключается

404 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
в создании условий, затрудняющих или вообще исключаящих возможность принудительного исполнения решения о взыскании налога (сбора).

Объективная сторона представляет собой несоблюдение правил исполнительного производства по делам о налоговых правонарушениях и выражается в форме совершения лицом следующих противоправных действий: неразрешенное отчуждение, растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест.

Согласно ст. 77 НК РФ арест имущества применяется в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Арестом имущества признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (или заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. Данное решение действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены решения об аресте имущества вышестоящим таможенным органом или судом.

Арест имущества может быть полным или частичным.

Полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Частичным признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Аресту подлежит любое имущество налогоплательщика-организации, но в объеме, необходимом и достаточном для исполнения обязанности по уплате налога.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 405

Предметом рассматриваемого налогового правонарушения является собственное имущество налогоплательщика-организации, подвергнутое аресту.

При полном аресте несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом может выражаться в совершении любых действий, направленных на владение?"" пользование или распоряжение этим имуществом без разрешения налогового или таможенного органа.

При частичном аресте имущества объективную сторону рассматриваемого правонарушения образуют действия, направленные только на распоряжение арестованным имуществом без разрешения налогового или таможенного органа.

Способами совершения правонарушения, предусмотренного ст. 125 НК РФ, могут быть неразрешенное отчуждение, растрата или сокрытие арестованного имущества.

Отчуждение выражается в совершении лицом, обязанным его хранить, гражданско-правовых сделок, определяющих юридическую судьбу арестованного имущества: переход права собственности или обеспечение какого-либо обязательства арестованным имуществом (залог).

Растрата выражается в израсходовании арестованного имущества.

Сокрытием арестованного имущества считается его перемещение в другое место или передача без перехода права собственности другим лицом, осуществленные без ведома налогового или таможенного органа.

Таким образом, объективная сторона несоблюдения порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, выражается только в активных действиях правонарушителя, нарушающих установленный налоговым законодательством режим ареста имущества.

По общему правилу налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 125 НК РФ, считается оконченным с момента совершения лицом, обязанным хранить арестованное имущество, любого юридически значимого действия, влекущего нарушение правил по владению, пользованию и (или) распоряжению арестованным имуществом. Однако на момент окончания рассматриваемого правонарушения существенное влияние оказывает способ его совершения.

Налоговое правонарушение, совершенное способом незаконного отчуждения, является оконченным в момент возникновения у контрагента по сделке права собственности или права залога на арестованное имущество налогоплательщика.

Налоговое правонарушение, совершенное способом растраты, является продолжающимся, поэтому моментом его окончания следует считать пресечение противоправного деяния компетентным органом государства или окончание последнего противоправного действия по его полному потреблению.

Соккрытие арестованного имущества относится к длящимся правонарушениям, поэтому моментом его окончания будет наступление обстоятельств, препятствующих совершению противоправного деяния: пресечение незаконного сокрытия имущества компетентным органом государства или добровольное прекращение налогоплательщиком сокрытия арестованного имущества.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 125 НК РФ, могут быть налогоплательщик-организация, налоговый агент и плательщик сборов, имеющие в собственности или обязанные хранить арестованное имущество.

Субъективная сторона несоблюдения порядка владения, пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом характеризуется виной в форме умысла.

Санкция, выраженная в виде штрафа, является абсолютно определенной и не зависит от каких-либо экономических или правовых критериев правонарушителя или совершенного им деяния. Штраф в размере 5 тыс. руб. налагается без учета организационно-правового статуса субъекта, объема его налоговой обязанности, стоимости арестованного имущества, способа совершения правонарушения и т. д.

Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Объектом данного правонарушения выступают процессуальные фискальные права государства. Непредставление налоговому органу необходимых сведений посягает на нормальную деятельность по осуществлению налогового контроля.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 407

Объективная сторона выражается в невыполнении налогоплательщиком или налоговым агентом в определенный законодательством срок своих обязанностей по представлению налоговому органу документов и (или) иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством.

Законодательство о налогах и сборах определяет широкий*¹ перечень обязанностей налогоплательщиков и налоговых агентов относительно представления информации налоговому органу. Обязанность по представлению информации налоговому органу может возникать в силу прямого установления налоговым законодательством или на основании требования налогового органа.

В частности, на основании п. 2 ст. 26 НК РФ налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

- об открытии или закрытии счетов — в 10-дневный срок;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, — в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
- об объявлении несостоятельности (банкротстве), о ликвидации или реорганизации — в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения;
- об изменении своего места нахождения или места жительства — в срок не позднее 10 дней с момента такого изменения.

Кроме названных документов и сведений, налогоплательщик обязан представить в налоговый орган:

- копии заявлений о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (сбора) или налогового кредита, поданных уполномоченному органу, — в 10-дневный срок (п. 5 ст. 64, п.

4 ст. 65 НК РФ);

— копию решения уполномоченного органа о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки, рассрочки) приостановлении уплаты суммы налоговой задолженности — в пятидневный срок (п. 6 ст. 64 НК РФ);

408

Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

— копию договора о налоговом кредите — в пятидневный срок со дня его заключения (п. 6 ст. 65 НК РФ);

— копию договора об инвестиционном налоговом кредите—в пятидневный срок со дня его заключения (п. 6 ст. 67 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. Также на налоговых агентов возложена обязанность представить в налоговый орган сведения о доходах физических лиц и об удержанных суммах налога (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Право налоговых органов истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов или налоговых агентов необходимые документы закреплено п. 1 ст. 31 и ст. 93 НК РФ. Соответственно этому праву у налогоплательщиков и налоговых агентов возникают корреспондирующие обязанности. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в виде заверенных должным образом копий в пятидневный срок.

В ходе проведения камеральных и выездных налоговых проверок налоговые органы вправе: — запросить информацию о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, и истребовать у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (ст. 87 НК РФ);

— истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (ст. 89 НК РФ).

Отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки образует объективную сторону налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Составы налоговых правонарушений, описанные ст. 126 НК РФ, образуются в результате действий или бездействий виновного лица.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

409

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, образует состав правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ, только в том случае, если совершенное деяние не образует состава правонарушения, предусмотренного п. 2 этой же статьи. Составы правонарушений, предусмотренные п. 1 и 2 рассматриваемой статьи, различаются по способу их совершения.

Совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, возможно в виде отказа организации предоставить по запросу налогового органа имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике. Квалификация деяния по данному признаку предусматривает обязательное наличие следующих признаков состава объективной стороны:

— наличие надлежащим образом оформленного запроса налогового органа об истребовании необходимых документов;

— отказ должен быть адресован налоговому органу и выражаться в объективной форме в виде заявления лица о нежелании представить все или некоторые из запрашиваемых документов;

— запрашиваемые документы должны находиться у лица, которому налоговый орган адресовал запрос.

Кроме отказа организации предоставить имеющиеся у нее документы, способом совершения налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, может быть уклонение от предоставления таких документов в иной форме, помимо указанной в статье. Например, объективную сторону состава рассматриваемого правонарушения могут образовать дача ложного заявления об отсутствии запрашиваемых документов, нарушение срока их представления, умышленное направление истребуемых документов в адрес иного налогового

органа и т. д.

Третьим самостоятельным налоговым правонарушением, описанным в п. 2 ст. 126 НК РФ, является предоставление налоговому органу документов с заведомо ложными сведениями при условии, что такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135' НК РФ. Обязанность по доказыванию недостоверности представленных документов или содержащихся в них сведений лежит на налоговом органе. Состав третьего правонарушения отличается от первых двух по объективной стороне, поскольку

410 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

он может быть совершен только в форме активных действий — подделке документа, его заведомой фальсификации, подлоге и т. д.

Способ совершения налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, влияет на момент окончания противоправных деяний. Так, правонарушение, совершенное в форме отказа предоставить документы, считается оконченным в момент объективизации (письменной или устной) нежелания передавать документы налоговому органу.

Правонарушение, совершенное в форме иного уклонения, будет считаться оконченным в момент совершения действий или осуществления бездействия, признанных уклонением от предоставления налоговому органу необходимых документов. Моментом окончания налогового правонарушения в виде предоставления документов с заведомо недостоверными сведениями будет являться день поступления таких документов в налоговый орган.

Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 126 НК РФ, считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного конкретной нормой законодательства о налогах и сборах для предоставления документов и (или) иных сведений налоговому органу.

Объективная сторона всех налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 126 НК РФ, образуется при совершении противоправного деяния относительно хотя бы одного документа.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, характеризуется формальным составом, поскольку ответственность за указанные деяния не зависит от наличия или отсутствия негативных последствий, образовавшихся вследствие нарушения законодательства о налогах и сборах.

Квалифицирующим признаком п. 2 ст. 126 НК РФ является отсутствие в совершенном противоправном деянии признаков правонарушения, предусмотренного ст. 135' НК РФ. Следовательно, банк в случае непредставления налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — своих клиентов является субъектом правонарушения, описанного ст. 135' НК РФ. Однако наличие специальной статьи не исключает возможности привлечения банка к налоговой ответственности по ст. 126 НК РФ в случае не-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 411

представления им налоговому органу иных сведений или документов.

Поскольку НК РФ предусмотрена обязанность налогоплательщика хранить документы в течение четырех лет, то непредставление документов налоговому органу, срок хранения которых истек, не образует признаков объективной стороны правонарушения.

Субъективная сторона правонарушений, описанных п. 1 ст. 126 НК РФ, характеризуется виной в форме неосторожности или умысла; правонарушения, предусмотренные п. 2 ст. 126 НК РФ, могут быть совершены только умышленно.

Санкция носит штрафной характер, абсолютно определена и зависит только от пункта ст. 126 НК РФ, по которому квалифицируется деяние. Внутри каждого пункта санкции являются единообразными.

\

Статья 127. Исключена (см. Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // СЗ РФ. 1999. № 28. Ст. 3487).

Статья 128. Ответственность свидетеля.

Объектом данного правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Неявка в налоговые органы, уклонение от явки без уважительных причин,

неправомерный отказ от дачи показаний либо дача заведомо ложных показаний лицом, вызываемым по делу о налоговом правонарушении, создает препятствия в работе налоговых органов.

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 128 НК РФ, выражается в неявке либо уклонении от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля. Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ч. 2 ст. 128 НК РФ, заключается в совершении действий в виде отказа свидетеля от дачи показаний, а также в даче заведомо ложных показаний.

Право вызывать лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения контрольных мероприятий в налоговой сфере, предоставлено нало-

412 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

говым органам п. 1 ст. 31 НК РФ. В соответствии с данным правом НК РФ установлен институт свидетеля, регламентируемый на основе ст. 90 НК РФ и имеющий много общего с аналогичными нормами уголовного, гражданского, арбитражного и административного процессов.

В качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении могут быть допрошены сотрудники налогового органа или другие лица, которые выявили или пресекли налоговое правонарушение, производили задержание правонарушителя, изъятие документов и т. д. Важное значение для правильной квалификации состава рассматриваемого правонарушения имеет свидетельский иммунитет, т. е. наличие определенных законом обстоятельств, исключающих возможность привлечения лица в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении.

На основании ст. 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом.

В качестве свидетелей по делу о налоговом правонарушении не могут быть допрошены:

- лица, которые в силу малолетнего возраста, своих психических или физических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;
- лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения, относящиеся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Согласно п. 7 ст. 3 Федерального закона от 26 сентября 1997 г. «О свободе совести и о религиозных объединениях» свидетельским иммунитетом также обладают священнослужители, поскольку не могут разглашать обстоятельства, ставшие им известными на исповеди.

Отказ названных лиц от дачи показаний не образует состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 128 НК РФ, поскольку в данной ситуации отсутствует состав налогового правонарушения. Однако если лица, обладающие свидетель-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

413

ским иммунитетом, согласились давать показания по делу о налоговом правонарушении, то излагаемые ими факты должны быть подлинными. В противном случае такие свидетели могут быть привлечены к ответственности по п. 2 ст. 128 НК РФ за дачу заведомо ложных показаний.

Статья 128 НК РФ устанавливает четыре самостоятельных" состава налогового правонарушения:

- 1) неявка свидетеля без уважительных причин;
- 2) уклонение свидетелем от явки без уважительных причин;
- 3) неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний;
- 4) дача свидетелем заведомо ложных показаний.

Неявка представляет собой бездействие лица, не выполняющего требование налогового органа явиться в качестве свидетеля.

Уклонение от явки без уважительных причин выражается в преднамеренном совершении лицом действий, направленных на невыполнение требований налогового органа явиться в качестве свидетеля.

Неявку или уклонение от явки свидетелем в налоговый орган возможно квалифицировать в качестве противоправного деяния, предусмотренного п. 1 ст. 128 НК РФ, только в случае отсутствия у вызываемого лица уважительных причин, повлекших невозможность присутствовать в налоговом органе в день и время, оговоренные повесткой. Наличие уважительной причины является обстоятельством, исключающим событие налогового правонарушения.

Показания представляют собой сведения об обстоятельствах, подлежащих установлению в ходе проведения налоговой проверки или иного мероприятия налогового контроля, а также при производстве по делу о налоговом правонарушении, необходимые для правильного разрешения дела по существу. Данные свидетелем показания становятся таковыми только после их занесения в протокол, оформленный в соответствии с правилами ст. 99 НК РФ. Отказ свидетеля от дачи показаний выражается в объективированном заявлении (письменном или устном), занесенном в протокол. Лицо, вызванное в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, может полностью отказаться от дачи показаний или только по какому-либо отдельному факту (эпизоду, вопросу).

414 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Дача заведомо ложных показаний означает сознательное полное или частичное искажение фактов, имеющих значение для выяснения обстоятельств по делу. Также подлежит квалификации в качестве дачи заведомо ложных показаний умалчивание свидетелем об известных ему фактах налогового правонарушения.

Обязательными условиями для привлечения свидетеля к ответственности по ст. 128 НК РФ являются: во-первых, вручение вызываемому лицу повестки, оформленной надлежащим образом; во-вторых, лицо должно быть вызвано для дачи показаний в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, т. е. только после возбуждения налогового производства. Момент окончания рассматриваемых налоговых правонарушений зависит от способа их совершения. Правонарушение, выразившееся в неявке свидетеля в налоговый орган, считается оконченным в момент истечения срока, указанного в повестке. Уклонение свидетеля от явки в налоговый орган является длящимся правонарушением, поэтому оконченным оно будет считаться в момент наступления пресекающих обстоятельств: явка свидетеля по истечении назначенного срока в налоговый орган или прекращение данного противоправного деяния самим налоговым органом. Моментом окончания правонарушения в виде отказа от дачи показаний следует считать момент объективизации свидетелем своего нежелания давать показания налоговому органу. Дача заведомо ложных показаний является оконченным налоговым правонарушением в момент подписания свидетелем протокола своего допроса или, в случае отказа от подписи, в момент окончания дачи ложных показаний.

Субъективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 128 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла. При квалификации налогового правонарушения в виде дачи заведомо ложных показаний налоговый орган обязан доказать не только недостоверность (искаженность) показаний свидетеля, но и то, что свидетелю безусловно было известно о характере излагаемых сведений.

Субъектом рассматриваемого правонарушения может быть физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста, обладающее возможностью быть свидетелем по делу о налоговом правонарушении.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

415

рушении и привлеченное в качестве такового налоговым органом.

Санкция относительно всех составов правонарушений по ст. 128 НК РФ является абсолютно определенной, выражена в виде штрафа и зависит только от части статьи, по которой квалифицировано противоправное деяние свидетеля.

Статья 129. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дана заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода.

Объектом рассматриваемого правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Налоговым кодексом РФ прямо закреплено право налоговых органов привлекать эксперта к участию в выездной налоговой проверке, а специалиста и переводчика — к участию в проведении отдельных действий по осуществлению налогового контроля (ст. 95—97). Неправомерный отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении

налоговой проверки препятствует полному, всестороннему и объективному осуществлению налоговыми органами контрольных мероприятий. Более высокой степенью общественной опасности характеризуются дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода, поскольку посягают на право налоговых органов получать достоверную информацию от лиц, обладающих специальными познаниями.

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 129 НК РФ, выражается в действиях эксперта, переводчика или специалиста по отказу от участия в проведении налоговой проверки. Объективная сторона налогового правонарушения, описанного п. 2 ст. 129 НК РФ, выражается в даче экспертом заведомо ложного заключения или осуществлении переводчиком заведомо ложного перевода.

Отказ представляет собой выраженное в объективированной форме нежелание принимать участие в осуществлении налоговой проверки. Квалификация отказа эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки возможна только в случае неправомерности такого действия, т. е. лицо не имело законных оснований для подобного отказа.

416 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Дача экспертом заведомо ложного заключения заключается в преднамеренной неверной оценке фактов, искажении каких-либо обстоятельств, умышленном их игнорировании либо в неправильном выводе по результатам произведенной экспертизы. Осуществление переводчиком заведомо ложного перевода выражается в умышленном искажении фактов, умолчании о каких-либо обстоятельствах, имеющих значение для налогового производства, в искажении смысла устной или письменной речи и т. д. Аналогичными способами возможно осуществление заведомо ложного сурдоперевода.

Согласно налоговому законодательству, привлечение эксперта, переводчика или специалиста осуществляется на основе договора, одной из сторон которого выступает налоговый орган. Договор по своей юридической сущности является гражданско-правовым, заключаемым на основании правила свободы договора (ст. 421 ГК РФ). Однако учитывая наличие налогового органа в качестве обязательного участника, такой договор заключается с учетом особенностей публичного договора, регулируемого ст. 426 ГК РФ. Односторонний отказ эксперта, переводчика или специалиста от выполнения заключенного гражданско-правового договора влечет, помимо привлечения к ответственности по ст. 129 НК РФ, последствия, предусмотренные п. 2 ст. 782 ГК РФ.

Согласие лица участвовать в налоговом производстве в качестве эксперта, переводчика или специалиста оформляется постановлением налогового органа. Следовательно, обязательным квалифицирующим признаком действий, образующих состав налогового правонарушения по ст. 129 НК РФ, является наличие постановления соответствующего налогового органа о привлечении индивидуально определенного лица к участию в качестве эксперта, переводчика или специалиста для проведения действий по налоговому контролю. Именно на основании вынесенного налоговым органом постановления у эксперта, переводчика или специалиста возникают соответствующие процессуальные обязанности, нарушение или игнорирование которых образует состав рассматриваемого правонарушения.

Обязанность по доказыванию неправильности фактов, содержащихся в заключениях эксперта или специалиста, ложности осуществленного перевода, а также наличие преднамерен-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

417

ности по совершению этих противоправных действий лежит на налоговом органе.

Документом, удостоверяющим факт совершения налогового правонарушения, предусмотренного ст. 129 НК РФ является акт, составленный должностным лицом налогового органа с соблюдением правил ст. 101¹ НК РФ.

-»>,

Эксперт может отказаться от дачи заключения на любой стадии производства экспертизы, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы (п. 5 ст. У5 НК РФ). Не считается отказом эксперта от участия в проведении налоговой проверки невозможность совершить указанные действия в результате отвода.

Специалист имеет право отказаться от участия в проведении налоговой проверки в случае личной

заинтересованности в исходе дела, а также если он не обладает достаточными навыками или знаниями, необходимыми для выяснения истины по делу

Переводчик также может отказаться от участия в проведении налоговой проверки при наличии личной заинтересованности в исходе дела или при отсутствии знания определенного иностранного языка, недостаточном владении техникой синхронного перевода, приемами сурдоперевода и т. д.

Наличие указанных обстоятельств исключает возможность привлечения

отмстменности за правонарушения, предусмотренные НК РФ.

Правонарушение, предусмотренное ст. 129, считается оконченным в момент дачи лицом недвусмысленного заявления, выраженного в объективированной форме, о нежелании участвовать в проведении налоговой проверки. Правонарушение, содержащее признаки состава правонарушения по п. 2 ст. 129 НК РФ, будет оконченным в момент подписания экспертом или переводчиком документа, содержащего заведомо ложные сведения. Если перевод осуществляется УСТНО, а его результаты фиксируются сотрудником налогового органа, то правонарушение считается оконченным в момент окончания перевода.

Не образуют состава рассматриваемого правонарушения ошибки или неточности, допущенные экспертом, специалистом или переводчиком не умышленно, а в результате добросо-

418 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

вестного заблуждения, недостатка знаний, низкого качества материалов, используемых при проведении анализа, и т. д.

Не образуют объективной стороны рассматриваемого правонарушения действия, хотя и описанные ст. 129 НК РФ, но совершенные специалистами и переводчиками в ходе их участия в аресте имущества налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента. Арест имущества не является составным элементом налоговой проверки, поэтому отказ лица участвовать в данном мероприятии в качестве специалиста или переводчика не может быть квалифицирован по ст. 129 НК РФ.

Субъектом данного налогового правонарушения может быть физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста и привлеченное налоговым органом на основании постановления к участию в налоговом производстве в качестве эксперта, переводчика или специалиста.

Субъективная сторона налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла.

Санкция носит штрафной характер, является абсолютно-определенной и зависит от части ст. 129 НК РФ, по которой квалифицировано правонарушение. Наибольшая общественная опасность налогового правонарушения, предусмотренного ст. 129 НК РФ, влечет взыскание более высокой суммы штрафа.

Статья 129'. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

Объектом рассматриваемого налогового правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу создает препятствия получению налоговым органом сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а также выполнению налоговым органом судебной обязанности по доказыванию вины правонарушителя в совершении налогового правонарушения.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 129' НК РФ, может выражаться в бездействии, состоящем в неправомерном пассивном поведении лица в пределах установленного срока относительно имеющихся у него сведений, кото-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 419

рые было необходимо сообщить налоговому органу, а также в несвоевременно совершенном действии, состоящем в несвоевременном сообщении сведений налоговому органу.

Бездействие лица считается неправомерным и образует элемент рассматриваемого правонарушения при условии, что это лицо обязано сообщить предусмотренные НК РФ сведения на^' лотовому органу, но в установленный срок проигнорировало возложенную обязанность. Поскольку ст. 129' не содержит нормы, отсылающей к иным законодательным актам о налогах и сборах, то предмет описанного налогового правонарушения могут быть сведения, определяемые только НК РФ. Следовательно, перечень фактов и событий, наступление которых обуславливает возникновение обязанности проинформировать на-

логовый орган, определяется только на основании норм НК РФ.

В настоящее время такие обязанности, неисполнение одной из которых и образует объективную сторону ст. 129' НК РФ, установлены ст. 85 НК РФ.

В силу внешней схожести объективную сторону налогового правонарушения, предусмотренного ст. 129' НК РФ, необходимо четко отграничивать от состава налогового правонарушения, описанного в ст. 126 НК РФ.

Установление в противоправном деянии состава налогового правонарушения на основании ст. 129' возможно только при наличии совокупности следующих обязательных признаков:

- лицо, обязанное предоставить налоговому органу определенные сведения, располагает этими сведениями либо в силу прямых указаний НК РФ должно ими располагать;
- обязанность по предоставлению сведений налоговому органу прямо установлена НК РФ и не требует подтверждения иным нормативным актом, запросом налогового органа и т. п.;
- состав предоставляемых сведений и сроки выполнения данной обязанности определены НК РФ;
- выявленное противоправное деяние не образует состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Следовательно, по ст. 129' бездействие лиц, не предоставляющих сведения налоговому органу, возможно квалифицировать только в том случае, если деяния этих субъектов не содержат специальных признаков налоговых правонарушений, закрепленных ст. 119, 126 и 135' НК РФ.

420 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Статья 129' НК РФ содержит два состава налогового правонарушения. Первый пункт описывает простой состав правонарушения в виде неправомерного несообщения (несвоевременного сообщения) лицом сведений налоговому органу; второй пункт содержит квалифицированный состав налогового правонарушения, поскольку для его вменения виновному налоговый орган обязан установить повторность совершения деяния, т. е. вторичность (или многократность) совершения одного и того же деяния в течение календарного года. При этом не имеет значения, привлекалось ранее или нет виновное лицо к ответственности за аналогичное деяние — непредоставление сведений налоговому органу квалифицируется по ст. 129' в случае любой повторности, произошедшей в течение календарного года.

Рассматриваемое правонарушение считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного для представления или сообщения соответствующих сведений налоговому органу.

Субъектами данных налоговых правонарушений могут быть частные нотариусы и организации, указанные в ст. 85 НК РФ, а именно:

- осуществляющие регистрацию организаций;
- осуществляющие регистрацию физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;
- выдающие лицензии, свидетельства и иные подобные документы лицам, занимающимся частной практикой;
- осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния;
- осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества;
- осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами;
- органы опеки и попечительства, а также иные органы, осуществляющие опеку, попечительство или управление имуществом подопечного;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, а также организации, уполномоченные совершать нотариальные действия/

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

421

Субъективная сторона налоговых правонарушений, установленных ст. 129', характеризуется виной. Как правило, рассматриваемые правонарушения совершаются умышленно. Неосторожность возможна только в случае направления необходимых сведений, но ошибочно (не умышленно) в иной налоговый орган.

Санкция за неправомерное несообщение сведений налоговому органу носит штрафной характер, абсолютно определена и зависит от квалификации совершенного противоправного деяния. Повторное совершение деяний, предусмотренных ч. 1 ст. 129¹, наказывается большей суммой штрафа.

§ 4. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 18 НК РФ

Часть 1. Общая характеристика нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

В НК РФ виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, выделены в отдельную главу. На первый взгляд, анализ ст. 106 НК РФ, устанавливающей понятие налогового правонарушения, позволяет сделать вывод об исключении банков из числа субъектов, несущих налоговую ответственность, поскольку банки прямо в этой норме не названы. Вместе с тем законодательное определение налогового правонарушения не исключает возможности его совершения банками как «иными лицами». Обособление положений об ответственности банков от норм об ответственности иных налогоплательщиков не могло не вызвать целого ряда вопросов, касающихся природы правонарушений, предусмотренных гл. 18 НК РФ, и соответствующей дискуссии в научно-юридической литературе.

Так, И. И. Воронцова полагает, что вопрос о возможности применения к банкам положений гл. 15 НК РФ не может быть решен однозначно, что не может не создать затруднений при применении судами норм об ответственности банков и не свидетельствует о взвешенности в подходе законодателя к столь острой проблеме¹.

¹ См.: Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая. 2-е изд., перераб. и доп. / Под общ. ред. В. И. Слама, А. М. Макарова. М., 2000. С. 452.

1

422 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

В определении от 6 декабря 2001 г. № 257-О «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Лантра-Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации»¹ содержится тезис о том, что «положения, содержащиеся в пунктах 1 и 2 статьи 135 Налогового кодекса Российской Федерации... определяют... составы налоговых правонарушений». Таким образом, Конституционный Суд РФ рассматривает предусмотренные гл. 18 НК РФ нарушения банками соответствующих обязанностей в качестве налоговых правонарушений.

Между тем существует точка зрения, согласно которой установленные гл. 18 НК РФ нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, к числу собственно налоговых правонарушений не относятся. Обосновывается данный вывод тем, что содержащееся в ст. 107 НК РФ указание на то, что ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и лица в случаях, предусмотренных гл. 16 НК РФ, отрицает тождество налоговых правонарушений и нарушений банком обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, исходя из буквального прочтения ст. 107 НК РФ мы обязаны сделать вывод, что ответственность за совершение правонарушений, предусмотренных гл. 18 НК РФ, не является ответственностью за совершение налоговых правонарушений и, следовательно, правонарушения, предусмотренные гл. 18 НК РФ, не являются налоговыми.

Следует согласиться с И. И. Кучеровым, О. Ю. Судаковым и И. А. Орешкиным, которые утверждают, что основное отличие между налоговыми правонарушениями и нарушениями банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, заключается в их субъектах².

Субъектами нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, являются ис-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

423

¹ СЗ РФ. 2002. № 6. Ст. 625.

² См.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2001.

ключительно коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Банка России.

В связи с тем, что банковские операции по открытию и ведению банковских счетов юридических лиц вправе осуществлять только расчетные небанковские кредитные организации, следует, что субъектами нарушений кредитными организациями обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, являются банки, расчетные небанковские кредитные организации, а также действующие на территории Российской Федерации филиалы иностранных банков.

Иные субъекты банковской деятельности, имеющие на основании закона право осуществлять банковские операции по открытию и ведению банковских счетов (Банк России, а также Агентство по реструктуризации кредитных организаций), субъектами рассматриваемых правонарушений не являются.

Об отсутствии тождества правонарушений, перечисленных в гл. 16 и 18 НК РФ, свидетельствует и своеобразие санкций, применяемых к банкам за совершение ими соответствующих правонарушений. Действительно, ст. 114 НК РФ не устанавливает иного вида налоговых санкций, кроме штрафов, в то время как ряд статей гл. 18 НК РФ предусматривает ответственность банков в виде пени, порядок взыскания которой отличен от порядка взыскания налоговых санкций. Для того чтобы в этом убедиться, достаточно сравнить п. 7 ст. 114 и п. 4 ст. 60 НК.

В НК РФ появилась дополнительная статья 101¹, которая введена для того, чтобы специально урегулировать основные правила производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах лицами, которые не являются налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами. Эта статья предназначена для применения в отношении субъектов, вовлеченных в налоговые правоотношения не как их самостоятельные участники, а как агенты или посредники между налогоплательщиками и государством. В первую очередь к числу таких субъектов относятся банки. Это объясняется тем, что, выступая в особом качестве, они не платят «свой» налоги, но могут задержать уплату «чужих». Именно поэтому ст. 101¹ НК РФ по сути является компиляцией ст. 100 и 101 НК РФ, единственное отличие которой состоит в том, что в соответствии с ее п. 10 на основании вынесенного решения о привлече-

424 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

нии лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах этому лицу направляется требование об уплате только пеней, а не недоимки по налогу и пени, как предусмотрено в п. 4 ст. 101 НК РФ.

Таким образом, несмотря на единую юридическую природу, налоговые правонарушения отличаются от нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, по следующим основным моментам:

- 1) по субъектам правонарушений;
- 2) по применяемым санкциям;
- 3) по порядку применения предусмотренных санкций;
- 4) по правилам производства по делам о соответствующих правонарушениях;
- 5) наконец, существует терминологическое различие. Весьма важное значение для уяснения отличия налоговых

правонарушений от нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, имеет то обстоятельство, что банки отсутствуют в содержащемся в ст. 9 НК РФ перечне участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. На первый взгляд, данное обстоятельство трудно поддается объяснению. Действительно, отношения с участием банков в НК РФ посвящена специальная глава, но в соответствии с НК РФ участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, они не являются.

Участие банков в рассматриваемых отношениях носит более сложный (по сравнению с иными не наделенными государственно-властными полномочиями участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах) характер.

Права и обязанности, а также ответственность налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и иных не наделенных государственно-властными полномочиями субъектов, установлены непосредственно законодательством о налогах и сборах, в связи с чем они находятся исключительно в рамках отношений по взиманию налогов и сборов, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В отличие от этого, рассматриваемые права, обязанности и ответственность банков предусмотрены не только налоговым, но и гражданским законодательством. Любое из предусмотренных гл. 18 НК РФ правонарушений банк может совершить только случае наличия между ним и его клиентом договора банковского счета, заключенного по правилам, предусмотренным гл. 45 ГК РФ. Таким образом, первичным основанием ответственности банка за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, является гражданско-правовой договор банковского счета.

В связи с этим нельзя не согласиться с А. Я. Курбатовым, который, проанализировав ответственность банков за задержку платежей в бюджет и внебюджетные фонды по налоговому законодательству, пришел к выводу о том, что наличие оснований для применения указанной ответственности зависит от того, являются ли действия банка правомерными или неправомерными применительно к гражданскому праву¹.

Наиболее показательными в этом отношении являются правила перечисления денежных средств со счета клиента.

В соответствии со ст. 849 ГК РФ банк обязан по распоряжению клиента выдавать или перечислять со счета денежные средства не позже дня, следующего за днем поступления в банк соответствующего платежного документа, если иные сроки не предусмотрены законом, изданными в соответствии с ним банковскими правилами или договором банковского счета.

Следовательно, основанием возникновения публично-правовой обязанности банка по перечислению денежных средств в бюджет является распоряжение клиента, данное им в силу заключенного с банком гражданско-правового договора. Моментом возникновения у банка указанной публично-правовой обязанности (моментом, с которого начинается исчисление сроков) является момент поступления в банк соответствующего платежного документа от клиента. Эти предусмотренные гражданским законодательством правила дублируются в НК РФ, в соответствии с п. 2 ст. 69 которого поручение на перечисление налога исполняется банком в течение одного операционного

¹ См.: Курбатов А. Я. Ответственность банков за задержку платежей в бюджет и внебюджетные фонды. М., 1997. С. 5.

426 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено НК РФ.

Таким образом, в силу того, что НК РФ предусмотрен строго определенный срок для исполнения поручения клиента на перечисление налога, договором банковского счета не может быть предусмотрен более длительный срок для такого перечисления.

В то же время договором банковского счета для исполнения поручений клиента на перечисление денежных средств с его счета (в том числе и в бюджет) может быть предусмотрен более короткий срок. В этом случае банк обязан исполнить соответствующее поручение клиента в срок, предусмотренный договором. В случае нарушения этого срока банк может быть привлечен к гражданско-правовой ответственности. Однако ответственности, предусмотренной НК РФ, в таком случае банк нести не будет в силу императивного установления налоговым законодательством строго определенного срока.

Налоговое законодательство не определяет в целом порядка открытия, ведения и закрытия счетов клиентов. Отсюда следует, что банк может быть привлечен к ответственности на основании, например, ст. 132 НК РФ не за любое нарушение порядка открытия и закрытия счетов, а лишь за те из них, которые определены законодательством о налогах и сборах.

Необходимо подчеркнуть, что возложение на банк задач, связанных с осуществлением налогового учета (ст. 132 НК РФ), приостановлением операций по счетам (ст. 134 НК РФ), взысканием налогов и сборов (ст. 135 НК РФ), не предполагает предоставления банкам каких-либо властных полномочий в отношении своих клиентов. Банк, так же как и его клиент-нало-

плательщик, является не субъектом, а объектом властного воздействия со стороны государства. Участие банка в решении налогово-фискальных задач государства ограничивается исполнением возложенных на него обязанностей и обеспечивается применением соответствующих мер ответственности.

Таким образом, обязанности банков по правильному открытию счетов налогоплательщиков, исполнению поручений о перечислении налогов и сборов, а также по предоставлению налоговым органам сведений по счетам своих клиентов, основаны

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

427

ваясь на гражданско-правовых договорах гражданско-правовой, но и публично-правовой. Правоотношения, складывающиеся в указанных обязанностях, регулируются (ранее ГК РФ), банковским (ст. 31 Федерального закона «п банковской деятельности») и налоговым (ст. 60 "л ?») законодательством. При определении отраслевой сущности указанных правоотношений, на наш взгляд, можно использовать модель, применяемую в Конституции РФ, в соответствии с которой, например

отношения, регулируемые соответствующими нормами законодательства, относятся к гражданско-правовым в общем виде, применяемое Верховным Судом РФ может быть изложено формулой: правоотношения не являются нормами соответствующей отрасли законодательства, регулируемые данной отраслевой принадлежностью. Следовательно, имеют

Итак, применив модель, используемую обычно в Суде РФ при определении отраслевой сущности рассматриваемых отношений, мы (в связи с тем, что данные отношения регулируются одновременно и гражданским и налоговым законодательством) приходим к выводу, что эти отношения являются одновременно и налоговыми и гражданскими.

На первый взгляд, полученный вывод противостоит теории права, в соответствии с которой на самом деле противоречия в данном случае нет.

Для уяснения сущности складывающихся в указанных случаях отношений необходимо проанализировать комплексный (смешанный) характер банковских правоотношений.

проявляется как раз на примере отношений с процессом исполнения банками обязанностей по перечислению налогов и

Решение Верховного Суда РФ от 11

г. «О признании незаконным и недействующим с 10 1996 г. письма Минфина РФ, ФНС РФ и ЦБ РФ от 27 августа 1996 г.» //

428 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Сложный характер данных правоотношений проявляется в том, что после получения клиентом уведомления о перечислении налога или сбора у банка появляется, с одной стороны, обязательство перед клиентом, а с другой — обязанность перед государством.

Смешанный характер рассматриваемых правоотношений состоит в наличии в их составе одновременно публично- и частноправовых элементов.

Публично-правовой элемент данного правоотношения заключается в наличии публичной обязанности банка перед государством в лице его уполномоченных органов по перечислению денежных средств клиента в бюджет или внебюджетные фонды. Исполнение банком данной публично-правовой обязанности обеспечивается мерами ответственности, предусмотренными гл. 18 НК РФ за невыполнение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Частноправовой элемент рассматриваемых правоотношений заключается в наличии гражданско-правового обязательства банка перед клиентом, которое обеспечивается мерами гражданско-правовой ответственности. В случае несвоевременного выполнения или невыполнения указаний клиента о перечислении денежных средств со счета банк согласно ст. 856 ГК РФ обязан уплатить на эту сумму проценты в порядке и в размере, предусмотренных ст. 395 ГК РФ.

Таким образом, хотя отношения с участием банков в НК РФ и посвящена специальная гл. 18, но в ст. 9 НК РФ банки не перечислены в числе участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по той причине, что отношения, складывающиеся с участием банков в процессе открытия, обслуживания и закрытия ими банковских счетов, а

также в процессе предоставления банками' налоговым органам информации о счетах клиентов, нельзя однозначно идентифицировать в качестве налоговых отношений. Вместе с тем сказанное не означает, что составы, описание которых содержится в гл. 18 НК РФ, не являются налоговыми правонарушениями.

Консолидация норм, устанавливающих ответственность банков за нарушения обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в отдельную главу, отчасти объясняется субъектным составом включенных правонаруше-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 429

ний. Банки выделены в самостоятельную категорию субъектов правонарушений в связи со спецификой сочетания в сфере их правового регулирования публичных и частных норм. Банки обладают двойственной налогово-правовой природой, выражающейся в наличии обязанностей уплачивать причитающиеся налоги, обслуживать счета своих клиентов-налогоплательщиц, ков, а также выполнять поручения налоговых органов, представлять им необходимую информацию и т. д. Банки одновременно обладают статусом налогоплательщика и агента государства, посредством которых производятся обязательные платежи в бюджетную систему или внебюджетные фонды. Особенность субъектного состава противоправных деяний, объединенных гл. 18 НК РФ, обусловила и относительную немногочисленность содержащихся в ней составов правонарушений.

Однако по сравнению с ранее действовавшим Законом РФ «Об основах налоговой системы» количество составов правонарушений, субъектами которых являются банки, значительно расширилось. Поэтому выделение правонарушений, совершаемых банками, в самостоятельную главу оправдано с позиций юридической техники.

Одновременно следует учитывать, что технико-юридическое обособление гл. 18 НК РФ не означает обособления нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, от налоговых правонарушений. Глава 18 НК РФ является составной частью раздела VI НК РФ, имеющего обобщающее название «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение».

Противоправный характер деяний, предусмотренных ст. 132— 135' НК РФ, обусловлен нарушением банком норм налогового законодательства. Согласно гл. 18 НК РФ обязанности банков, нарушение которых образует объективную сторону противоправного деяния, устанавливаются НК РФ, который является неотъемлемой частью законодательства о налогах и сборах. Законодательство о налогах и сборах регулирует в числе прочих и властные отношения, возникающие относительно привлечения ; к ответственности за совершение налогового правонарушения. Поскольку НК РФ не регламентирует привлечение к какому-либо иному виду ответственности, то и нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и

430 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
сборах, следует с полной уверенностью отнести к налоговым правонарушениям.

Включение в число налоговых правонарушений противоправных деяний, совершаемых банками в налоговой сфере, подтверждается порядком налогового производства, который одинаков независимо от квалификации деликта по норме гл. 16 или гл. 18 НК РФ.

Относительно ответственности банков за нарушения обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, применяются общие положения гл. 15 НК РФ об ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Меры государственного воздействия, устанавливаемые за совершение противоправного деяния, предусмотренного гл. 18 НК РФ, носят, как и налоговые санкции, штрафной характер и на основании ст. 136 НК РФ взыскиваются в порядке, аналогичном порядку взыскания санкций за налоговые правонарушения.

Таким образом, нормы гл. 16 и 18 НК РФ имеют единую юридическую природу. Вместе с тем, являясь разновидностью налоговых правонарушений, нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, имеют следующие характерные особенности:

— составы правонарушений, ответственность по которым применяется к банкам,

перечислены в гл. 18 НК РФ;

— объективную сторону данных правонарушений составляют противоправные деяния, совершенные в нарушение обязанностей банка в качестве налогоплательщика или иного фискально-обязанного лица;

— субъектом налогового правонарушения, квалифицируемого по какой-либо статье гл. 18 НК РФ, может быть только банк, обладающий необходимыми организационно-правовыми признаками;

— производство по делу о нарушении банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, имеет определенную специфику и регламентируется ст. 101' НК РФ.

Глава 18 НК РФ объединяет ст. 132—136. Статья 136 регламентирует порядок взыскания с банков штрафов и пеней, остальные статьи определяют составы налоговых правонарушений, совершаемых банками и устанавливают соответствующие санкции.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 431

Часть 2. Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах

Статья 132. Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику.

Объектом данного правонарушения являются отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контра?ля, а также отношения, складывающиеся относительно взимания налогов и сборов. Налоговые правонарушения, выразившиеся в нарушении банком порядка открытия счета налогоплательщику без предъявления им свидетельства о постановке на налоговый учет, а также в открытии счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица, посягают на процессуальные фискальные права государства, поскольку создают препятствия в контрольной деятельности налоговых органов. Налоговое правонарушение, выразившееся в несообщении банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета налогоплательщика, способствует осуществлению последним незаконной предпринимательской деятельности и, таким образом, нарушает суверенное право государства на получение законно установленных налогов и сборов.

Объективную сторону правонарушений, предусмотренных п. 1 ст. 132 НК РФ, характеризуют действия банка по неправомерному открытию счета налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту в двух случаях: без предъявления организацией или индивидуальным предпринимателем свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам организации или индивидуального предпринимателя. Объективную сторону состава налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 132 НК РФ, образуют бездействия банка после открытия или закрытия счета организации или индивидуального предпринимателя в виде несообщения налоговому органу сведений об этих обстоятельствах. Таким образом, объективная сторона названных правонарушений выражается в игнорировании банком обязанностей, возложенных на него ст. 76 и 86 НК РФ.

Согласно положениям ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения испол-

нения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счетам в банке означает обязанность банка прекратить все расходные операции по данному счету. Однако расходные операции не прекращаются по платежам, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговый орган, приняв решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, уведомляет одновременно о принятом решении банк и его клиента. Решение о приостановлении операций по счету вручается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого документа.

Банк обязан безусловно выполнить решение налогового органа и приостановить операции по счету налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента с момента получения этого решения и вплоть до его отмены.

Наличие у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам

организации или индивидуального предпринимателя влечет одновременное возникновение запрета на открытие этим клиентам новых счетов. Одновременно наличие у банка подобного решения является обстановкой совершения рассматриваемого налогового правонарушения и относится к факультативным (дополнительным) признакам его объективной стороны.

Статья 86 НК РФ возлагает на банки обязанность открывать счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. При этом следует учитывать, что предъявление свидетельства о постановке на налоговый учет является обязательным условием заключения договора банковского счета, поэтому открытие банком счета без предъявления такого свидетельства будет образовывать состав налогового правонарушения всякий раз, даже если налогоплательщик имеет открытые ранее счета в этом банке. В течение пяти дней после открытия или закрытия счета названным субъектам банк обязан сообщить о проделанных операциях в налоговый орган по месту учета новых клиентов.

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 433

Предметом рассматриваемого правонарушения является счет, соответствующий требованиям п. 2 ст. 11 НК РФ, т. е. расчетный (текущий) и иной счет в банке, открытый на основании договора банковского счета, на который зачисляются и с которого могут расходоваться денежные средства организации или индивидуального предпринимателя. Следовательно, при квалификации совершенного банком деяния, нарушающего по-¹⁵ рядок открытия счета налогоплательщику, необходимо установить правовой статус клиента в целях выяснения, является ли он организацией или индивидуальным предпринимателем, обязанным состоять на учете в налоговом органе и иметь подтверждающее свидетельство.

По характеру объективной стороны рассматриваемые налоговые правонарушения являются формальными, поскольку законодатель не принимает во внимание наступление или отсутствие каких-либо негативных последствий в результате действий или бездействия, описанных ст. 132 НК РФ. Общественная опасность налоговых нарушений банков достаточно высока, и относительно рассматриваемых составов налоговых правонарушений вредные последствия для бюджетной системы презюмируются (предполагаются).

Налоговое правонарушение банка, квалифицируемое по п. 1 ст. 132 НК РФ, считается оконченным в день неправомерного открытия банковского счета.

Противоправное деяние банка, предусмотренное п. 2 ст. 132 НК РФ, считается оконченным по истечении пяти дней со дня открытия или закрытия счета организации или индивидуального предпринимателю.

Субъектом рассматриваемых правонарушений может быть банк или другая кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию Центрального банка РФ.

Субъективная сторона налогового правонарушения, выразившегося в виде открытия банком счета организации или индивидуального предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет, а также правонарушения в виде открытия счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица, характеризуется виной в форме умысла. Субъективная сторона противоправных деяний, выразившихся в несообще-

15- 1.0264 Крохина

Г

434 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
нии банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организации или индивидуального предпринимателю, также характеризуется виной в форме умысла, но в некоторых случаях — неосторожностью. Так, по неосторожности банк может сообщить сведения об открытии счета относительно другого клиента или сообщить правильные сведения, но в иной налоговый орган.

Санкция носит штрафной характер, является абсолютно определенной и зависит от пункта ст. 132 НК РФ, по которому квалифицировано противоправное деяние банка.

Статья 133. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора.

Объектом правонарушения, предусмотренного ст. 133 НК РФ, являются материальные фискальные права государства. Нарушение банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении налога или сбора препятствует своевременному формированию доходной части соответствующего бюджета или внебюджетного фонда.

Объективная сторона характеризуется бездействием банка в виде неправомерного нарушения срока, установленного НК РФ для исполнения платежного поручения налогоплательщика или налогового агента на перечисление налогов или сборов в бюджет или государственный внебюджетный фонд.

Обязанность банка по своевременному обслуживанию платежных поручений своих клиентов определена ст. 863 ГК РФ, на основании которой при расчетах платежными поручениями банк обязуется за счет средств, находящихся на счете плательщика, перевести определенную денежную сумму на счет указанного плательщиком лица в срок, предусмотренный законом или установленный в соответствии с ним. Следовательно, одним из критериев надлежащего выполнения банком условий договора банковского счета является соблюдение банком требований о сроках, отведенных нормативными правовыми актами на перечисление средств со счета клиента на счет получателя платежа.

Поскольку на основании ст. 2 ГК РФ его нормы не применяются к налоговым отношениям, то обязанности банков по

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 435

исполнению поручений на перечисление налогов и сборов были воспроизведены ст. 60 НК РФ и, таким образом, гражданско-правовая обязанность банка перед клиентом видоизменилась в публичную обязанность банка перед государством.

Согласно положениям НК РФ поручение на перечисление налога (сбора) должно быть исполнено банком бесплатно <в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды). Как известно, налогоплательщик может выполнить налоговую обязанность досрочно. Однако в любом случае, если клиентом предъявлено платежное поручение на перечисление налогового платежа, банк обязан его исполнить в соответствии со ст. 60 НК РФ.

Следовательно, правонарушение, предусмотренное ст. 133 НК РФ, будет считаться оконченным по истечении операционного дня, следующего за днем получения банком поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора.

Нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора является длящимся, поскольку длится со дня совершения до дня прекращения либо пресечения.

Состав правонарушения, предусмотренного ст. 133 НК РФ, является материальным, поскольку ответственность банка зависит от возникновения негативных последствий в виде неполучения бюджетом или внебюджетным фондом в предполагаемый срок причитающихся сумм налогов (сборов).

Не образует состава рассматриваемого правонарушения нарушение банком срока исполнения поручения налогоплательщика (налогового агента) на перечисление налога (сбора) в том случае, если была необходимость исполнения платежных документов, относящихся к более ранней очередности, установленной ГК РФ.

Не является противоправным деянием, предусмотренным ст. 133 НК РФ, бездействие банка в виде неперечисления налога (сбора) по платежному поручению, оформленному налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) с

436 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

нарушением банковских правил. В данной ситуации отсутствует событие правонарушения, что исключает привлечение банка к ответственности.

Субъектом данного состава налогового правонарушения является коммерческий банк или иная кредитная организация, являющаяся таковой на основании лицензии Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправного деяния банка в виде неисполнения поручения о

перечислении налога или сбора характеризуется виной в форме умысла или неосторожности. Санкция за рассматриваемое противоправное деяние установлена в виде пени, что соответствует характеру длящихся правонарушений, посягающих на неправомерное удержание чужих денежных средств.

Пени, взыскиваемые с банков, по своей сущности отличаются от пеней, взыскиваемых на основании ст. 75 НК РФ с налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента. Ответственность банков за нарушения налогового законодательства установлена гл. 18 НК РФ, название которой и включение в нее ст. 133 НК РФ позволяют считать взыскиваемые с банков пени за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора санкциями, а не восстановительными (компенсационными) мерами.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд сумму налога и уплатить причитающиеся пени. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к нему применяются принудительные меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) и соответствующих пеней. Неоднократное нарушение банком сроков по исполнению налоговых платежных поручений в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Центральный банк РФ с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

Определяя меру ответственности банка за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора, необходимо учитывать, что бюджетным законодательством установлена аналогичная норма. Статья 304 БК РФ также считает про-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

437

тивоправным деянием несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета бюджетов, что влечет взыскание пени с кредитной организации в размере 1/300 действующей ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

Конкуренцию норм ст. 133 НК РФ и ст. 304 БК РФ возмож**" но разрешить одним из двух способов.

Во-первых, основываясь на ст. 1 и 41 БК РФ. Согласно названным нормам налоговое законодательство является специальным по отношению к бюджетному законодательству, следовательно, ст. 133 НК РФ имеет приоритетное значение и должна применяться к соответствующим составам правонарушений.

Во-вторых, основываясь на п. 2 и 45 НК РФ, указанная норма определяет в качестве момента исполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) своей обязанности по уплате налога момент предъявления в банк поручения на уплату налога.

Следовательно, НК РФ 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).

В финансовых правоотношениях, в отличие от гражданско-правовых отношений, риски банковских неплатежей возложены и НК РФ и БК РФ на получателя средств — бюджет соответствующего территориального уровня или внебюджетный фонд. Поэтому далее, выясняя природу отношений банка с государственной или муниципальной казной относительно перечисления суммы налога по платежному поручению своего клиента, следует обратиться к ст. 2 НК РФ и ст. 1 БК РФ. Названные нормы определяют круг отношений, регулируемых соответственно налоговым и бюджетным законодательством. В числе прочих законодательство о налогах и сборах регулирует отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов; БК РФ применительно к рассматриваемой ситуации

438 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

регулирует отношения, возникающие в процессе формирования доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Следовательно, отношения между банком и государством в качестве казны относительно перечисления налоговых платежей в бюджетную систему выходят за

рамки налогового регулирования и по всем признакам соответствуют бюджетным правоотношениям.

Таким образом, при наличии в деяниях банка квалифицирующих признаков правонарушения в виде нарушения срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора представляется более оправданным применение ст. 304 БК РФ. Сделанный вывод позволяет предложить законодателю, во-первых, исключить ст. 133 НК РФ ввиду ее несоответствия кругу общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; во-вторых, дополнить текст БК РФ нормой, устанавливающей срок для исполнения банком платежного поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента на перечисление налога (сбора) в бюджет или внебюджетный фонд.

В любом случае до разрешения конкуренции названных норм НК РФ и БК РФ в правоприменительной практике следует исходить из ст. 50 Конституции РФ, устанавливающей принцип однократности применения наказания. Относительно рассматриваемого состава правонарушения банк не может быть привлечен к ответственности одновременно по ст. 133 НК РФ и ст. 304 БК РФ. Привлечение банка к ответственности органами федерального казначейства за нарушение срока исполнения платежного поручения по налоговым обязательствам на основании БК РФ исключает возможность взыскания с него санкций и в соответствии с НК РФ.

Статья 134. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Объектом правонарушения, предусмотренного данной статьей, являются материальные фискальные права государства. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика нарушает

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 439

приоритет фискальных требований государства и тем самым посягает на нормальное пополнение доходной части соответствующего бюджета или внебюджетного фонда.

Объективная сторона правонарушения, установленного ст. 134 НК РФ, выражается в противоправном исполнении банком поручения своего клиента на перечисление денежных* средств со счета, операции по которому приостановлены, лицу, не имеющему приоритетного права-требования перед фискальными интересами государства.

Правовой режим приостановления операций по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов установлен ст. 76 НК РФ и заключается в прекращении банком всех расходных операций по данному счету. Однако указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность которых в соответствии с гражданским законодательством предшествует исполнению обязанности по уплате налога или сбора.

Очередность списания денежных средств со счета налогоплательщика установлена ст. 855 ГК РФ. При этом в случае недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, осуществляется в четвертую очередь. До расчетов с бюджетом денежные средства могут расходоваться в следующем порядке:

— в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

— во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

— в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям

440 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

ям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и фонды обязательного медицинского страхования.

Следовательно, списание денежных средств с приостановленного счета образует состав налогового правонарушения только при условии нарушения требований ст. 76 НК РФ и ст. 855 ГК РФ.

Факультативным (дополнительным) признаком объективной стороны рассматриваемого правонарушения является совершение банком противоправного деяния при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Обязанность по доказыванию факта наличия у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счету индивидуально определенного клиента лежит на самом налоговом органе.

Предметом правонарушения, предусмотренного ст. 134 НК РФ, является поручение налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента банку о перечислении средств с нарушением установленной очередности. Поручение должно представлять объективированный документ, соответствующий требованиям ст. 863, 867 или 877 ГК РФ и внешне оформленный в качестве платежного поручения, аккредитива или чека. Состав рассматриваемого правонарушения образует неправомерное исполнение хотя бы одного поручения клиента банка.

Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика относится к формальным составам правонарушений, поскольку ответственность банка-нарушителя не поставлена в зависимость от наступления негативных последствий для государственной или муниципальной казны. Противоправным и, следовательно, наказуемым является сам факт внеочередного перечисления денежных средств со счета клиента банка, операции по которому приостановлены.

Действия по списанию денежных средств с приостановленного счета будут считаться неправомерными с момента получения банком соответствующего решения налогового органа.

Решение о приостановлении операций по счету может быть отме-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

441

нено только вынесшим его налоговым органом, вышестоящим налоговым органом или судом. Поэтому списание денежных средств со счета, операции по которому приостановлены, будет считаться противоправным деянием до отмены решения налогового органа в соответствующем порядке.

Налоговое правонарушение в виде неисполнения банком решения налогового органа о приостановлении операций будет окончено в день списания банком с приостановленного счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента денежной суммы с нарушением очередности.

Субъектом данного состава налогового правонарушения является коммерческий банк или иная кредитная организация, являющаяся таковой на основании лицензии Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправного деяния банка, предусмотренного ст. 134 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла или неосторожности.

Санкция носит характер штрафа, является относительно определенной и зависит от суммы, неправомерно перечисленной на основании поручения налогоплательщика или налогового агента. Относительно неправомерного исполнения банком платежного поручения, повлекшего невозможность взыскания с налогоплательщика суммы налоговой задолженности, санкция является компенсационной мерой, поскольку установление зависимости суммы санкции от суммы неправомерно осуществленного платежа позволяет восстановить нарушенные фискальные права государства (муниципального образования). Относительно совершения банком правонарушения, предусмотренного ст. 134 НК РФ, но не повлекшего образования налоговой недоимки, санкция носит карательный характер. В любом случае размер штрафа не должен превышать суммы задолженности налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента, т. е. непогашенной недоимки по налогу и сбору и начисленных на нее пеней.

Статья 135. Неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени.

Объектом рассматриваемых налоговых правонарушений являются материальные фискальные права государства. Соверше-

ние деяний, предусмотренных ст. 135 НК РФ, посягает на законодательно установленную обязанность банков по исполнению фискальных платежей путем списания со счетов своих клиентов и перечислению в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды денежных средств. Установленные правонарушения создают препятствия нормальной деятельности налоговых органов в сфере реализации права на бесспорное взыскание с недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента недоимок в бюджет или во внебюджетный фонд.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 135 НК РФ, выражается в незаконном бездействии банка в виде неправомерного неисполнения в установленный налоговым законодательством срок решения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 135 НК РФ, представляет собой сложный фактический состав и выражается в совершении банком неправомерных действий либо в нарушении установленных запретов, создающих ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, в отношении которых в банке находится инкассовое поручение налогового органа.

Обязанность банка исполнять поручения налоговых органов установлена ст. 60 НК РФ, согласно которой поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога исполняется банком в безусловном порядке.

Порядок взыскания налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, определен ст. 46 НК РФ и применительно к рассматриваемым правонарушениям состоит в следующем.

Принудительное взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета недоимщика, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента. Инкассовое поручение на перечисление налога или сбора подлежит безусловному исполне-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений

443

нию банком в порядке четвертой очереди согласно гражданскому законодательству.

Объективная сторона рассматриваемых правонарушений образуется не только совершением неправомерных деяний относительно счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов, являющихся клиентами банков, ^и относительно счетов банков, открытых в других банках.

Инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога с рублевых счетов исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения ^и¹ указанного поручения. Инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога с валютных счетов исполняется банком не позднее двух операционных дней. Не допускается обращение взыскания на ссудные, бюджетные и депозитные счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента.

При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель налогового органа или его заместитель должны одновременно с инкассовым поручением направить банку и поручение на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента. Отсутствие поручения на продажу соответствующей части валюты, необходимой для погашения налоговой недоимки, делает невозможным исполнение со стороны банка основного поручения налогового органа о принудительном списании средств со счета недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента.

Квалификация деяния по п. 1 ст. 135 НК РФ зависит от правомерности неисполнения банком решения налогового органа о взыскании обязательных платежей в бюджетную систему или внебюджетные фонды.

Неисполнение банком соответствующего поручения налогового органа может быть правомерным в случаях:

— отсутствия у лица, с которого налоговым органом должно быть произведено взыскание,

открытого счета в банке;

— отсутствия у банка надлежащим образом оформленного инкассового поручения налогового органа, даже при наличии решения налогового органа о принудительном взыскании с клиента банка налоговой недоимки;

444 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

— отсутствия в момент предъявления налоговым органом инкассового поручения денежных средств на счете соответствующего недоимщика;

— отсутствия поручения налогового органа о продаже валюты со счета недоимщика в случае, если инкассовое поручение обращено к валютному счету;

— наличия обращенных к счету иных платежных поручений, имеющих приоритетную очередность погашения;

— нарушения налоговым органом 60-дневного срока, установленного для принятия решения о взыскании налога, сбора или пени;

— признания решения налогового органа о взыскании налога, сбора или пени незаконным.

Не образуют объективной стороны состава правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 135

НК РФ, действия банка, хотя и повлекшие «обнуление» счета налогоплательщика, но совер-

шенные по указанию самого владельца счета. Объективная сторона данного налогового правонарушения может считаться выполненной только при одновременном отсутствии денежных средств на счете недоимщика и наличии причинно-следственной связи между совершенными банком действиями и наступлением вредных последствий.

К сожалению, НК РФ не установлен перечень противоправных операций банка, а также критерии отнесения каких-либо актов к неправомерным, которые следует квалифицировать в качестве действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете клиента. Как показывает правоприменительная практика, нарушение налогового законодательства, выразившееся в неисполнении банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени может быть совершено различными способами. Например, банк может открыть клиенту ссудный или депозитный счет и при этом не зачислять поступающие денежные суммы на расчетный (текущий) счет клиента; возможно использование факторинговых сделок с целью миновать расчеты по банковскому счету; применение расчетов по векселю и т. д. Поэтому если деяние банка, подпадающее под квалификацию налогового правонарушения по п. 2 ст. 135 НК РФ, было совершено путем заключения каких-либо гражданско-правовых сделок, то до

применения к правонарушителю соответст-

Глава 16. Характеристика налоговых правонарушений 445

вующих санкций налоговому органу необходимо предъявить в арбитражный суд иск о признании такой сделки недействительной с соответствующим применением последствий ее недействительности. Привлечение банка к ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 135 НК РФ, будет возможным только в случае удовлетворения иска налогового органа о признании сделки; недействительной.

Мотивы совершения рассматриваемых правонарушений могут быть самыми различными.

Банк может быть прямо заинтересован в неисполнении инкассового поручения налогового органа о списании денежных средств со счета своего клиента. Например, банку, являющемуся кредитором недобросовестного налогоплательщика, выгодно не исполнять инкассовые поручения налоговых органов до тех пор, пока этот налогоплательщик не выплатит кредит и проценты по нему банку. Иногда банк косвенно заинтересован в нарушении налогового законодательства и для того, чтобы не потерять выгодного клиента или неправомерно использовать временно свободные денежные средства, сознательно не исполняет инкассовые поручения налогового органа.

Состав налогового правонарушения, установленный п. 1 ст. 135 НК РФ, является формальным, поскольку взыскание санкции не поставлено законодателем в зависимость от каких-либо последствий. Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 2 ст. 135 НК РФ, образует материальный состав, зависящий от факта непоступления налоговых платежей в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд. Однако даже в случае обращения налоговым органом взыскания на имущество налогоплательщика в результате создания банком ситуации отсутствия денежных средств на счете недоимщика действия банка квалифицируются как противоправные и налагаются соответствующие меры ответственности.

Момент окончания налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 135 НК РФ, зависит от наличия достаточных денежных средств на счете налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, необходимых для исполнения инкассового поручения. Если денежных средств на рублевом счете было достаточно, то противоправное деяние банка считается оконченным по истечении одного операционного дня,

446 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
следующего за днем получения банком инкассового поручения. При достаточности денежных средств на валютном счете правонарушение считается оконченным по истечении двух операционных дней, следующих за днем получения банком поручения налогового органа. В случае недостаточности или отсутствия на счете денежных средств в момент предъявления к нему требования налогового органа противоправное деяние банка считается оконченным по истечении одного или двух операционных дней (в зависимости от валюты поступившего платежа), следующих за днем поступления суммы, достаточной для выполнения хотя бы одного налогового поручения.

Противоправные деяния, содержащие признаки состава правонарушения п. 1 ст. 135 НК РФ, относятся к длящимся.

Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 2 ст. 135 НК РФ, будет считаться оконченным с момента совершения каждого противозаконного зачисления денежной суммы на расчетный или текущий счет клиента банка.

Неисполнение банком решения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени образует самостоятельные составы правонарушений относительно каждого инкассового поручения или каждого действия, направленного на создание ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента.

Одновременная квалификация деяний банка по п. 1 и 2 ст. 135 НК РФ не допускается в силу приоритета специальных норм над общими. Нормы п. 2 ст. 135 НК РФ являются специальными по отношению к нормам п. 1, поскольку предусматривают необходимость установления ряда особых обстоятельств в деяниях банка. Также не допускается одновременное привлечение банка к ответственности по рассматриваемой статье НК РФ и по ст. 285 ТК РФ.

Субъективная сторона состава налогового правонарушения, квалифицируемого по п. 1 ст. 135 НК РФ, характеризуется виной как в форме умысла, так и по неосторожности. Противоправное деяние, образующее состав п. 2 ст. 135 НК РФ, может быть совершено только умышленно, поскольку все действия банка целенаправленно и сознательно направляются на создание ложной ситуации по отсутствию денежных средств на счете своего клиента.

Субъектом рассматриваемых налоговых правонарушений может быть только банк, в котором у недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента открыт расчетный или текущий счет.

ст. 135 НК РФ, квалифицируемое по п. 1 ст. 135 НК РФ, предусмотрена в виде пени, начисляемой на заданную сумму налоговой недоимки. Деяние, квалифицируемое в качестве налогового правонарушения по п. 2 ст. 135 НК РФ, наказывается штрафом в размере 30% от суммы денежных средств, не поступивших в бюджет или внебюджетный фонд по вине банка.

Статья 135'. Непредставление налоговым сведений

Объектом налогового правонарушения, установленного рассматриваемой статьей, являются отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля. Сведения о финансово-хозяйственной деятельности отражают текущую работу налогоплательщиков, движение их денежных средств, что имеет существенное значение для осуществления за ними налогового контроля. Данное правонарушение посягает на нормальную деятельность налоговых органов по сбору необходимой информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в противоправном бездействии банка, не предоставляющего налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности своих клиентов, обязанных уплачивать налоги и сборы. Согласно п. 2 ст. 86 НК РФ

банки обязаны в течение пяти Дней после мотивированного запроса выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организации и граждан осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Таким образом, объективную сторону рассматриваемого налогового правонарушения образует игнорирование банком запроса налогового органа относительно, а не любых своих клиентов, а только организаций или граждан.

448 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

дан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Необходимым квалифицирующим признаком объективной стороны рассматриваемого состава правонарушения является наличие у банка мотивированного запроса налогового органа. Запрос налогового органа может быть аргументирован ссылками на юридические факты, деликты, реальные обстоятельства, исследование которых возможно осуществить при наличии сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Однако критериев, позволяющих считать запрос мотивированным, в НК РФ не приводится. Как следствие, правоприменительная практика сталкивается с проблемой соотношения положений ст. 135¹ НК РФ и норм гражданского и банковского законодательства, регулирующих отношения в сфере банковской тайны.

Законодательство о налогах и сборах устанавливает пятидневный срок для выполнения банком требования налогового органа о представлении необходимой документации. Этот срок начинается исчисляться со дня, следующего за днем получения банком мотивированного запроса. Следовательно, окончательным рассматриваемое правонарушение будет являться по истечении пятидневного срока. Данное правонарушение не является длящимся, поэтому количество дней, в течение которых не исполнялось требование налогового органа о представлении сведений о финансово-хозяйственных операциях клиентов банка, не влияет ни на состав объективной стороны ст. 135¹ НК РФ, ни на размер взыскиваемого штрафа.

Представление банком запрашиваемых документов после истечения установленного срока не влияет на квалификацию бездействия как противоправного деяния и не исключает привлечение банка к ответственности по ст. 135¹ НК РФ.

Объективная сторона рассматриваемого правонарушения складывается относительно каждого случая непредставления банком какого-либо сведения (документа, справки и т. д.) по отношению к каждому отдельному клиенту банка — организации или гражданина, осуществляющего предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

В случае непредставления сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков по мотивированному

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 449

запросу таможенных органов одновременное привлечение банка к ответственности по ст. 135¹ НК РФ и ст. 263 ТМК РФ исключается.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 135¹ НК РФ, может быть коммерческий банк или другая кредитная организация, имеющая лицензию Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправного бездействия, предусмотренного ст. 135¹ НК РФ, характеризуется виной в форме умысла или неосторожности. Данное правонарушение может быть совершено по неосторожности, например в случае, если банк сочтет запрос налогового органа недостаточно мотивированным, полагая, что запрашиваемые сведения не относятся к финансово-хозяйственной деятельности его клиента либо составляют банковскую тайну, несвоевременной или невнимательной выемки почтовой корреспонденции и т. д.

Глава 17

ХАРАКТЕРИСТИКА ИНЫХ НАРУШЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

§ 1. Нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений — (налоговые проступки)

Особой разновидностью юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах выступает административная ответственность. Основными характерными особенностями применения административных мер воздействия за нарушения законодательства о налогах и сборах являются следующие:

— административная ответственность применяется относительно составов противоправных деяний, не представляющих высокой степени общественной опасности. Противоправные деяния, содержащие признаки состава административного правонарушения, называются административными проступками (правонарушениями). Деяния, содержащие признаки составов нарушений законодательства о налогах и сборах, но представ-

450 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
ляющие высокую степень опасности для общества, относятся к преступлениям и преследуются в порядке уголовного производства;

— ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений, представляет собой следствие противоправного (в нарушение норм налогового права) действия или бездействия граждан или должностных лиц. В правоотношениях по применению административной ответственности всегда на одной стороне выступают публично-правовые субъекты — налоговые органы, ФСЭНП, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов. Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений, налагаются только органами (должностными лицами) государства, уполномоченными выступать от его имени в налоговых правоотношениях;

— родовым объектом административных правонарушений в налоговой сфере выступают фискальные интересы государства (Российской Федерации, ее субъектов или муниципальных образований);

— объективная сторона налоговых деликтов характеризуется формальным признаком, поскольку законодатель не ставит в зависимость наложение административного штрафа от образования вредных последствий для отношений налоговой сферы. Наказуемым в административном порядке является сам факт совершения противоправного деяния, признаки которого предусмотрены КоАП РФ и иными нормативными правовыми актами.

Нарушением законодательства о налогах и сборах, содержащим признаки административного правонарушения (налоговым проступком), следует считать посягающее на установленный порядок управления в налоговой сфере, виновное (умышленное или неосторожное) деяние (действие или бездействие), за которое КоАП РФ или законами субъектов РФ установлены меры административной ответственности.

Основными характерными чертами нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных, являются: общественная опасность (вредность); проти-

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 451

воправность; виновность; наказуемость в соответствии с административным законодательством. -'

Состав административного проступка, посягающего на отношения налоговой сферы, аналогичен составу налогового правонарушения и выражается в виде совокупности объективных и субъективных критериев. Объективными элементами состава налогового деликта являются: объект правонарушения — фискальные интересы государства; объективная сторона — противоправные деяния лица, выразившиеся в конкретных действиях либо бездействии, игнорировании правовых норм. Субъективные критерии состава налогового деликта образуют: субъект правонарушения — гражданин или должностное лицо; субъективная сторона — психическое отношение лица к содеянному им нарушению законодательства о налогах и сборах, т. е. вина, которая выражается в форме умысла или неосторожности. Роль административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах выражается в ее *функциях*. В отличие от административной ответственности как целостного правового института, ответственность за налоговые проступки выполняет только альтернативную и ограничительную функции.

Альтернативная функция обусловлена публичной природой фискальных интересов государства. Налоговые проступки причиняют государству имущественный вред.

Следовательно, государство заинтересовано не столько в наказании виновных лиц, сколько в восстановлении нормального режима поступлений денежных средств в бюджетную систему и внебюджетные фонды. Поэтому административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не сопряжена с применением к виновным лицам

специальных карательных методов в виде физического или психического принуждения. *Ограничительная функция* ответственности за налоговые проступки выражается в создании посредством правового регулирования предпосылок для ограничения вредных последствий от правонарушения. Относительно нарушений законодательства о налогах и сборах ограничительными мерами являются Штрафы.

452 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Предупредительная (превентивная) и правозащитная функции ответственности за налоговые проступки несвойственны.

Субъектом административной ответственности за налоговые деликты может быть гражданин или должностное лицо.

По общему правилу административной ответственности подлежат граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. Гражданин может быть привлечен к ответственности за налоговые деликты только в случае, если он достиг к моменту совершения административного правонарушения 16-летнего возраста. Относительно составов налоговых деликтов, ответственность за которые предусмотрена КоАП РФ, субъектный состав является усеченным. Согласно примечанию к ст. 15.3 КоАП РФ административная ответственность, установленная за нарушения законодательства о налогах и сборах ст. 15.4—15.9 и 15.11 Кодекса, не применяется к гражданам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Преобладающим субъектом ответственности за совершение налоговых деликтов является должностное лицо, что обусловлено спецификой регулируемых отношений в сфере управления. Должностное лицо может быть привлечено к административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением служебных обязанностей.

Согласно ст. 2.4 КоАП РФ должностным лицом признается лицо, обладающее одним из следующих признаков:

- постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти;
- наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него;
- выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях Российской Федерации.

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 453

Применительно к правовому институту административной ответственности в качестве должностных лиц рассматриваются также руководители и другие работники иных организаций, а также лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, совершившие административные правонарушения в связи с выполнением органи-

зационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций.

Субъектный состав налоговых деликтов служит наиболее ярким признаком, отличающим нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений, от налоговых правонарушений.

При малозначительности совершенного нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки административного правонарушения, виновное лицо может быть освобождено от административной ответственности. Решение об освобождении от мер административного воздействия за совершение налогового деликта принимается соответственно судьей, налоговым органом, таможенным органом, органом ФСЭНП или органом государственного внебюджетного фонда.

Основным наказанием за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений, является административный штраф.

Административный штраф представляет собой денежное взыскание и применительно к сфере налоговых деликтов выражается в величине, кратной минимальному размеру оплаты труда (МРОТ) или сумме неуплаченных налогов (сборов), подлежащих уплате на момент окончания

или пресечения противоправного деяния. Если штраф за совершение налогового проступка исчисляется на основе суммы неуплаченных налогов (сборов), то его размер не может превышать трехкратного размера налоговой недоимки.

При назначении административного наказания за нарушения законодательства о налогах и сборах учитываются характер совершенного деяния, личность виновного, его имущественное положение, обстоятельства, смягчающие и отягчающие административную ответственность.

454 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Кодекс об административных правонарушениях содержит открытый перечень обстоятельств, смягчающих административную ответственность:

- раскаяние лица, совершившего административное правонарушение;
- предотвращение лицом, совершившим административное правонарушение, вредных последствий, добровольное возмещение причиненного ущерба или устранение причиненного вреда;
- совершение административного правонарушения в состоянии сильного душевного волнения (аффекта) либо при стечении тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение административного правонарушения несовершеннолетним;
- совершение административного правонарушения беременной женщиной или женщиной, имеющей малолетнего ребенка.

В отличие от обстоятельств, смягчающих административную ответственность, перечень обстоятельств, отягчающих административную ответственность, является исчерпывающим и не подлежит расширительному толкованию. Также не могут учитываться в качестве отягчающих обстоятельства, если аналогичные юридические факты одновременно являются квалифицирующими признаками налогового деликта.

Обстоятельствами, отягчающими административную ответственность, признаются:

- продолжение противоправного деяния, несмотря на требование уполномоченных на то лиц прекратить его;
- повторное совершение однородного административного правонарушения одним и тем же лицом в течение одного календарного года;
- вовлечение несовершеннолетнего в совершение административного правонарушения;
- совершение административного правонарушения группой лиц;
- совершение административного правонарушения в условиях стихийного бедствия или при других чрезвычайных обстоятельствах;

Глава 17. Характеристика иных, о, аруц., ний законодательства 455

ЦИЮ, ИСПОЛНИТЬ налоговую **Обя-чпнип^, тм** **uriciHHJd**
рой и был взыскан штраф **обязанность>** за неисполнение кото-При совершении гражданином
или должностным лицом не-однократного нарушения законодательства о налогах и сборах **Взы**
Г М К&W совершенное пр вон -
КоАП Ро предусматривает возмож-

Давность привлечения гражданина или должностного лица к административной ответствен
ности **^ х, ^"^^"**ю лица к
год со дня совершения на^шен^з^оноп" ПреВЫШаТЬ оДИН и сборах **"ФУшения**
законодательства о налогах

Большинство составов налоговых деликтов имеют признаки

_ ТМ ЛЛ

Составы нарушений законодательства о налогах и сборах содержатся в гл. 15

«Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценны"
бумаг» КоАГТ РФ Согласно названному Кодексу посягающими на фискаль-
про-

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе Ответственность за данное деяние
предусмотрена ст. 15.3 КоАП РФ которая содержит два состава налоговых деликтов Первый
заключается в нарушении установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на
учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда Второй состав
правонарушения характеризуется обязательным нГичи ем квалифицирующего признака в

виде деятельности налогоплательщика, осуществляемой им без постановки на налоговый учет в предусмотренный срок. Субъектом рассматриваемых

456 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

деликтов может быть должностное лицо, деяние которого, квалифицируемое по п. 1 ст. 15.3 КоАП РФ, наказывается штрафом в размере от 5 до 10 МРОТ, квалифицируемое по п. 2 ст. 15.3 КоАП РФ, наказывается штрафом в размере от 20 до 30 МРОТ.

Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации. Данное деяние признается противоправным на основании ст. 15.4 КоАП РФ и выражается в нарушении установленного НК РФ срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации. Ответственность за подобное игнорирование требований налогового законодательства несут должностные лица, на которых налагается штраф в размере от 10 до 20 МРОТ.

Нарушение сроков представления налоговой декларации. Ответственность за рассматриваемое правонарушение установлена ст. 15.5 КоАП РФ. Объективная сторона этого налогового деликта выражается в несоблюдении (в сторону увеличения) установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. Мерой ответственности за данное правонарушение является штраф, налагаемый на должностных лиц в размере от 3 до 5 МРОТ.

Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Налоговые проступки, квалифицируемые как непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, предусмотрены ст. 15.6 КоАП РФ.

Объективная сторона правонарушений, описанных в п. 1 данной статьи, выражается в невыполнении налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок обязанности по представлению в налоговый орган, таможенный орган либо орган государственного внебюджетного фонда сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Диспозиция п. 1 ст. 15.6 КоАП РФ предусматривает три способа совершения этого налогового проступка. Первый заключается в непредставлении соответствующих сведений. Второй способ выражается в отказе налогоплательщика от представле-

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 457

ния сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Третий способ — это представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде.

Субъектами данного налогового проступка могут быть граждане и должностные лица.

Объективная сторона п. 2 ст. 15.6 КоАП РФ характеризуется аналогичными элементами.

Второй пункт рассматриваемой статьи является специальным по отношению к первому, поскольку содержит квалифицирующий признак в виде особых субъектов налогового деликта.

На основании п. 2 ст. 15.6 КоАП РФ ответственность за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно предоставление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде несут должностные лица органов, осуществляющих государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, а также нотариусы и должностные лица, уполномоченные совершать нотариальные действия.

Совершение налогового проступка, квалифицируемого по п. 1 ст. 15.6 КоАП, влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от 1 до 3 МРОТ; на должностных лиц — от 3 до 5 МРОТ.

Налоговый проступок, содержащий признаки состава правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 15.6 КоАП РФ, наказывается штрафом в размере от 5 до 10 МРОТ.

До принятия нового КоАП РФ ответственность физических лиц за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, устанавливалась п. 3 ст. 126 НК РФ. Согласно ранее действовавшей норме НК РФ противоправные деяния физического лица, выразившиеся в отказе представить по запросу

налогового органа документы, а равно в ином уклонении от предоставления таких документов либо в предоставлении документов с заведомо недостоверными сведениями влекли взыскание штрафа в размере

458 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

500 руб. Санкция за совершение данного налогового проступка, предусмотренная КоАП РФ, мягче, что соответствует принципу действия нормативного акта во времени.

Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику. Ответственность за данное правонарушение предусмотрена ст. 15.7 КоАП РФ. Объективная сторона налогового деликта, предусмотренного п. 1 рассматриваемой статьи, выражается в открытии банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления им свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда.

Объективной стороной налогового проступка, квалифицируемого по п. 2 ст. 15.7 КоАП РФ, является нарушение банком или иной кредитной организацией запрета на открытие счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии решения налогового или таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица.

Субъектами рассматриваемых налоговых деликтов являются должностные лица, неправомерные деяния которых, содержащие признаки правонарушения, установленного п. 1 ст. 15.7 КоАП РФ, влекут наложение штрафа в размере от 10 до 20 МРОТ. На должностных лиц, совершивших налоговый проступок, квалифицируемый по п. 2 ст. 15.7 КоАП РФ, налагается штраф в размере от 20 до 30 МРОТ.

Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса). Названное деяние является неправомерным на основании ст. 15.8 КоАП РФ. Объективная сторона выражается в нарушении банком или иной кредитной организацией установленного законодательством о налогах и сборах срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора (взноса), а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о перечислении налога или сбора (взноса), соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд). Субъектами данного налогового деликта являются должностные лица, неправомерные деяния которых, содержащие

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 459

признаки состава ст. 15.8 КоАП РФ, влекут наложение штрафа ; в размере от 40 до 50 МРОТ.

I Неисполнение банком решения о приостановлении операций по

{ счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового | агента.

Ответственность за подобное правонарушение установлена ст. 15.9 КоАП РФ.

Объективная сторона выражается в совершении банком или иной кредитной организацией противоправных действий по осуществлению таких расходных операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц, которые не связаны с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд).

Обязательным признаком, позволяющим квалифицировать действия банка или иной кредитной организации в качестве противоправных на основании рассматриваемой статьи, является наличие у названных субъектов решения налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о приостановлении операций по таким счетам.

Нарушение банком или иной кредитной организацией запрета на осуществление операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности. Названное деяние отнесено к числу налоговых деликтов ст. 15.11 КоАП РФ.

Объективная сторона выражается в нарушении действующего законодательства, повлекшего

грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов.

I Рассматриваемая статья содержит примечание, разъясняющее, что под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

а) искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%; б) искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Должностные лица, допустившие ведение бухгалтерского учета и представление бухгалтерской отчетности с грубым нарушением установленных правил, несут ответственность в виде штрафа в размере от 20 до 30 МРОТ.

Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг без применения контрольно-кассовых машин. Непосредственное влияние на соблюдение налоговой дисциплины оказывают расчетные отношения, поэтому к числу налоговых деликтов относятся продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг без применения контрольно-кассовых машин. Ранее нормы, охраняющие налоговые отношения от неправомерных посягательств, содержались в Законе РФ от 18 июня 1993 г. (в ред. от 30 декабря 2001 г.) «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением». После введения в действие с 1 июля 2002 г. нового КоАП РФ нормы ст. 7 названного Закона были кодифицированы.

Ответственность за подобное нарушение законодательства установлена ст. 14.5 КоАП РФ. Объективная сторона рассматриваемого налогового деликта выражается в совершении действий, нарушающих порядок продажи товаров, выполнения работ либо оказания услуг без применения в установленных законом случаях контрольно-кассовых машин.

Субъектами данного правонарушения могут быть организации торговли либо иные организации, осуществляющие реализацию товаров, выполняющие работы либо оказывающие услуги, а также граждане, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Ответственность за осуществление деятельности без применения контрольно-кассовых машин носит штрафной характер, а ее размер зависит от правового статуса нарушителя. На граждан штраф налагается в размере от 15 до 20 МРОТ; на должностных лиц — от 30 до 40 МРОТ; на юридических лиц — от 300 до 400 МРОТ.

До вступления в силу нового КоАП РФ ответственность за совершение налоговых проступков устанавливалась также Законом РФ «О федеральных органах налоговой полиции». Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 461

гласно ч. 2 ст. 11 названного Закона противоправными явля¹ лись деяния, посягающие на осуществление сотрудниками налоговой полиции следующих полномочий:

- беспрепятственно входить в любые производственные, складские, торговые и иные помещения независимо от форм собственности и места их нахождения, используемые няттого-плательщиками для извлечения доходов (прибыли), и обследовать их;
- в соответствии с компетенцией федеральных органов налоговой полиции выносить в качестве предупредительной меры письменные предостережения руководителям, главным бухгалтерам и другим должностным лицам банков и других организаций независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, а также гражданам (физическим лицам) с требованиями устранения нарушений законодательства, своевременной и полной уплаты налогов и других обязательных платежей, предоставления отчетной и иной документации в установленные сроки, ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством, а при необходимости — восстановления бухгалтерского учета за счет собственных средств налогоплательщика, контролировать выполнение этих требований;
- проверять у граждан и должностных лиц документы, удостоверяющие личность, если имеются достаточные основания подозревать их в совершении преступления или административного правонарушения;
- вызывать с целью получения объяснений, справок, сведений граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства по вопросам, относящимся к

компетенции федеральных органов налоговой полиции;

— получать безвозмездно от министерств, ведомств, а также предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности, физических лиц информацию, необходимую для исполнения возложенных на федеральные органы налоговой полиции обязанностей, за исключением случаев, когда законом установлен специальный порядок получения такой информации;

— использовать в случаях, не терпящих отлагательства, средства связи и транспортные средства, принадлежащие предприятиям, учреждениям и организациям или общественным объе-

Г

462 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

динениям (кроме средств связи и транспортных средств дипломатических представительств, консульских и иных учреждений иностранных государств, международных организаций), для предотвращения налоговых преступлений, преследования и задержания лиц, совершивших налоговые преступления или подозреваемых в их совершении.

Субъектами налоговых деликтов, посягавших на реализацию сотрудниками налоговой полиции предоставленных им прав, были руководители и должностные лица предприятий, учреждений и организаций всех форм собственности, а также физические лица.

Ответственность за совершение названных налоговых проступков не дифференцировалась по каким-либо основаниям, поскольку не устанавливались критерии соотношения совершенного деяния и наступления вредных последствий. Следствием формальности рассматриваемых налоговых деликтов являлось и то, что санкция применялась независимо от правового статуса правонарушителя и ограничение верхней границы штрафа было одинаково для всех составов налоговых деликтов, предусмотренных ст. 11 Закона о налоговой полиции.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах предусматривалась и Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации». В соответствии с п. 12 ст. 7 названного Закона противоправными признавались деяния, посягающие как на фискальные интересы государства, так и на порядок осуществления налоговыми органами своих полномочий.

Самостоятельные составы налоговых проступков образовывали действия или бездействие должностных лиц предприятий, учреждений и организаций, повлекшие: сокрытие (занижение) прибыли (дохода) или сокрытие (неучтение) иных объектов налогообложения; отсутствие бухгалтерского учета или ведение его с нарушением установленного порядка и искажение бухгалтерских отчетов; непредставление, несвоевременное представление или представление по неустановленной форме бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет. Совершение названных деяний влекло наложение штрафа на каждого виновного в размере от 2 до 5 МРОТ. Повторное совершение в течение года аналогичных

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 463

противоправных деяний наказывалось штрафом в размере от 5 до 10 МРОТ.

Налоговыми проступками являлись также: нарушение гражданами законодательства о предпринимательской деятельности или занятие предпринимательской деятельностью, в отношении которой имелось специальное запрещение; отсутствие учета доходов или ведение его с нарушением установленного по-* рядка; непредставление или несвоевременное представление деклараций о доходах либо включение в декларацию искаженных данных.

Совершение деяний, содержащих признаки названных правонарушений, влекло наложение штрафа в размере от 2 до 5 МРОТ. Те же деяния, совершенные повторно в течение года после наложения взыскания, наказывались штрафом в размере от 5 до 10 МРОТ.

Кроме названных составов правонарушений, Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» предусматривал ответственность за невыполнение требований налоговых органов и их должностных лиц, связанных с реализацией следующих прав:

— получать от любых предприятий, учреждений, организаций, а также от граждан справки,

документы и копии с них, необходимые для правильного налогообложения;
— обследовать производственные, складские, торговые и иные помещения налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов;
— относительно лиц, отказавшихся допустить сотрудника налогового органа к обследованию помещений, определять облагаемый доход на основании документов, свидетельствующих о получении налогоплательщиком доходов, и с учетом обложения налогами лиц, занимающихся аналогичной деятельностью;
— требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых предприятий, учреждений, организаций, а также от граждан устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, других обязательных платежах и законодательства о предпринимательской деятельности;
— приостанавливать операции предприятий, организаций, учреждений, а также граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях.

464 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Субъектами названных налоговых проступков могли быть руководители и иные должностные лица предприятий, учреждений, организаций, а также физические лица. Санкция за нарушение перечисленных норм ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» носила штрафной характер и исчислялась в размере от 2,5 до 5 МРОТ.

Анализ норм административного законодательства, устанавливающих ответственность за нарушения порядка управления в налоговой сфере, показывает отсутствие систематизации и четких критериев административной ответственности за налоговые деликты. До введения в действие нового КоАП РФ некоторые составы налоговых деликтов были включены в тексты федеральных тематических законов, что значительно осложняло выяснение вопроса об отраслевой принадлежности тех или иных нарушений законодательства о налогах и сборах. Однако кодификация административно-правовых норм не сняла эту проблему.

Ни административным, ни налоговым законодательством не установлены критерии, согласно которым правоприменителю возможно квалифицировать противоправное деяние в качестве административного проступка или налогового правонарушения.

Названные проблемы перешли из ранее действовавшего КоАП РФ и соответствующих федеральных законов и не решены в полной мере новым КоАП РФ. Но вряд ли административное законодательство способно должным образом регулировать ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. Можно привести несколько аргументов в защиту этого тезиса, в частности, о нецелесообразности отрывать форму охранительных правоотношений от их материального содержания (НК РФ). Действительно, все нормы КоАП РФ, посвященные ответственности за налоговые деликты, содержат отсылочные нормы к законодательству о налогах и сборах. Многие составы налоговых деликтов, содержащиеся в КоАП РФ, дублируют соответствующие нормы НК РФ, при этом применяются к ограниченному кругу субъектов.

Учитывая однородность объекта всех противоправных деяний в сфере фискальных прав и интересов государства, представляется целесообразным систематизировать составы правонарушений законодательства о налогах и сборах в рамках одного нормативного акта, посвященного регулированию именно налоговых отношений, — НК РФ.

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 465
нарушений законодательства о налогах и сборах в рамках одного нормативного акта, посвященного регулированию именно налоговых отношений, — НК РФ.

§ 2. Налоговые преступления

В составе преступлений в сфере экономической деятельности налоговые преступления выделяются в обособленную группу на основе признаков, которые отражают специфику жизнедеятельности (в данном случае — сферы налогообложения) общества, в которой они совершаются. К числу этих признаков относятся: особый субъектный состав налоговых правоотношений (налоговые органы, органы ФСЭНП, налоговые агенты и налогоплательщики); специфический объект — отношения по поводу исчисления и уплаты налогов и осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты¹. Исходя из общих правовых посылок, *нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки преступления (налоговое преступление)*, можно определить как виновно совершенное в сфере налогообложения опасное деяние, запрещенное уголовным законом под угрозой наказания.

В УК РФ содержатся четыре специальные статьи, предусматривающие ответственность за нарушения налогового законодательства, являющиеся собственно налоговыми преступлениями, — это ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов физического лица», ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», ст. 199' «Неисполнение обязанностей страхового агента» и ст. 199² «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов». Кроме того, в нем имеется также ст. 170 «Регистрация незаконных сделок с землей», которая наряду с другими деяниями определяет в качестве уголовно наказуемого деяния умышленное занижение размеров платежей за землю, и ст. 173 «Лжепредпринимательство», предусматри-

¹ Подробнее об этом см.: *Кучеров И. И.* Преступления в сфере налогообложения: Научно-практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. М., 1999. С. 7.

16- 10264Крохина

466 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

вающая ответственность за создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, в том числе с целью освобождения от налогов. Помимо этих псевдоналоговых преступлений выделяются и «акцизные», которые предусмотрены ст. 327' «Изготовление в целях сбыта или сбыт поддельных марок акцизного сбора, специальных марок или знаков соответствия, защищенных от подделок».

Несмотря на свою новизну, группа уголовно-правовых норм, предусматривающих уголовную ответственность за преступления в сфере экономической деятельности, по многим параметрам продолжает подвергаться серьезной критике. Специалисты указывают на низкий технический уровень соответствующих текстов, их противоречивость, неполноту и непоследовательность. В частности, отмечается их системная противоречивость, техническое несовершенство, коллизионность с нормами административного и финансового права¹. С подобной оценкой можно согласиться, так как практика свидетельствует о том, что проблемы их применения из-за имеющихся конструктивных недостатков в большинстве своем сохранились. Фактически, являясь бланкетными, они, тем не менее, в ряде моментов плохо сочетаются с соответствующими положениями налогового законодательства.

Важнейшее значение для уяснения того, какие же противоправные деяния в налоговой сфере являются уголовно наказуемыми, имеет исследование их объективной стороны. Поэтому следует подробно рассмотреть именно эту, внешнюю сторону преступлений, связанных с налогообложением, которая, как известно, включает в себя такие обязательные признаки, как само противоправное деяние, выражающееся в действии или бездействии, общественно опасное последствие, причинную связь между деянием и наступившими последствиями. К числу же необязательных признаков, которые имеют значение для правильной квалификации, относятся время и способ соверше-

¹ См.: *Аброськина А. Е.* Пути совершенствования уголовно-правовых мер борьбы с налоговыми преступлениями // Сотрудничество России и США в борьбе с новыми видами экономических преступлений. М., 1998. С. 57.

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 467

ния преступления. Конкретные способы уклонения от уплаты налогов как представляющие несомненный интерес будут рассмотрены отдельно в следующем параграфе.

Диспозиция ст. 198 УК РФ предусматривает прежде всего такие формы уклонения физического лица от уплаты налога, как непредставление декларации о доходах в случаях, когда й®~ дача декларации является обязательной, и включение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах. Перечисление в тексте статьи указанных способов, по всей видимости, вызвано необходимостью хотя бы частично раскрыть содержание термина «уклонение», так как соответствующее определение в налоговом законодательстве отсутствует. По нашему же мнению, термин «уклонение» указывает именно на стремление преступника избежать уплаты налогов полностью или частично посредством различных тщательно скрываемых или открытых противоправных (запрещенных уголовным законом) действий, которые включают в себе обман налоговых органов (оставление их в неведении) относительно объектов налогообложения. Поэтому наряду с обозначенными в тексте наказуемыми признаются и иные формы уклонения от уплаты •

налогов и (или) сборов. Каждая такая форма, по сути, представляет собой самостоятельный состав преступления.

Действующим законодательством (гл. 23 НК РФ) отдельные категории физических лиц, например индивидуальные предприниматели без образования юридического лица, обязываются к предоставлению декларации о доходах, полученных в календарном году, которая представляет собой заявление установленного образца, заполненное налогоплательщиком. В этом заявлении отражаются сведения об источниках доходов, их размере, а также о предположительном размере дохода на следующий год. По общему правилу заполненная гражданином декларация сдается в соответствующие территориальные налоговые органы по месту жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым. Неподача декларации о доходах в указанные выше сроки и образует первую форму уклонения от уплаты налога.

Расходы, понесенные налогоплательщиком, принимаются налоговыми органами во внимание лишь в тех случаях, когда они связаны с получением доходов. Например, подлежащий

468 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
налогообложению доход гражданина-предпринимателя определяется как разность между полученным им валовым доходом и документально подтвержденными расходами. Из содержания п. 3 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов» следует, что в данном случае под расходами следует понимать понесенные гражданином затраты, влекущие в предусмотренных налоговым законодательством случаях уменьшение налогооблагаемой базы.

Следует учитывать, что незначительные неточности, допущенные налогоплательщиком при составлении декларации, а также непродолжительную задержку с ее подачей не следует рассматривать в качестве признаков преступления.

Общий размер налогов, не уплаченных в результате уклонения, должен рассчитываться на основе их сложения за определенный налогооблагаемый период. Если сумма неуплаченных налогов составит более 200 МРОТ, то можно говорить об уклонении от уплаты налогов в крупном размере, если более 500 МРОТ — в особо крупном размере. Данная статья УК РФ имеет и другой квалифицирующий признак, касающийся субъекта преступления, — судимость.

Перейдем к рассмотрению объективной стороны ст. 199 УК РФ, которая предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации. Ее первая часть относит к числу уголовно наказуемых деяний уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты иных сборов с организации, совершенное в крупном размере.

В соответствии с действующим законодательством организации-налогоплательщики обязаны уплачивать достаточно большое число налогов и сборов. К их числу относятся: налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, акцизы, налог на имущество предприятий и некоторые другие обязательные платежи. Следует отметить, что элементы налогообложения (объект, база, период, ставка, льготы, порядок исчисления и упла-

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 469

ты) могут существенно различаться в зависимости от вида налога.

Для квалификации не имеет значения, является ли налог или иной обязательный сбор федеральным, региональным или местным. Однако для привлечения к уголовной ответственности необходимо, чтобы общая сумма неуплаченных налогов являлась крупной, т. е. превышала 1000 МРОТ, или особо крупной - 5000 МРОТ (ч. 2 ст. 199 УК РФ). В постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8 в этой связи отмечается, что по смыслу закона уклонение от уплаты налогов с организаций может быть признано совершенным в крупном размере как в случаях, когда сумма неуплаченного налога превышает 1000 МРОТ по какому-либо одному из видов налогов, так и в случаях, когда эта сумма является результатом неуплаты нескольких различных налогов.

К числу основных обязанностей налогоплательщика-организации, неразрывно связанных с исчислением и уплатой налогов, согласно ст. 23 НК РФ относятся: ведение в установленном

порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения; представление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов; обеспечение сохранности в течение трех лет данных бухгалтерского учета и других документов, подтверждающих полученные доходы и произведенные расходы. В ст. 54 НК РФ определено, что налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода самостоятельно (за исключением случаев, предусмотренных законодательством) на основе данных регистров бухгалтерского учета или на основе иных документально подтвержденных данных, связанных с налогообложением. В соответствии с общим порядком организация обязана вести бухгалтерский учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций на основе натуральных измерителей в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения.

Очевидно, что при правильной постановке бухгалтерского учета существенно снижаются возможности совершения преступных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов. Ведение же бухгалтерского учета с грубыми нарушениями, внесение в отчеты о финансово-хозяйственной деятельности не соответствующих действительности сведений, а также представление документов, не отражающих истинный размер объектов налогообложения, существенно затрудняют контроль со стороны налоговых органов за своевременностью и полнотой уплаты налогов. Это, в свою очередь, позволяет недобросовестному налогоплательщику занижить размер подлежащих уплате налогов или полностью избежать налоговых обязанностей.

Тем не менее присутствие в диспозиции ст. 199 УК РФ в качестве квалифицирующего признака указания на то, что уклонение от уплаты налогов с организации может быть совершено путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах, представляется не совсем удачным. Ведь следует учесть, что к числу основных задач бухгалтерского учета, согласно ст. 1 Закона от 21 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете», обеспечение интересов налогообложения не относится. В первую очередь пользователями бухгалтерского учета являются: руководители, учредители организации, собственники ее имущества, инвесторы, кредиторы, органы статистики, органы, уполномоченные управлять государственным имуществом (для государственных и муниципальных предприятий). Идея законодателя в данном случае понятна, налицо также стремление помочь правоохранительным органам в правоприменении. Однако основываются они на игнорировании различий, имеющих место между бухгалтерским и налоговым учетом, которое в значительной степени вызвано тем, что исходная база и того и другого учета едина — это данные первичного учета. В этой связи справедливо отмечается, что в вопросе соотношения налоговых и бухгалтерских положений российская хозяйственная система стала первоначально строиться, исходя из их правовой равнозначности, на приоритетности бухгалтерского регулирования перед налоговым, в вопросах постановки и ведения учета и отчетности. Анализ действующего налогового и учетного законодательства однозначно свидетельствует о том, что налоговый учет, предназначенный для определения размера налоговых обязательств, превращается в самостоятельную отрасль налогообложения со

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 471

своими правилами и принципами¹. Подтверждением этому также является введение в НК РФ главы «Налоговая отчетность», в которой упоминается лишь налоговая декларация, а не бухгалтерский баланс. Уже сейчас имеют место ситуации, когда налоговые платежи рассчитываются без участия показателей бухгалтерского учета, например государственная пошлина, сбор на содержание милиции, плата за воду и некоторые другие². В теории налоговый учет определяется как система сбора, фиксации и обработки хозяйственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств плательщика³.

Подводя итог изложенному, можно сделать вывод, что под уклонением от уплаты налогов (сборов) следует понимать такие незаконные действия, которые направлены на уменьшение налоговых обязанностей организации или полное от них освобождение посредством

формирования ложного представления об объектах налогообложения у налоговых органов и заключаются в представлении последних документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, содержащих недостоверные сведения. При этом преступление может совершаться в форме как действия, так и бездействия. В первом случае имеют место внесение в документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, заведомо ложных сведений, поправок, исправлений, подчисток, искажающих их истинное содержание, либо их подмена. Во втором — преступление совершается путем неотражения в этих документах коммерческих операций или истинных результатов финансово-хозяйственной деятельности. Не следует рассматривать в качестве признака преступления наличие в представленных налоговым органам документах неточностей, описок, исправлений, арифметических ошибок. В этом случае имеют место так называемые налоговые ошибки, причиной которых, как правило, является отсутствие налоговой информа-

¹ См.: Брызгалов А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Демешева Е. В. Налоговый учет: Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета. М., 1997. С. 6—8.

² Там же. С. 50.

³ См.: Дмитриенко Т. М., Чаадаев С. Г. Судебная (правовая) бухгалтерия: Учебник. М., 1998. С. 47.

472 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

ции, неверная трактовка нормативных актов по налогообложению¹.

Эти нарушения налогового законодательства характеризуются повышенной общественной опасностью, поэтому наказываются более строго по сравнению с прочими. Максимальное наказание за преступление, предусмотренное ст. 198 УК РФ, предусмотрено в виде лишения свободы на срок до пяти лет, а ст. 199 УК РФ — до семи лет.

§ 3. Способы уклонения от уплаты налогов

Важнейшим признаком объективной стороны налоговых преступлений, указывающим на механизм их совершения, является способ. Способы уклонения от уплаты налогов, применяемые налогоплательщиками, исключительно разнообразны.

Так, *уклонение от уплаты налога на доходы физических лиц* может проявляться в полном или частичном неотражении полученных доходов, необоснованном увеличении расходов, связанных с получением дохода и подлежащих исключению из налогооблагаемой базы.

Например, в декларации могут быть не отражены доходы, фактически полученные физическим лицом в результате оплаты какой-либо организацией расходов, связанных с их проживанием, питанием, отдыхом. Расходная часть может быть завышена недобросовестным налогоплательщиком путем включения в нее расходов, не предусмотренных законодательством или сверх установленных размеров. Кроме того, преступление может быть совершено путем представления фиктивных справок и счетов, в которых завышена стоимость закупленного сырья, товаров, их доставки и иных затрат, связанных с получением дохода, или содержащих сведения о расходах, в действительности не имевших места.

Наряду с рассмотренными выше способами уголовно наказуемое уклонение от уплаты налога на доходы физических лиц может совершаться и иначе. Преступная цель может быть достигнута путем nepостановки физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридиче-

См.: Огородов Д. Г. Налоговые ошибки. Ярославль, 1995. С. 5.

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 473

ского лица, на учет в налоговом органе или необоснованного использования налоговых льгот.

Как уже нами отмечалось, механизмы налогообложения могут существенно различаться в зависимости от вида налога. Соответственно различаются и уголовно наказуемые способы уклонения от их уплаты. В этой связи представляется необходй* мым провести их подробный анализ. При рассмотрении наиболее «криминализованных» налогов и способов уклонения от их уплаты следует учитывать, что для достижения преступной цели преступник должен прежде всего ввести в заблуждение налоговые органы. Поэтому, как правило, преступление заключается в подготовке и Прямой передаче этим органам ложной информации об объектах налогообложения. Для этого в соответствующие документы бухгалтерского (налогового) учета преступником вносятся искаженные данные. Характерно, что этот процесс подчинен определенной закономерности. В тех случаях, когда в первичные документы вносятся не соответствующие действительности сведения, как правило, подложными оказываются и

основывающиеся на их содержании учетные и отчетные документы. Если фальсифицированы учетные документы, то ложную информацию содержит и отчетность¹. Следует, правда, отметить, что преступники крайне редко ограничиваются внесением искаженных данных только в бухгалтерскую отчетность, так как подобные нарушения достаточно легко выявляются налоговыми органами.

Конкретные же способы, применяемые преступниками для избежания обязанностей по уплате налогов с организаций или снижения их размеров, достаточно разнообразны и многочисленны. Изучение материалов уголовных дел о налоговых преступлениях позволяет утверждать, что в целях уклонения от уплаты налогов реально применяется не более двух десятков способов. Их рассмотрение прежде всего следует провести по видам налогов, от уплаты которых уклоняются преступники. В подавляющем большинстве случаев преступный умысел направлен на неуплату наиболее крупных налогов: налога на до-

¹ См.: Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики / Под ред. В. Д. Грабовского, А. Ф. Дубина. Н Новгород, 1996. С. 227.

474 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

бавленную стоимость; налога на прибыль; акцизов; налога на имущество предприятий.

Соккрытие оборота, облагаемого налогом на добавленную стоимость, обычно достигается путем: полного или частичного неотражения финансово-хозяйственных операций в документах бухгалтерского учета; несоблюдения порядка определения момента совершения налогооблагаемого оборота; занижения объема (стоимости) реализованной продукции; заключения фиктивных договоров о совместной деятельности. Широкое распространение получило осуществление фиктивных экспортных сделок для получения льгот по налогу, предусмотренных для экспортеров.

Для уклонения от уплаты акцизов характерно представление в бухгалтерских документах операций, связанных с производством и реализацией подакцизной продукции, как не носящих акцизный характер. Имеет место также переложение обязанностей по уплате акцизов на подставные организации под видом сдачи им в аренду мощностей по производству подакцизной продукции.

Одним из самых «уклоняемых» является налог на прибыль. Повышенная уязвимость этого налога определяется прежде всего наличием в законодательстве целого ряда исключений из валовой прибыли, не подлежащих налогообложению, которые незаконно используются преступниками. Например, в целях снижения размера, подлежащего уплате налога, из валовой прибыли исключаются расходы, не предусмотренные законодательством или сверх установленных размеров. Кроме того, применяется занижение стоимости реализованных товаров с получением оплаты наличными деньгами без документального оформления или завышение стоимости приобретенных товаров или сырья, вычитаемых из налогооблагаемой базы. Однако наиболее часто соккрытие налогооблагаемой прибыли достигается путем полного или частичного неотражения финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета либо неоприходования денежной выручки в кассу.

Для уклонения от уплаты налога на имущество предприятий основные средства, нематериальные активы и запасы не отражаются на балансе организации или занижается их стоимость.

Глава 17. Характеристика иных нарушений законодательства 475

Имеет место и отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета, что нарушает порядок расчета цифровых показателей баланса, затрудняет контроль за правильностью исчисления и уплаты налогов. В результате подобных действий даже на основе истинных данных размер объекта налогообложения может быть занижен. Преступники или составляют неправильный баланс без учета данных бухгалтерии, или манипулируют цифрами, используя для составления баланса правильную базу, или меняют позиции баланса, при этом правильно составленные позиции баланса, как правило, являются маскировкой для позиций, составленных противозаконно.

Все перечисленные выше способы уклонения так или иначе носят скрытый характер.

Преступники пытаются сохранить в тайне свое стремление уклониться от уплаты налогов.

Однако в практике имеют место и такие незаконные действия, которые свидетельствуют об

открытом игнорировании отдельными налогоплательщиками своих обязанностей перед бюджетом. К их числу относится непредставление налоговым органам бухгалтерской отчетности. В этом случае преступник даже не стремится ввести их в заблуждение, а просто оставляет в неведении¹. Неуплата же налогов, пусть даже и умышленная, но без обмана налоговых органов, состава данного преступления не образует.

В связи с этим возникает острая потребность в систематизации совокупности преступных нарушений налогового законодательства. Все многообразие выявленных в ходе расследования налоговых преступлений, способов их совершения следует подразделить в зависимости от того, какой элемент налогового механизма и каким образом подвергается воздействию. В результате способы уклонения от уплаты налогов могут быть классифицированы следующим образом.

1. Открытое игнорирование налоговых обязанностей: непредставление бухгалтерской отчетности (налоговой декларации) в налоговые органы; нарушение очередности осуществления платежей в ущерб уплате налогов и сборов.

¹ Подробнее об этом см.: Кучеров И. И. Налоговые преступления: Учеб. пособие. М., 1997. С. 77-110. 476 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

2. Выведение субъекта налогообложения из-под налогового контроля: непостановка на налоговый учет; фиктивная реорганизация (ликвидация) организации.

3. Неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в документах бухгалтерского (налогового) учета: осуществление сделок без документального оформления; неотражение результатов хозяйственных операций в документах бухгалтерской отчетности; неоприходование товарно-материальных ценностей; неоприходование денежной выручки в кассу.

4. Маскировка объекта налогообложения: фиктивный бартер; фиктивная сдача в аренду основных средств; подмена объекта налогообложения; создание искусственной дебиторской задолженности; отражение результатов финансово-хозяйственной деятельности в ненадлежащих счетах бухгалтерского учета.

5. Искажение объекта налогообложения: занижение размера дохода (прибыли); занижение объема (стоимости) реализованной продукции (работ, услуг); занижение стоимости налогооблагаемых недвижимости, автотранспорта, другого имущества.

6. Искажение экономических показателей, позволяющих уменьшить размер налогооблагаемой базы: завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, относимых на издержки производства и обращения; отнесение на издержки производства расходов в размерах, превышающих действительные; отнесение на издержки производства расходов, не имевших места в действительности; отнесение на издержки производства затрат, произведенных в другом налогооблагаемом периоде.

7. Использование необоснованных изъятий и скидок: отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством; отнесение на издержки производства затрат в размерах, превышающих установленные законодательством; незаконное использование налоговых льгот.

В указанных семи группах способы уклонения от уплаты налогов объединены по элементам налогообложения (субъект, объект налогообложения, налоговая база, порядок исчисления и уплаты налогов) и формам оказываемого на них преступного воздействия (игнорирование, неотражение, маскировка, искажение). Представляется, что их различные сочетания и позволяют учесть все возможные способы совершения налоговых преступлений.

Глава 18. Налоговая ответственность

477

Глава 18 НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

§ 1. Понятие, функции и признаки налоговой ответственности

Государство всегда было и будет заинтересовано в создании и соблюдении порядка налоговых отношений, обеспечивающего его имущественные интересы, в частности пополнение доходной части бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов. Нарушение установленных правил поведения в налоговых отношениях вызывает применение ответственности.

Предоставляя гражданам определенные права и экономические свободы, государство со своей

стороны требует от субъектов налогового права надлежащей реализации установленных правовых предписаний. В свою очередь налогоплательщики обязаны следовать правовым предписаниям, содержащимся в законодательстве о налогах и сборах. Тем самым объясняется необходимость и возможность государственного принуждения, одной из форм которого является налоговая ответственность. Следовательно, ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах имеет социальное основание, состоящее в необходимости охраны общественных отношений в налоговой сфере.

Наличие налогов является одним из признаков государства, и взимание обязательных платежей составляет элемент правового статуса суверенитета государства. Нарушения финансовой дисциплины в налоговой сфере в первую очередь затрагивают публичные интересы государства. Принудительное изъятие части собственности (в денежной форме) вызывает у налогоплательщиков подсознательную готовность к сокрытию дохода либо иным неправомерным деяниям, обеспечивающим использование и распоряжение полученным имуществом в полном объеме без учета суверенного права государства на часть этого дохода. Нарушению фискальных прав государства также способствуют высокие налоговые ставки и низкий уровень жизни населения. Совокупность названных факторов создает предпосылки для совершения большого числа налоговых правонару-

478 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

шений и, как следствие, реакцию государства по защите своих имущественных интересов.

Правовое регулирование ответственности за нарушение порядка реализации налоговых отношений относится к объектам законодательства о налогах и сборах и составляет институт налогового права. В НК РФ термины «налоговая ответственность» и «ответственность за совершение налоговых правонарушений» используются как равнозначные. Например, п. 2 ст. 101 НК РФ устанавливает, что по результатам рассмотрения материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть вынесено решение о привлечении налогоплательщика к *налоговой ответственности* за совершение налогового правонарушения; ст. 107 предусматривает возможность привлечения организаций и физических лиц к *ответственности за совершение налоговых правонарушений*.

Учитывая систему финансового права и вхождение в нее налогового права, необходимо подчеркнуть, что налоговая ответственность представляет разновидность финансово-правовой ответственности¹.

Понятие налоговой ответственности — одна из основных категорий налогового права, ее конструкция во многом определяет место и роль правового регулирования налоговых отношений в системе права.

Правовая природа ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах неразрывно связана с финансово-правовой ответственностью и местом последней в системе юридической ответственности.

Современное состояние науки финансового права показывает определенные проблемы в исследовании ответственности за нарушения финансово-правовых норм. В настоящее время приступить к изучению отраслевой правовой ответственности с позиций науки финансового права затруднительно по той причине, что определения финансово-правовой ответственности (ответственности за нарушения финансового законодательст-

¹ Подробнее о финансово-правовой ответственности см.: *Карасева М. В.* Финансово-правовая ответственность // Финансовое право: Общая часть: Учебник. М., 1999. С. 181-200.

ва), которое должно быть закреплено в общей части отраслевого законодательного акта, не существует в связи с отсутствием единого кодификационного акта, оформляющего основы правового регулирования отношений в сфере публичной финансовой деятельности.

Финансово-правовая ответственность формируется по институциональному признаку — «снизу вверх»?* поскольку, например, более детальную разработку получает налоговая ответственность и существенные перспективы развития имеет ответственность за нарушения бюджетного законодательства¹.

Налоговая ответственность по своей природе, предмету и методу регулирования является составной частью финансово-правовой ответственности и реализуется в государственно-

властных отношениях, складывающихся относительно установления и взимания обязательных платежей. Отнесение налоговой ответственности к разновидности финансово-правовой подтверждается и вхождением налогового права в финансовое в качестве его подотрасли. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах характеризуется всеми признаками, свойственными финансово-правовой ответственности:

— основана на государственном принуждении и представляет конкретную форму реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами;

— наступает за совершение виновного противоправного деяния, содержащего признаки налогового правонарушения;

— субъектами ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах могут быть организации и физические лица;

— для правонарушителя налоговая ответственность выражается в определенных отрицательных последствиях имущественного характера;

— налоговая ответственность реализуется в процессуальной форме.

¹ См., например: Кучеров И. И. Бюджетное право России: Учебник. М., 2002. С. 285—301; Крохина Ю. А. Бюджетное право и российский федерализм. М., 2001. С. 187—190; Она же. Бюджетное право: вопросы теории и практики. СПб., 2002.

480

Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Глава 18. Налоговая ответственность

481

Вместе с тем налоговая ответственность имеет определенную специфику, обусловленную особенностями налоговой деятельности государства и механизмом правового регулирования налоговых отношений. Выделение налоговой ответственности в самостоятельный вид финансово-правовой ответственности обусловлено и выделением НК РФ процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях.

Поскольку нормы налогового права, как и другие нормы права, являются разновидностью социальных норм, то и *налоговая ответственность имеет две формы реализации: позитивную* (добровольную, активную) и *негативную* (государственно-принудительную, ретроспективную).

Для *позитивной ответственности* достаточно формального (нормативного) основания, поскольку она возникает не на основе налогового правонарушения, а в силу добровольного выполнения субъектом налогового права своих обязанностей.

Налоговая деятельность государства основывается не только на установлении запретов относительно совершения каких-либо действий. Одним из важнейших условий осуществления налоговой деятельности является добросовестное соблюдение налогоплательщиками, налоговыми агентами и иными фискально-обязанными лицами предоставленных им прав и реализация возложенных обязанностей. В этой связи субъекты налогового права должны осознавать свой общественный долг уплачивать законно установленные налоги и выполнять иные обязанности, связанные с суверенным правом государства на получение части дохода налогоплательщика. Осознание субъектами налогового права смысла и значения собственных поступков, согласование их со своими обязанностями придают налоговой ответственности позитивный смысл.

В целом позитивная ответственность носит добровольный характер, но вместе с тем возможна и некоторая степень государственного принуждения. Некоторые субъекты налогового права выполняют возложенные на них обязанности в силу осознания своего общественного долга, другие — в силу возможности применения наказания за правонарушение.

Относительно позитивной налоговой ответственности принуждение в виде угрозы наступления негативных последствий яв-

ляется только средством предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах.

По времени реализации позитивная ответственность предшествует негативной ответственности.

В налоговом праве позитивная ответственность основывается на принципах добросовестности предпринимательской деятельности и социальной справедливости.

Добровольная форма реализации налоговой ответственности имеет следующие юридические

признаки:

- неразрывно связана с нормой налоговой ответственности;
- является юридической обязанностью, обусловленной правовым статусом налогоплательщика или иного обязанного лица;
- гарантирована государственным принуждением;
- реализуется добровольно в виде правомерного поведения;
- одобряется со стороны государства;
- осуществляется в рамках общих налоговых правоотношений.

К сожалению, большинство налогоплательщиков имеют низкую правовую культуру и соблюдение законодательства о налогах и сборах не является для них типичным правилом поведения.

Нарушение норм налогового права обуславливает *существование негативной налоговой ответственности*, которую можно рассматривать в нескольких аспектах.

Во-первых, в качестве реакции государства на нарушение законодательства о налогах и сборах, выражающейся в обязанности виновного лица претерпевать карательные меры государственно-принудительного воздействия за совершенное деяние в форме имущественных лишений.

Во-вторых, налоговая ответственность может определяться как исполнение юридической обязанности на основе государственного принуждения. Согласно постановлению Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «в целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате налогов и сборов и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

482 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Такие меры могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, т. е. погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права»¹.

Наличие либо отсутствие государственного принуждения определяет факт существования налоговой ответственности. Налоговая ответственность не связывается только с неблагоприятными последствиями для правонарушителя, которые наступают в результате совершенного им нарушения законодательства о налогах и сборах. Карательные механизмы в налоговой ответственности существуют параллельно с праввосстановительными, поскольку государству важно не только наказать нарушителя налогового законодательства, но и восстановить публичные имущественные интересы, компенсировать возникший ущерб. Налоговую ответственность следует отличать от иных мер государственного принуждения: мер безопасности, мер пресечения, мер защиты и т. д.

Таким образом, налоговая ответственность существует в двух формах: карательной (штрафной) и праввосстановительной (компенсационной).

Налоговая ответственность является развитием, «продолжением» материального налогового правоотношения, которое реализуется посредством особой процессуальной формы. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах составляет часть механизма правового регулирования налоговых отношений и проявляется в виде наложения запретов.

Глава 18. Налоговая ответственность

483

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

Запрещая нарушать законодательство о налогах и сборах, государство возлагает на субъектов налогового права обязанность воздерживаться от совершения определенных действий либо, напротив, не бездействовать, а своими действиями реализовывать возложенные обязанности.

Следовательно, налоговая ответственность существует в"* рамках охранительного правового института, регулирующего общественные отношения налоговой сферы посредством установления запретов. Однако налоговая ответственность не совпадает полностью с охранительным правоотношением, возникшим в результате налогового деликта.

Охранительные правоотношения по своему составу и объему шире налоговой ответственности. Налоговая ответственность характеризует содержание правоохранительных отношений прежде всего с позиций правового статуса правонарушителя, его обязанностей, возникающих в результате совершенного налогового деликта. Вместе с тем налоговая ответственность существует и реализуется только в рамках охранительных правоотношений. Юридическим фактом, порождающим охранительные налоговые правоотношения, является нарушение законодательства о налогах и сборах.

Негативная налоговая ответственность имеет три основания:

- формальное (нормативное), выражающееся в наличии системы норм законодательства о налогах и сборах, устанавливающих составы налоговых правонарушений, права и обязанности участников охранительного налогового правоотношения, регулирующих ответственность за нарушение норм налогового права, принципы, порядок и процессуальную форму привлечения к налоговой ответственности;

- фактическое, представляющее совершение субъектом налогового права противоправного деяния, нарушающего нормы законодательства о налогах и сборах;

- процессуальное, заключающееся в вынесении уполномоченным органом (налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами) решения о наложении санкции за совершение налогового правонарушения.

Наступление негативной налоговой ответственности возможно только при наличии всех перечисленных оснований и в

484 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

строго определенной последовательности: норма права — налоговое правонарушение — применение санкции.

Следовательно, к охранительным относятся все правоотношения, возникающие в связи с совершением участниками налогового правоотношения нарушения законодательства о налогах и сборах, а также с привлечением виновного к ответственности. В рамках охранительных правоотношений реализуются санкции, установленные налоговыми нормами.

Состав правоотношения налоговой ответственности представляет сложное социально-правовое явление, складывающееся из совокупности следующих элементов: субъекты (участники), права и обязанности субъектов (участников), их действия (поведение), объект правоотношения.

В правоотношении, складывающемся относительно налоговой ответственности, принимают участие как минимум две стороны: государство в лице компетентных органов, указанных в налоговом законодательстве, и правонарушитель. Между названными субъектами складываются охранительные налоговые правоотношения, в которых государство выступает в качестве управомоченной стороны, а правонарушитель — обязанной. Необходимо подчеркнуть, что субъектом материального правоотношения налоговой ответственности является государство в целом, а не налоговые или иные уполномоченные органы. Права и обязанности государства и правонарушителя неразрывны и составляют содержание правоотношения налоговой ответственности.

Право государства применять к нарушителю налогового законодательства меры государственно-правового принуждения (меры ответственности) предполагает возникновение у правонарушителя обязанности претерпевать эти меры. Применение налоговой ответственности является одновременно правом и обязанностью государства, поскольку даже в тех случаях, когда правонарушитель добровольно прекращает совершение налогового правонарушения (например, встает на учет в налоговом органе после истечения установленного срока), государство не утрачивает права на применение соответствующих мер налоговой ответственности.

Однако наделение государства правом принуждать к несению налоговой ответственности не означает вседозволенности.

Глава 18. Налоговая ответственность

Обе стороны охранительного правоотношения могут действовать только в границах законодательства о налогах и сборах, а реализация налоговой ответственности возможна исключительно на основе норм права, с применением конкретных норм НК РФ, устанавливающих ответственность за конкретно-определенное правонарушение.

Охранительные налоговые правоотношения имеют юридическое и фактическое содержание. Юридическое содержание заключается в возможности совершения определенных действий со стороны государства в качестве уполномоченного лица и необходимости определенных действий нарушителя налогового законодательства. Фактическое содержание составляют сами действия участников охранительного правоотношения, направленные на реализацию предоставленных прав и возложенных обязанностей.

Объектом правоотношения налоговой ответственности является правовой статус нарушителя законодательства о налогах и сборах. Изменения правового статуса нарушителя налогового законодательства происходят с помощью лишений и ограничений имущественного характера, определенных мерой налоговой ответственности. Различное соотношение лишений и ограничений характеризуют изменения статуса нарушителя законодательства о налогах и сборах. Налоговая ответственность выполняет определенные цели, которые прямо в налоговом законодательстве не указаны, но выводятся из целей и задач самого НК РФ. Нормативным порядком определены основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ), посредством решения которых достигаются цели налоговой ответственности. Предостерегая организации и физических лиц от совершения противоправных деяний в налоговой сфере, налоговая ответственность преследует *две цели*:

- 1) *охранительную*, посредством которой ограждает общество от нежелательных ситуаций, связанных с нарушением имущественных интересов государства;
- 2) *стимулирующую*, посредством которой поощряет правомерное поведение субъектов налогового права.

Цели налоговой ответственности реализуются в *функциях*. Функции отражают предназначение налоговой ответственности-

486 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

сти, поэтому тесно связаны с применением налоговых санкций и социальными последствиями их применения. В механизме правового регулирования налоговых отношений налоговая ответственность выполняет *юридическую и социальную функции*.

Юридическая функция проявляется в двух аспектах: право-восстановительном (компенсационном) и штрафном (карательном).

Правовосстановительный характер налоговой ответственности обусловлен имущественными отношениями между публичным и частным субъектами, объектом которых является налог. Ответственность налогоплательщика за нарушение своей обязанности по своевременной и полной уплате налогов преследует цель восстановить имущественные интересы государства, компенсировать казне причиненные убытки.

Сущность штрафного характера ^аналоговой ответственности заключается в неблагоприятных ^иимущественных лишениях, претерпеваемых нарушителем законодательства о налогах и сборах. Посредством реализации штрафной функции создается режим правового урона, заключающийся в применении санкции к субъекту налогового правонарушения.

Социальная функция налоговой ответственности выражается в осуществлении общего предупреждения налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права к соблюдению норм налогового права. Реализуется социальная функция посредством общей и частной превенции совершения налоговых правонарушений.

Общая превенция преследует цель предотвращения совершения налоговых правонарушений всеми субъектами налогового права.

Частная превенция направлена к индивидуально-определенному субъекту налогового права и заключается в предотвращении совершения им нового нарушения законодательства о налогах и сборах. Способом реализации частной превенции служит претерпевание режима правового урона и угроза увеличения санкции на 100% в случае совершения лицом аналогичного налогового правонарушения (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Главное предназначение функций налоговой ответственности заключается в обеспечении

нормального действия механизма правового регулирования налоговых отношений.

Глава 18. Налоговая ответственность

487

Таким образом, *налоговая ответственность представляет собой обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке.*

На основе данного определения выделяются следующие *признаки налоговой ответственности*:

— *материальные*, характеризующие налоговую ответственность в качестве охранительного налогового правоотношения. Материальные признаки налоговой ответственности включают два аспекта:

1) установление составов налоговых правонарушений и санкций за их совершение, НК РФ. Согласно ст. 2 НК РФ правовой базой налоговой ответственности служит законодательство о налогах и сборах, регулирующее властные отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговая ответственность соответствует принципам налогового законодательства. Основанием применения налоговой ответственности является виновное совершение налогового правонарушения. Налоговая ответственность может быть исполнена правонарушителем в добровольном порядке, поэтому она не всегда связана с порицанием. Привлечение к налоговой ответственности не исключает возможности применения иных мер государственного принуждения за нарушения законодательства о налогах и сборах;

2) определение вида и меры государственно-властного принуждения через охранительное налоговое правоотношение.

Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах дифференцированы, носят имущественный характер, выражаются в денежной форме и взыскиваются только в судебном порядке;

— *процессуальные*, характеризующие механизм реализации материального охранительного налогового правоотношения посредством производства по делу о налоговом правонарушении, осуществляемые компетентным органом согласно нормам НК РФ. Налоговая ответственность реализуется в особой про-

488 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

цессуальной форме, отличающейся от порядка применения иных видов финансово-правовой ответственности, и состоит из стадий производства по делам о налоговых правонарушениях. Процессуальный порядок привлечения к налоговой ответственности в части, составляющей предмет налогового права, реализуется налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами;

— *функциональные*, отражающие целенаправленность существования и применения налоговой ответственности. Цели налоговой ответственности выражаются в восстановлении нарушенных имущественных интересов государства, а также в наказании виновного, предотвращении совершения им новых правонарушений в налоговой сфере.

§ 2. Принципы налоговой ответственности

...in

Принципы налоговой ответственности отражают ее содержание, сущность, функции и формы реализации. Основные начала налоговой ответственности являются ориентиром для всех субъектов налогового права, участвующих в охранительных налоговых правоотношениях. Принципы налоговой ответственности указывают цели, правовое положение общества, к которым должны стремиться законодательные и правоприменительные органы. При этом необходимо учитывать, что принципы налоговой ответственности не обязательно могут иметь нормативное закрепление — их реальное воплощение зависит от воли законодателя. Во-первых, основные начала налоговой ответственности могут выводиться из общего содержания не только налогового, но и в целом финансового законодательства. Во-вторых, принципы налоговой ответственности могут являться достижением науки финансового права, т. е. частью финансово-правовой доктрины, которая в той или иной мере отражается в налоговом законодательстве.

Принципы налоговой ответственности — это основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее объективную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений.

Глава 18. Налоговая ответственность

489

Принципы налоговой ответственности можно рассматривать в широком и узком аспектах. Широкое понимание принципов налоговой ответственности означает совокупность всех правовых принципов налоговой ответственности. Узкое понимание принципов налоговой ответственности означает их понимание в качестве основных идей, непосредственно закрепленных^{*} в налоговом законодательстве. Основные начала налоговой ответственности, имеющие нормативное закрепление, называются нормы-принципы.

Налоговая ответственность основывается на целостной системе принципов, включающих общесоциальные принципы, свойственные всем видам ответственности, общеправовые, принципы финансового права, принципы налогового права и собственно принципы налоговой ответственности как правового института.

Непосредственное влияние на исходные начала налоговой ответственности оказывают *общеправовые принципы юридической ответственности*, к числу которых относятся: справедливость, законность, неотвратимость, индивидуализация наказания, ответственность за вину.

Нормы-принципы налоговой ответственности закреплены в ст. 108 НК РФ и названы общими условиями привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. К их числу относятся следующие.

Законность, означающая недопустимость привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Принцип законности в налоговом праве представляет собой преломление и детализацию его общеправового значения, основанного на международных нормах и положениях Конституции РФ. Законность привлечения к ответственности установлена Международным пактом о гражданских и политических правах 1966 г. (п. 1 ст. 14), а также Конвенцией Совета Европы «О защите прав человека и основных свобод» 1950 г. (п. 1 ст. 7). Основным элементом принципа законности является положение, согласно которому деяние признается налоговым правонарушением только в случае объявления его таковым налого-

490 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

вым законодательством до момента совершения. Названное положение означает следующее. Во-первых, согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением считается только такое деяние, признаки которого предусмотрены НК РФ. Закрепление признаков налогового правонарушения только НК РФ исключает применение законодательства о налогах и сборах по аналогии, т. е. применение похожего налогового закона относительно ситуаций, прямо им не предусмотренных.

Во-вторых, верховенство НК РФ, являющегося единственным источником, устанавливающим налоговую ответственность. Следовательно, какое-либо деяние может быть признано нарушением налогового законодательства со всеми вытекающими неблагоприятными последствиями только Федеральным Собранием РФ и только в форме федерального закона. Данный аспект принципа законности закреплен подп. 6 п. 2 ст. 1 НК РФ, согласно которому ответственность за совершение налоговых правонарушений устанавливается НК РФ.

В-третьих, противоправность и наказуемость деяния определяется налоговым законом, действовавшим во время совершения этого деяния. Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, обратной силы не имеют.

В состав принципа законности привлечения к налоговой ответственности также входит и п. 3 ст. 108 НК РФ, устанавливающий, что предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации. Вместе с тем данное положение имеет самостоятельное значение и может рассматриваться в составе принципа соотношения налоговой ответственности с другими видами

ответственности.

Однократность привлечения к налоговой ответственности. Принцип однократности означает, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Исключение повторности привлечения к налоговой ответственности основывается на достаточности санкции за совершенное налоговое правонарушение, поскольку мера ответственности, установленная законом.

Глава 18. Налоговая ответственность
491

нодателем, является исчерпывающей и в достаточной степени отражает функции налоговой ответственности. Привлечение к ответственности одного и того же субъекта за то же самое правонарушение означало бы превышение меры налоговой ответственности, установленной НК РФ.

Соотношение налоговой ответственности с другими видами ответственности.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не существует изолированно только в рамках налогового права — в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъектного состава возможно применение норм иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства. Учитывая названные обстоятельства, п. 3 и 4 ст. 108 НК РФ определяют соотношение налоговой ответственности с ответственностью, предусмотренной уголовным и административным законодательством.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

Разграничение налоговой санкции и налоговой обязанности. Согласно п. 5 ст. 108 НК РФ уплата налоговой санкции не освобождает от исполнения налоговой обязанности, поскольку они представляют собой два самостоятельных элемента правового статуса налогоплательщика и налогового агента.

Следовательно, уплата налоговой санкции не поглощает собой уплату налога и пени.

Взыскание с налогоплательщика или налогового агента мер налоговой ответственности не прекращает их обязанностей по перечислению в бюджетную систему причитающихся налогов и соответствующих пеней.

Презумпция невиновности. Данный принцип является налогово-правовой конкретизацией ч. 1 ст. 49 Конституции РФ и означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Для российского налогового права презумпция невиновности является новым принципом, в то время как другие отрасли права давно и активно ее применяют (например, уголовной процесс).

492 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Факт совершения налогового правонарушения конкретным лицом может быть констатирован только судом. Вынесение налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности не является неопровержимым доказательством, однако не ограничивает привлекаемое лицо в праве добровольно уплатить сумму штрафа. Вместе с тем добровольное исполнение лицом решения налогового органа о применении санкции не означает тем самым признания этого лица виновным в совершении налогового правонарушения, поскольку его вина не была предметом судебного разбирательства.

Принцип презумпции невиновности является исходным и определяющим для процессуальных отношений привлечения к ответственности. Вне налогового процесса презумпция невиновности существовать не может. Презумпция невиновности и налоговый процесс тесно взаимосвязаны, и механизм их взаимодействия представляет соотношение материальных и процессуальных норм.

Установленный в результате процессуальной деятельности факт признания субъекта виновным служит одним из обязательных условий для государственного принуждения правонарушителя. Суд признает налогоплательщика или иное фискально-обязанное лицо правонарушителем в силу совершения им налогового деликта. Правонарушитель становится виновным именно с момента совершения им нарушения налогового законодательства, а не в

момент оглашения судебного решения. В налоговых охранительных правоотношениях вопрос о виновности решается уже на стадии рассмотрения дела налоговым органом, поскольку на этой стадии устанавливаются элементы и признаки состава конкретного налогового деликта, в том числе и вина определенного субъекта. Вместе с тем добровольная уплата налоговой санкции на основании решения налогового органа не порождает правовых последствий, наступающих только при государственном осуждении в форме решения суда.

Гарантией применения мер государственного принуждения в строгом соответствии с законом выступает положение п. 6 ст. 108 НК РФ, согласно которому лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового

Глава 18. Налоговая ответственность

493

правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. При этом налоговые органы законодательно ограничены в перечне и способах собирания доказательств, которые могут опровергать презумпцию невиновности. К таким документам относятся акт налоговой проверки, показания свидетелей, результаты осмотра, результаты выемки и[^] экспертизы, заключения специалиста.

Отсутствие у лица, привлекаемого к налоговой ответственности, обязанности по доказыванию собственной невиновности не означает лишение его права на защиту. Презумпция невиновности выступает одной из гарантий защиты нарушенных прав и в этом аспекте означает невозможность со стороны каких-либо властных органов принуждать лицо к даче объяснений. Более того, наличие в налоговом процессе презумпции невиновности обязывает налоговые органы в ходе судебного разбирательства доказывать не-только достоверность собственных выводов, но и необоснованность возражений привлекаемого лица.

Однако презумпция невиновности в части отсутствия у привлекаемого лица обязанности по доказыванию собственной непричастности к налоговому правонарушению имеет некоторые ограничения. Так, на основании ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан предоставлять налоговым органам необходимые финансово-хозяйственные документы, которые впоследствии могут послужить основанием для привлечения его к ответственности.

Составным элементом принципа презумпции невиновности является закрепленная ст. 3 НК РФ презумпция правоты налогоплательщика. Презумпция правоты означает, что неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, в совершении налогового правонарушения, толкуются в пользу этого лица. Какие-либо обстоятельства совершения налогового правонарушения считаются неустранимыми сомнениями в тех случаях, когда собранные доказательства не позволяют сделать однозначный категоричный вывод о виновности лица и при этом допускаемые НК РФ средства и способы собирания доказательств исчерпаны.

В налоговом праве принцип презумпции невиновности реализуется посредством установления искового порядка взыска-

494 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

ния налоговых санкций в случае, если налогоплательщик или иное фискально-обязанное лицо отказался добровольно уплатить сумму штрафа.

Согласно п. 4 ст. 5 НК РФ принцип презумпции невиновности имеет обратную силу, поскольку улучшает положение налогоплательщиков и, таким образом, распространяется на налоговые правонарушения, совершенные до вступления НК РФ в действие (до 1 января 1999 г.), но по каким-либо причинам рассматриваемые налоговыми органами или судом после названной даты.

Необходимо учитывать, что презумпция невиновности распространяется только относительно привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение. К процедуре доначисления налога (налоговой недоимке) данный принцип не применяется.

Ч-

Наличие в налоговом праве специальной статьи, закрепляющей принципы налоговой ответственности, способствует правильному пониманию современной финансовой политики государства и правильной ориентации субъектов налоговых отношений в сфере налогово-

правового регулирования.

Законодательное установление принципов налоговой ответственности способствует обеспечению правильного практического применения законодательства о налогах и сборах, стабильности финансовой политики государства, соблюдению прав и имущественных интересов всех субъектов налоговых отношений. Нормы-принципы оказывают значительное воздействие и на правотворческий процесс, поскольку при реформировании налоговых отношений законодатель должен руководствоваться не только имущественными интересами государственной казны, но и интересами налогоплательщиков, а также иными социально-правовыми идеями, отраженными в принципах налоговой ответственности.

Принципами налоговой ответственности часто руководствуется Конституционный Суд РФ, принимая постановления по вопросам налогообложения.

В механизме правового регулирования налоговых отношений принципы налоговой ответственности выполняют регулятивную, превентивную и охранительную функции.

Глава 18. Налоговая ответственность

495

Все принципы налоговой ответственности взаимосвязаны и взаимозависимы: несоблюдение одного принципа неизбежно повлечет нарушение другого и, как следствие, произойдет искажение сущности ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

§ 3. Стадии налоговой ответственности

Налоговая ответственность является длящимся охранительным правоотношением, которое в своем развитии (движении) проходит определенные стадии. Выделение стадий налоговой ответственности позволяет рассмотреть ее содержание в качестве динамичной системы, выявить процессуальный порядок ее реализации и обеспечить восстановление нарушенных прав государства в налоговой сфере.

Возникновение и развитие налоговой ответственности происходит на основании положений НК РФ и выражается в последовательных действиях компетентных государственных органов (налоговых органов, органов государственных внебюджетных фондов, таможенных органов) по выполнению процедуры и применению санкции охранительной нормы к правонарушителю. В производстве по делу о налоговом правонарушении универсальными правоприменителями являются налоговые органы, поскольку имеют право рассматривать материалы о всех видах налоговых деликтов.

Стадии налоговой ответственности — это периоды, отражающие соотношение определенного объема прав и обязанностей субъекта налогового правонарушения с этапами познания данного правонарушения уполномоченными государственными органами.

Налоговая ответственность, как и другие виды юридической ответственности, достигает цели своего предназначения в том случае, если государство в лице органов налогового контроля, познает всеми законными способами объективный факт совершения налогового правонарушения и признает или не признает его таковым. В процессе познания налогового правонарушения происходит движение охранительного налогового правоотношения и, как следствие, изменяется содержание его объекта — правового статуса правонарушителя. На различных этапах развития правоотношения налоговой ответственности правонару-

496 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

шитель имеет различное соотношение объема прав и обязанностей. По мере движения производства по делу о налоговом правонарушении изменяется правовой статус субъекта налоговой ответственности. На начальной стадии налоговой ответственности правонарушитель обладает общим правовым статусом, который по мере осуществления налогового производства переходит в специальный.

Основанием для выделения стадий налоговой ответственности служат юридические факты, наличие которых предусматривается в гипотезах норм НК РФ и влечет соответствующие правовые последствия. Налоговая ответственность как охранительное правоотношение имеет три стадии: возникновение налоговой ответственности; конкретизация налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения; реализация налоговой ответственности.

Стадия возникновения налоговой ответственности начинается с момента совершения нарушения законодательства о налогах и сборах и длится до его обнаружения органами

налогового контроля, иными компетентными органами государства или добровольного пресечения со стороны виновного лица.

Налоговый кодекс РФ разграничивает момент совершения налогового правонарушения и момент его обнаружения. Согласно ст. 113 НК РФ срок давности со дня совершения налогового правонарушения составляет три года.

Реально налоговая ответственность наступает с момента вступления в законную силу акта применения правоохранительной санкции, содержащей меру ответственности — решения налогового органа или суда о привлечении к налоговой ответственности. Юридические факты, предшествующие вынесению и вступлению в законную силу акта применения составляют презумпцию налогового правонарушения и, следовательно, презумпцию налоговой ответственности.

Однако с момента совершения налогового правонарушения и до его обнаружения правоотношение налоговой ответственности уже существует в качестве идеальной, формальной связи между Государством и правонарушителем и позволяет прогнозировать модель их будущего поведения.

Возникновение правоотношения налоговой ответственности представляет объективный факт, не зависящий от субъектив-

Глава 18. Налоговая ответственность

497

ной воли правоприменителей¹. Факт совершения налогового правонарушения является основанием налоговой ответственности и одновременно самим моментом возникновения правоотношения ответственности. Правоотношение ответственности возникает независимо от обнаружения налогового правонарушения компетентными органами.

^< Следовательно, момент совершения налогового правонарушения и момент его обнаружения не совпадают по времени до тех пор, пока не последуют активные действия со стороны государства или самого правонарушителя, направленные на выявление или пресечение нарушения налогового законодательства. Сказанное означает, что момент возникновения прав и обязанностей государства и нарушителя налогового законодательства может не совпадать с моментом реализации их правового статуса.

Таким образом, правоотношение налоговой ответственности возникает в момент совершения налогового правонарушения. Нарушение законодательства о налогах и сборах является юридическим фактом, на основании которого правонарушитель приобретает дополнительную обязанность принять меры государственно-правового принуждения, а государство приобретает право применить эти меры.

Стадия конкретизации налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения начинается с обнаружения налогового правонарушения и заканчивается вступлением в законную силу акта применения права, признающего факт нарушения законодательства о налогах и сборах, совершенного конкретным лицом.

Вторая стадия налоговой ответственности начинает развиваться в результате активных действий государства в лице компетентных органов или самого правонарушителя. До обнаружения налогового правонарушения правовой статус виновного

¹ «Ни констатация фактов правонарушения компетентными лицами, ни акт привлечения лица к ответственности, ни акт применения юридической санкции, ни ее реализация не могут породить право государства наказать человека, кроме действительного факта совершения правонарушения. Юридическая ответственность возникает объективно, а вовсе не по воле тех или иных государственных органов» (Ба-
•зылев Б. Т. Юридическая ответственность. Красноярск, 1985. С. 90).

лица существует в полном объеме, поскольку противоправное деяние еще не пресечено компетентными органами и правонарушитель использует принадлежащие ему права и обязанности без каких-либо ограничений.

Обнаружение налогового правонарушения означает фиксацию его явных признаков.

Фиксация осуществляется компетентными государственными органами и выражается в различных формах. Как правило, выявление налогового правонарушения происходит вследствие проведения налоговыми органами контрольных мероприятий. Возможны случаи пресечения правонарушения и самим виновным лицом (например, постановка на учет в

налоговом органе по истечении установленного срока). Активные действия со стороны правонарушителя не означают освобождения от налоговой ответственности, в данной ситуации виновное лицо первым начинает выполнять свою дополнительную обязанность понести наказание. Кроме названных формами обнаружения налоговых правонарушений являются заявления и сообщения граждан, юридических лиц или общественных объединений, а также сообщения в печати.

Однако практика современной налоговой деятельности такова, что не всегда налоговое правонарушение выявляется соответствующими государственными органами или пресекается самим правонарушителем. Вместе с тем незнание государства о совершенном нарушении налогового законодательства не означает отсутствия объективного факта налогового правонарушения. Невыявленные налоговые правонарушения становятся латентными и порождают латентную налоговую ответственность. Подобного рода правоотношение ответственности прекратит свое существование по истечении трехлетнего срока давности привлечения к ответственности либо в случае изменения обстановки совершения налогового правонарушения.

Факт обнаружения налогового правонарушения является основанием для познания этого противоправного деяния компетентными государственными органами. Значение стадии конкретизации налоговой ответственности заключается в использовании всех законодательно допустимых способов доказывания основных и дополнительных элементов состава налогового правонарушения.

Содержание стадии конкретизации налоговой ответственности составляет квалификация совершенного налогового правонарушения. На второй стадии происходит оценка выявленных противоправных фактов, выяснение степени общественной опасности налогового правонарушения, установление субъектов, совершивших нарушение законодательства, и наличия "вины в их деяниях и т. д.

По результатам налоговой проверки уполномоченными должностными лицами составляется акт налоговой проверки, который затем рассматривается руководителем (заместителем) налогового органа и служит основанием для вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Конкретизация налогового правонарушения имеет два основания: 1) основное, выраженное правоохранительной санкцией конкретно-определенной нормы гл. 16 или 18 НК РФ, содержащей основные признаки квалификации налогового деликта; 2) дополнительное, выраженное обстоятельствами, смягчающими или отягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения. Главным отличием дополнительного основания является возможность его установления только судом. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие налоговую ответственность, оказывают влияние на определение размера налоговой санкции.

Процесс конкретизации налоговой ответственности влияет на степень познания налогового деликта органом государства, и, следовательно, общий правовой статус правонарушителя преобразуется в специальный посредством ограничения его прав. Налоговые органы наделены правами, направленными на обеспечение принудительного исполнения налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов и сборов. Например, в ходе проведения выездной налоговой проверки должностные лица налоговых органов имеют право изымать у налогоплательщика документы, свидетельствующие о совершении правонарушения. Соответственно названному праву налогоплательщик обязан предоставить запрашиваемые документы. Налоговые органы имеют право: взыскивать недоимки; определять суммы налогов, подлежащих внесению налогоплательщиками в бюджет или внебюджетные фонды, расчетным способом на основании

500 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

информации об аналогичном налогоплательщике; заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности; предъявлять в суды общей юрисдикции и арбитражные суды иски, обращенные к иным субъектам налогового права. Способы ограничения имущественных прав нарушителей налогового законодательства и одновременно мерами пресечения налогового деликта являются приостановление операций по счетам

налогоплательщика (ст. 76 НК РФ) и арест имущества (ст. 77 НК РФ).

Налоговая ответственность предусматривает обязательный порядок досудебного разрешения спора. Налоговый орган обязан предложить правонарушителю добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае отказа налогоплательщика добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропуска срока уплаты налоговый орган должен обратиться в суд с исковым заявлением о принудительном взыскании налоговой санкции. Заканчивается стадия конкретизации налоговой ответственности вынесением налоговым органом или судом решения, на основании которого признается факт совершения конкретным субъектом нарушения законодательства о налогах и сборах. Правоприменительный акт определяет меру ответственности за совершение налогового правонарушения.

Стадия реализации налоговой ответственности характеризуется приобретением правонарушителем специального правового статуса. Налоговая ответственность начинает реализовываться с момента вступления в законную силу правоприменительного акта, констатирующего факт совершения определенным лицом налогового правонарушения. Заканчивается стадия реализации налоговой ответственности добровольным исполнением решения налогового органа либо принудительным исполнением решения суда о взыскании санкции с нарушителя налогового законодательства.

В наличии и выполнении стадии реализации налоговой ответственности заключается смысл существования охранительных налоговых правоотношений. Если в момент своего возникновения налоговая ответственность представляет соотношение

Глава 18. Налоговая ответственность

501

прав и обязанностей государства в лице компетентных органов и правонарушителя, то в момент вступления в законную силу правоприменительного акта налоговая ответственность проявляется внешне через фактические действия сторон по взысканию налоговых санкций. Именно в процессе взыскания с правонарушителя налоговых санкций происходит окончательное видоизменение его правового статуса. После вступления в законную силу правоприменительного акта нарушитель налогового законодательства приобретает обязанность претерпеть меры государственного принуждения в виде имущественных лишений. До тех пор, пока не будет исполнена мера наказания, правовой статус нарушителя будет иметь специальный характер.

Необходимо учитывать, что НК РФ разграничивает момент окончания исполнительного производства о взыскании налоговой санкции и момент окончания охранительного налогового правоотношения. Согласно ст. 112 и 114 НК РФ взыскание налоговой санкции означает факт привлечения к налоговой ответственности и имеет для правонарушителя следующие правовые последствия:

— лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается ; подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента

вступления в силу решения суда или — в случае добровольного исполнения — с момента вступления в силу решения налогового органа;

— при совершении налогоплательщиком (иным обязанным , лицом) нового налогового правонарушения в течение указан-

ных 12 месяцев размер штрафа увеличивается на 100%.

Следовательно, моментом окончания охранительного налогового правоотношения будет являться день, наступивший по

истечении 12 месяцев со дня вынесения компетентным госу-

дарственным органом решения о взыскании с виновного лица налоговой санкции. Момент окончания охранительного налогового правоотношения означает возвращение субъекту ответственности его общего правового статуса, поскольку с этого дня он признается не подвергнутым налоговой санкции.

Таким образом, налоговая ответственность является развивающимся правоотношением, возникновение которого обусловлено фактом совершения налогового правонарушения.

502 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Движение охранительного налогового правоотношения осуществляется последовательными действиями компетентных государственных органов и подразделяется на отдельные, но взаи-

мообусловленные стадии.

Изучая налоговую ответственность и осуществляя правоприменительную деятельность, необходимо учитывать, что наличие досудебного порядка рассмотрения дела о налоговом правонарушении вносит в механизм охранительного налогового правоотношения два вида процессуальных отношений: налоговых и гражданских (или арбитражных). Первоначально реализация материального охранительного налогового правоотношения осуществляется в рамках налогового процесса, позволяющего обнаружить факт совершения налогового правонарушения и осуществить производство по делу о налоговом правонарушении. Далее, согласно ст. 104 НК РФ, если налогоплательщиком не исполняется добровольно решение налогового органа об уплате суммы налоговой санкции, то привлечение к налоговой ответственности осуществляется в рамках искового производства согласно правилам гражданского или арбитражного процесса.

Обеспечение механизма налоговой ответственности стадией судебного рассмотрения дела и принудительного исполнения решений о взыскании налоговых санкций закреплено ст. 105 НК РФ, определяющей подсудность рассмотрения исков налоговых органов и порядок исполнения вступивших в законную силу судебных решений.

Вместе с тем необходимо ограничивать элементы механизма налоговой ответственности, входящие в предмет налогового права и образующие предметы иных отраслей российского права. Непосредственно к регулируемым налоговым правом относятся те охранительные отношения, которые складываются между налогоплательщиком (иным обязанным лицом) и государством относительно возложения на виновного субъекта дополнительной обязанности имущественного характера в соответствии с санкцией, установленной НК РФ. Отношения, возникающие в процессе судебного рассмотрения иска налогового органа о взыскании с правонарушителя налоговой санкции, образуют предметы гражданско-процессуального права или арбитражно-процессуального права.

Глава 18. Налоговая ответственность

503

§ 4. Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах

Налоговый кодекс РФ устанавливает перечень обстоятельств, наличие которых исключает ответственность лица за совершение налогового правонарушения. В налоговом праве названные обстоятельства имеют материальное значение, что отличает их от аналогичных понятий уголовного процесса и производства по делам об административных правонарушениях, традиционно рассматривающих обстоятельства, исключающие производство по делу, т. е. в процессуальном аспекте.

В зависимости от возможности устранения (исключения) факта налогового деликта обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, классифицируются на две группы.

I. Исключающие наличие налогового правонарушения. В названную группу входят:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста.

II. Не исключающие наличия налогового правонарушения. К обстоятельствам данной группы относится истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств.

1. *Отсутствие события налогового правонарушения.* Названное обстоятельство означает отсутствие деяния, совершение которого является основанием привлечения лица к ответственности за нарушения налогового законодательства. Отсутствие события налогового правонарушения выражается в отсутствии самого противоправного факта в поведении субъекта налогового права. Например, не образует факта налогового правонарушения пропуск срока подачи декларации в налоговый орган,

если налогоплательщик по решению суда освобожден от уплаты налога.

В налоговом праве понятие «отсутствие события правонарушения» является более широким, чем известные аналогичные категории. В отличие от УПК РФ и КоАП РФ НК РФ не различает отсутствие *события* правонарушения и отсутствие *состава* правонарушения. Следовательно, используемое в налоговом праве понятие «отсутствие события налогового правонарушения» включает два момента: 1) отсутствие в материальном мире самого факта совершения деяния, которое может содержать минимально необходимые признаки состава налогового правонарушения, т. е. налоговое правонарушение не было совершено вообще; 2) невозможность квалификации совершенного деликта в качестве налогового правонарушения ввиду отсутствия состава правонарушения.

2. *Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения.* Вина является необходимым условием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Отсутствие вины в поведении субъекта налогового права свидетельствует об отсутствии субъективного признака состава правонарушения и, таким образом, исключает возможность считать совершенное деяние правонарушением и не позволяет привлечь налогоплательщика, налогового агента или иное лицо к налоговой ответственности.

Наличие рассматриваемого обстоятельства обусловлено тем, что в некоторых ситуациях способность лица действовать волевым образом ограничена или вообще невозможна, что лишает субъекта налогового права выбирать между правомерным и противоправным поведением или осознавать противоправность своих действий (бездействия).

Налоговый кодекс РФ к обстоятельствам, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, относит:

а) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Данное обстоятельство исключает вину лица в совершении налогового правонарушения, а следовательно, и само правонарушение только при условии, что противоправное деяние было обусловлено

Глава 18. Налоговая ответственность

505

стихийным бедствием или другими непреодолимыми и чрезвычайными обстоятельствами.

Стихийное бедствие и чрезвычайные обстоятельства характеризуются объективными признаками, поскольку не могут быть предотвращены субъектом налогового правонарушения доступными для него способами. Непреодолимые обстоятельства характеризуются субъективными признаками, поскольку непреодолимость относительна и может зависеть от каких-либо возможностей или способностей субъекта налогового правонарушения. Не относятся к непреодолимым обстоятельствам отсутствие у налогоплательщика, налогового агента или иного обязанного лица денежных средств, а также нарушение денежных обязательств перед субъектом правонарушения со стороны его контрагентов.

Налоговый орган или иной компетентный орган государства, выявивший факт нарушения законодательства о налогах и сборах, не вправе прекращать производство по делу на том основании, что совершение налогового проступка совпало по времени с каким-либо непредвиденным обстоятельством на данной территории: отсутствие вины лица должно находиться в прямой зависимости от указанных в НК РФ обстоятельств.

Наличие стихийного бедствия, иных чрезвычайных или непреодолимых ситуаций устанавливается наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. Факт присутствия непреодолимой силы признается судом общеизвестным при наличии двух условий: объективном, т. е. известность события широкому кругу лиц; субъективном, т. е. известность события составу суда. Наличие стихийного бедствия, чрезвычайных или непреодолимых обстоятельств устанавливается судом всеми способами доказывания, известными налоговому процессу, кроме экспертизы, поскольку для ее проведения необходимы специальные познания.

Как правило, вследствие непреодолимой силы налоговые правонарушения совершаются в форме бездействия. Например, сильным наводнением была уничтожена финансовая документация предприятия, что повлекло невозможность своевременно представить налоговые декларации в налоговый орган;

б) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. Налоговый кодекс РФ признает в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, невменяемость субъекта конкретного правонарушения. В налоговом праве критерий невменяемости соответствует аналогичным категориям, применяемым в иных отраслях права и также содержит два аспекта: юридический и медицинский. Интеллектуальный момент юридического аспекта невменяемости заключается в том, что при совершении налогового правонарушения физическое лицо находилось в состоянии, в котором оно не могло отдавать отчета в своих действиях. Волевой момент юридического аспекта выражается в невозможности руководить своими действиями. Медицинский аспект невменяемости заключается в наличии болезненного состояния психики физического лица, т. е. в обострении хронического психического заболевания.

Вместе с тем НК РФ рассматривает критерий невменяемости более узко, чем, например, УПК РФ и КоАП РФ. В налоговом праве не признается в качестве обстоятельства, исключающего вину в совершении налогового правонарушения, болезненное состояние физического лица, которое возможно и не повлекло утрату контроля за своими действиями, но объективно препятствовало выполнению налоговых обязательств. Допустим, длительное пребывание на стационарном лечении индивидуального предпринимателя повлекло невозможность своевременно заплатить причитающиеся с него налоги. Таким образом, критерий болезненного состояния, содержащийся в НК РФ, не вполне соответствует практике финансовой деятельности.

Вина субъекта налогового правонарушения исключается только при наличии совокупности юридического и медицинского аспектов невменяемости, присутствовавших у физического лица на момент нарушения им законодательства о налогах и сборах.

Глава 18. Налоговая ответственность

507

Наличие невменяемости исключает привлечение к налоговой ответственности любого физического лица, поскольку исключает вину данного лица в совершении налогового правонарушения. Следовательно, положения подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ применяются не только к физическому лицу — налогоплательщику, но и к иному лицу, привлекаемому к налоговой* ответственности, — свидетелю, переводчику, налоговому агенту и т. д. Однако правило освобождения от налоговой ответственности ввиду невменяемости физического лица не применяется в отношении организаций, вина которых, как известно, устанавливается в зависимости от вины их должностных лиц. Невменяемость одного должностного лица не устраняет ответственности иных должностных лиц за соблюдение финансовой дисциплины на предприятии. Отступление от данного правила возможно только в отношении тех организаций, у которых по штатному расписанию имеется одно должностное лицо.

Факт невменяемости физического лица доказывается предоставлением в налоговый орган или суд документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение;

в) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. Наличие данного обстоятельства, исключающего вину субъекта налогового правонарушения, обусловлено тем, что лицо не осознает противоправности своих деяний, поскольку не должно и не может этого осознавать ввиду руководства мнением уполномоченного компетентного лица. Однако вина правонарушителя исключается только в случае, если он выполняет не любые разъяснения налогового или государственного органа или их должностных лиц, а только те разъяснения, которые даны либо в письменной форме, либо в пределах компетенции названных субъектов. Следовательно, консультация, выходящая за пределы полномочий налогового органа, иного уполномоченного го-

сударственного органа или их должностных лиц, не исключает вины самого налогоплательщика за неправомерные деяния.

508 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Следующим аспектом рассматриваемого обстоятельства, исключающего вину налогового правонарушителя, является время полученного разъяснения. Консультация относительно применения налогового законодательства должна быть получена налогоплательщиком от уполномоченного органа до совершения деяния, содержащего признаки налогового правонарушения.

Факт выполнения налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства доказывается налоговым органом или судом при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты изъятия этих документов. Названные обстоятельства могут быть установлены только на основе письменных доказательств — инструкций, писем, телеграмм, указаний, ответов на запросы налогоплательщика и т. д. Также при применении подп. 3 п. 1 ст. III НК РФ возможны ссылки на консультации и разъяснения должностных лиц налоговых органов, публикуемые в официальных изданиях Министерства финансов РФ.

Перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не является исчерпывающим, поэтому налоговый орган или суд в ходе рассмотрения дела вправе исключить виновность лица и по иным основаниям, доказанным в соответствии с правилами налогового, гражданского или арбитражного процесса.

3. *Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста.* Наличие данного обстоятельства, исключающего привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, обусловлено положением п. 2 ст. 107 НК РФ, согласно которому физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста. Наличие определенного возраста является обязательным признаком субъекта налогового правонарушения, поэтому отсутствие возрастного критерия означает в конечном счете отсутствие состава налогового правонарушения.

4. *Истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.* Налоговым кодекс-

Глава 18. Налоговая ответственность

509

сом РФ давность привлечения к ответственности впервые включена в перечень обстоятельств, исключающих привлечение к налоговой ответственности. Согласно ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения прошло три года.

**** По общему правилу срок давности привлечения к налоговой ответственности начинает исчисляться со дня совершения лицом налогового правонарушения. В особом порядке исчисляется течение срока давности в отношении правонарушений, предусмотренных ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога» НК РФ. Срок давности, исчисляемый в особом порядке по названным правонарушениям, начинает течь со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода, в котором произошло нарушение законодательства о налогах и сборах.

Совместным постановлением 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» разъяснено, что установленный п. 1 ст. 115 НК РФ срок давности взыскания налоговых санкций является пресекательным. Привлечение лица к налоговой ответственности после истечения срока давности является незаконным, поэтому должностное лицо налогового органа или иного уполномоченного органа государства в случае обнаружения нарушения законодательства о налогах и сборах по истечении сроков, предусмотренных ст. 115 НК РФ, обязано вынести решение (постановление) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

- В налоговом праве давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения рассматривается как обстоятельство, исключающее привлечение к ответственности, в то время как уголовный процесс и административное право определяют истечение срока давности в качестве обстоятельства, исключающего производство по делу, отражая процессуальные последствия данного факта.

510 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Законодательно закрепленный перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, является закрытым и расширению не подлежит. Таким образом, никакие иные обстоятельства не могут быть основанием для прекращения производства по делу о налоговом правонарушении.

Перечень обстоятельств, указанных в ст. III НК РФ, подлежит применению всегда, когда данные обстоятельства присутствуют.

Наличие в НК РФ рассматриваемых обстоятельств имеет важное значение, поскольку перечень фактов, исключающих привлечение лица к налоговой ответственности, служит дополнительной гарантией защиты прав субъектов налогового права и обеспечивает соблюдение принципа законности привлечения к налоговой ответственности. Выявление любого из обстоятельств, перечисленных в ст. 109 НК РФ, на стадии производства по делу о налоговом правонарушении или на стадии судебного разбирательства повлечет дальнейшую невозможность привлечения налогоплательщика, налогового агента или иного обязанного лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Положения рассматриваемой статьи улучшают положение налогоплательщика, поэтому на основании п. 3 ст. 5 НК РФ имеют обратную силу.

Кроме обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, в налоговом праве предусмотрен институт освобождения от налоговой ответственности.

Обстоятельства, освобождающие от налоговой ответственности, прямо в НК РФ не указаны, но исходя из смысла ст. 81 НК РФ можно сделать вывод, что налогоплательщик освобождается от ответственности в случае самостоятельного обнаружения в поданной декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате. Освобождение от налоговой ответственности возможно только в случае добровольного активного поведения налогоплательщика, направленного на предотвращение, устранение или сокращение вредных последствий своего поведения, т. е. при условии уплаты налогоплательщиком недостающей суммы налога и соответствующей ей

Глава 18. Налоговая ответственность

511

пени. Другим обязательным условием освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности является внесение изменений и дополнений в декларацию до того, как ему стало известно об обнаружении правонарушения налоговым органом. Положения ст. 81 НК РФ, предусматривающие возможность освобождения от налоговой ответственности, заимствованы законодателем из уголовного права, содержащего институт освобождения от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием.

§ 5. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения

Налоговый кодекс РФ устанавливает возможность применения обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения. Привлечение к налоговой ответственности основывается на различных правовых принципах, одним из которых является принцип индивидуализации наказания. Названный принцип выражается в учете формы вины правонарушителя, а также обстоятельств, которые смягчают или отягчают ответственность правонарушителя.

Перечень обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, закреплен ст. 112 НК РФ.

В соответствии с названной нормой *обстоятельствами, смягчающими ответственность*, признаются:

- 1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных

обстоятельств. Наличие данного обстоятельства влияет на мотивы совершения налогового правонарушения. Например, индивидуальный предприниматель занизил налогооблагаемую базу в целях неполной уплаты суммы налога по причине отсутствия необходимых денежных средств, которые ранее были им потрачены на медицинское лечение или необходимы для будущего восстановления здоровья. Вместе с тем между стечением тяжелых личных или семейных обстоятельств и совершением налогового правонарушения должна быть причинно-следственная связь, объясняющая нарушение законодательства о налогах и сборах именно названными фактами;

512 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

2) *совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.* Названные обстоятельства являются неблагоприятными факторами, существенно ограничивающими свободу выбора поведения со стороны правонарушителя. Налоговое правонарушение может быть совершено в результате сознательной деятельности третьих лиц, поскольку угроза, принуждение, создание ситуации материальной, служебной либо иной зависимости оказывает давление на сознание и волю виновного, понуждая его нарушать налоговое законодательство.

Вместе с тем необходимо учитывать, что в качестве смягчающего обстоятельства может рассматриваться только реальная угроза, т. е. угрожающее лицо должно иметь возможность фактического причинения вреда правонарушителю или его близким лицам. Например, угрозой может быть возможность причинения телесных повреждений, повреждения или уничтожения имущества, распространения позорящих сведений и т. д. Реальная угроза должна быть направлена на принуждение лица к совершению налогового правонарушения — только в этом случае угроза или принуждение могут быть рассмотрены как обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность.

Смягчающим обстоятельством является и совершение правонарушения в силу материальной, служебной или иной зависимости. Материальная зависимость проявляется, например, при совершении налогового правонарушения лицом, состоящим на иждивении у привлекаемого субъекта. Служебная зависимость проявляется при совершении налогового правонарушения подчиненным лицом по указанию вышестоящего должностного лица. «Иная» зависимость может проявляться в различных ситуациях, например, вытекать из родственных или супружеских отношений, основываться на законе или договоре (зависимость подопечных от опекунов и попечителей, контрагентов по сделке и т. д.). Вместе с тем не является смягчающим обстоятельством, основанным на «иной» зависимости, совершение налогового правонарушения дочерним предприятием, филиалом или представительством по указанию (воздействию) головного предприятия.

Данный в ст. 112 НК РФ перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонаруше-

Глава 18. Налоговая ответственность

513

ния, не является исчерпывающим, поскольку п. 3 названной статьи предоставляет суду право считать в качестве смягчающих и иные обстоятельства. Как показывает анализ судебной и арбитражной практики, в качестве других смягчающих обстоятельств суды признают неясность или некорректность налоговых нормативных правовых актов, причинение государству не[^]* значительного вреда, тяжелую болезнь налогоплательщика.

Обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность, являются важным элементом гарантии защиты прав налогоплательщиков и, следовательно, имеют обратную силу.

Механизм реализации обстоятельств, смягчающих ответственность, определен ст. 114 НК РФ.

Установление судом хотя бы одного смягчающего обстоятельства влияет на применение судом налоговой санкции: согласно п. 3 ст. 114 НК РФ в данной ситуации размер штрафа должен быть уменьшен не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей специальной статьей гл. 16 НК РФ. На данное обстоятельство обращено особое внимание в 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». Пленумом отмечено, что п. 3 ст. 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой

санкции, поэтому суд по результатам оценки обстоятельств дела вправе уменьшить размер более чем в два раза.

Вместе с тем следует обратить внимание и на несовершенство положений НК РФ в части определения субъектов налогового права, пользующихся возможностью смягчения налоговой ответственности. Перечень обстоятельств, содержащийся в ст. 112 НК РФ, рассчитан на применение относительно физических лиц, в то время как субъектами налоговых правонарушений могут являться и организации. Однако характер фактов, смягчающих налоговую ответственность, не учитывает специфику коллективных субъектов, что делает невозможным применение судом положений подп. 1 и 2 п. 1 ст. 112 НК РФ к организациям — нарушителям налогового законодательства. Но как показывает анализ арбитражной практики, относительно организаций суды применяют подп. 2 п. 1 названной статьи и учи-

514 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

тывают в качестве смягчающих обстоятельств иные факты, оказавшие влияние на совершение нарушения налогового законодательства.

Кроме обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, НК РФ закрепляет *обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность*.

Согласно п. 2 ст. 112 НК РФ обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение, т. е. повторность. Лицо считается привлекавшимся к налоговой ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении санкции за аналогичное нарушение налогового законодательства.

Так же как и обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность, обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность, реализуется посредством правил, содержащихся в ст. 114 НК РФ. При установлении судом признака повторности размер штрафа увеличивается в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей специальной статьей гл. 16 или 18 НК РФ.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, имеют значение при определении меры воздействия на правонарушителя и применяются только судом. Какого-либо влияния на квалификацию деяния в качестве налогового правонарушения рассмотренные факты не оказывают.

§ 6. Санкции в налоговом праве

Соблюдение норм налогового права обеспечивается возможностью государства применять меры принуждения за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Ответственность за налоговые правонарушения находит свое выражение в соответствующей части нормы права, называемой санкцией. Налоговая санкция представляет собой форму реагирования государства на нарушение налогового законодательства и является внешним материальным выраже-

Глава 18. Налоговая ответственность

515

нием государственно-властного принуждения за совершение налогового проступка.

Санкции, применяемые в налоговом праве, и налоговая ответственность тесно взаимосвязаны, но не тождественны¹. Взаимообусловленность санкции и ответственности проявляется в применении налоговой санкции, поскольку одной из-ет-дий привлечения лица к налоговой ответственности является взыскание санкции. Анализ действующего НК РФ позволяет сделать вывод, что ретроспективная налоговая ответственность невозможна без взыскания с виновного лица налоговой санкции, так как налоговое законодательство не содержит института полного освобождения от ответственности по основаниям малозначительности содеянного, деятельного раскаяния либо снижения размера штрафа в зависимости от количества обстоятельств, смягчающих вину. и</> ,

Признаками, отличающими налоговую ответственность от налоговой санкции, являются юридические факты. Налоговая ответственность обусловлена моментом совершения правонарушения, следовательно, юридическим фактом, порождающим охранительные налоговые правоотношения, будет нарушение законодательства о налогах и сборах. В отличие

от ответственности налоговые санкции установлены нормативным способом, посредством включения их в структуру соответствующих норм НК РФ и, таким образом, существуют независимо от нарушения налогового законодательства.

Ответственности за нарушения налогового законодательства свойственны правовосстановительная и карательная функции, что обуславливает наличие в налоговом праве санкций, направленных на восстановление нарушенных фискальных прав государства, принудительное выполнение обязанностей, устранение противоправных состояний, а также наличие санкций, воздействующих на правонарушителя с целью общей и частной превенции. Так, санкции, установленные в ст. 116—118, 124—129 НК РФ, носят карательный характер, остальные направлены на восполнение финансовых потерь государства.

¹ Проблема соотношения налоговой ответственности и налоговых санкций представляет одну из наименее разработанных в научной литературе.

516 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Согласно общей теории права санкцией признаются закрепленные в нормах права предписания о мерах принуждения за неисполнение обязанностей в целях защиты прав других лиц.

Санкции, в зависимости от способов, какими они служат охране налоговых правоотношений, подразделяются на два вида:

— правовосстановительные, реализация которых направлена на устранение вреда, причиненного противоправным деянием финансовым интересам государства, на принудительное исполнение невыполненных налоговых обязанностей, а также на восстановление нарушенных фискальных прав государства;

— карательные (штрафные), реализация которых направлена на предупреждение налогового правонарушения, а также на исправление и перевоспитание нарушителей налогового законодательства.

Следовательно, *санкции в налоговом праве можно рассматривать в двух аспектах: широком и узком.*

Санкции в широком смысле представляют элемент налоговой нормы, предусматривающий неблагоприятные последствия неисполнения либо несоблюдения налоговых обязанностей, сформулированных в диспозициях налоговых норм. К подобного вида санкциям относятся штрафы, взыскание недоимок, пени.

Институт налоговых санкций в узком смысле закрепляется ст. 114 НК РФ, согласно которой налоговая санкция выражена штрафом и является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Наличие легитимного определения налоговой санкции имеет важное значение, поскольку показывает логическое завершение развития института налоговой ответственности.

Размеры налоговых санкций предусматриваются специальными статьями НК РФ, устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) относительно лица, признанного виновным в совершении налогового правонарушения. Денежная форма налоговых санкций обусловлена характером обязанности налогоплательщиков уплачивать налоги, которая также выражена в денежной форме. В отличие от административного

Глава 18. Налоговая ответственность

517

т-

налоговое законодательство не предусматривает иных, кроме денежных, видов взысканий.

Санкция в виде штрафа имеет различные способы исчисления, в зависимости от которых они могут быть сгруппированы следующим образом:

— штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к неуплаченной сумме налога (например, ст. 122, 123 НК РФ);

— штрафы, установленные в твердой денежной сумме (например, ст. 135' НК РФ);

— штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к определенному объекту расчета (например, ст. 117 НК РФ).

Несмотря на различные способы исчисления, все налоговые штрафы имеют общую юридическую природу и характерную особенность, заключающуюся в смене права собственности посредством принудительного изъятия денежных средств у физического лица

или организации в пользу государства.

Механизм реализации налоговых санкций не допускает поглощения менее строгой санкции более строгой в случае совершения одним лицом двух и более налоговых правонарушений. Согласно п. 5 ст. 114 НК РФ налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности. Названное положение существенно отличает порядок наложения санкций в налоговом праве от принципов уголовной или административной ответственности. Менее строгие санкции, применяемые за уголовное преступление или административное правонарушение, могут поглощаться более строгой, что неприемлемо для налоговых правоотношений. Основной целью налоговой ответственности является компенсация государству финансовых потерь, причиненных со стороны субъекта нарушением законодательства о налогах и сборах, поэтому сложение налоговых санкций обеспечивает казне максимально полное восполнение ущерба.

Штрафы за нарушения налогового законодательства взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке и в законодательно установленной последовательности. Судебный порядок взыскания налоговых санкций является развитием принципа неприкосновенности собственности, закрепленного

518 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

ч. 3 ст. 35 Конституции РФ, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

Налоговые санкции взыскиваются в третью очередь, поскольку до этого производится взыскание недоимок и пеней по налогам и сборам.

В некоторых случаях налоговые органы имеют право предоставить субъекту, виновному в нарушении налогового законодательства, рассрочку или отсрочку по уплате штрафа.

Штраф как мера налоговой ответственности соответствует юридическим признакам санкции, однако применение принудительного денежного взыскания в сфере публичной финансовой деятельности государства наделяет его следующими *особенностями*:

- налоговая санкция представляет элемент правоохранительной нормы, поэтому штраф существует независимо от факта совершения налогового правонарушения;
- единственным законным основанием для применения санкции является совершение лицом налогового правонарушения;
- штраф за нарушение налогового законодательства взыскивается в судебном порядке;
- штраф выражен в денежной форме, сумма которой определяется на основании специальных статей НК РФ;
- сущность налоговой санкции заключается в лишении субъекта правонарушения права собственности или иного вещного права на установленную НК РФ сумму наличных денежных средств либо имущественных прав на денежные средства в безналичной форме, находящиеся на счете в кредитной организации;
- взыскание штрафа не освобождает виновное лицо от исполнения налоговой обязанности, существовавшей до нарушения налогового законодательства;
- НК РФ предусмотрены варианты индивидуализации применения штрафов посредством правильной квалификации налогового правонарушения, а также установления обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

Нарушение налогового законодательства неминуемо причиняет вред фискальным интересам государства, поэтому задача налоговых санкций состоит в максимальной нейтрализации

Глава 18. Налоговая ответственность

519

имущественных потерь казны, в восстановлении нарушенных прав и наказании правонарушителя. Следовательно, кроме санкций в виде штрафов налоговый механизм охраняется и другими способами. В этой связи необходимо различать санкции, считающиеся таковыми в силу прямого указания ст. 114 НК РФ, и санкции, являющиеся таковыми в силу своей [^]юридической сущности.

Штрафы, взыскиваемые за нарушения налогового законодательства, тесно связаны с иными мерами государственно-властного принуждения, применяемыми в правовом механизме охраны налоговых отношений. На существующие различия в мерах государственно-властного принуждения, применяемых в механизме охраны налоговых отношений, указано Конституци-

онным Судом РФ. Так, в постановлении Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» подчеркивается, что собственно меру юридической ответственности за виновное поведение в налоговых правоотношениях составляют только штрафные санкции, а отсутствие разграничения мер принуждения на правовосстановительные, имеющие целью восполнить недоимки и устранить ущерб, причиненный несвоевременной уплатой налога, и штрафные, представляющие собственно меру юридической ответственности за виновное поведение, существенным образом расширяет возможность произвольного применения рассматриваемых норм в бесспорном порядке, т. е. вне законной судебной процедуры, что приводит к нарушению конституционного права на судебную защиту прав и свобод.

В постановлении 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 «О федеральных органах налоговой полиции» отмечено, что неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не

520 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж — пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщика — юридического лица вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона. Иного рода меры, а именно: взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), а также различного рода штрафов, по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового и являются наказанием за налоговое правонарушение.

При взыскании недоимки и пени имеет место принудительное исполнение налогоплательщиком своей обязанности, существовавшей до нарушения, а не возлагаемой дополнительно. Согласно ст. 11 НК РФ *недоимка* представляет собой сумму налога или сбора, не уплаченную в установленный налоговым законодательством срок, и носит компенсационный характер. Следовательно, принудительное изъятие сумм налогов и сборов является налоговой санкцией, обусловленной юридической природой налогового обязательства.

В качестве мер государственно-властного воздействия на нарушителей налогового законодательства НК РФ установлена *пеня*. Согласно ст. 75 НК РФ пеней признается денежная сумма, 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 Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня защищает налоговые правоотношения и применяется в случае нарушения налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налогов или сборов в срок и в полном объеме. Государственное принуждение прослеживается в механизме взыскания пени, заключающемся в принудительном изъятии за счет денежных средств правонарушителя на счетах в банке или за счет иного имущества налогоплательщика. С налогоплательщиков-организаций пени взыскиваются в бесспорном порядке, с физических лиц — по решению суда.

Глава 18. Налоговая ответственность

521

Прообразом пени, взыскиваемой за нарушения налогового законодательства, можно считать законную неустойку, применяемую в гражданско-правовых отношениях. Согласно п. 1 ст. 330 ГК РФ неустойка представляет денежную сумму, определенную законом или договором на случай неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства. Одной из разновидностей неустойки является пеня, которая может быть договорной и законной. Законная

неустойка устанавливается законодательством и применяется независимо от соглашения сторон. Вместе с тем необходимо учитывать особенности налоговой пени, начисляемой при нарушении публично-правовых обязанностей.

Анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод, что пеня является мерой юридической ответственности и содержит необходимые признаки последней:

- НК РФ установлены условия применения и механизм взыскания пени;
- основанием применения пени выступает нарушение законодательства о налогах и сборах;
- пеня является следствием совершения налогового правонарушения и связана с реализацией санкции налоговой нормы;
- взыскание пени сопровождается государственно-властным принуждением;
- уплата начисленной пени означает добровольную реализацию налогово-правовой обязанности;
- взыскание пени означает причинение правонарушителю имущественного урона.

Взыскание недоимки и пени носит ярко выраженный компенсационный характер; в качестве мер государственно-властного принуждения они имеют праввосстановительную природу и имущественную форму. Недоимка и пеня направлены на исполнение бесспорной обязанности налогоплательщика уплатить причитающиеся обязательные платежи в пользу казны.

Восстановление нарушенных фискальных прав государства предполагает достижение полной эквивалентности, т. е. возвращение казне как потерпевшей стороне объема финансовых прав, утраченного в результате произошедшего факта налогового правонарушения. Каких-либо иных обязанностей, связанных с изменением правового статуса налогоплательщика, взыскание

522 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

недоимки и пени не возлагает. Применение названных мер принуждения не влечет также ограничения субъективного права налогоплательщика на денежную сумму, эквивалентную недоимке или пене, поскольку право на эту часть дохода принадлежит государству изначально, в силу публичного характера налога, подтвержденного законом.

Вместе с тем, если обратиться к законодательно установленной трактовке пени, то можно сделать вывод, что она не всегда носит исключительно праввосстановительный характер. На основании п. 3, 4 ст. 75 НК РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора начиная со следующего установленного законодательством дня уплаты налога или сбора. Каких-либо ограничений по размеру начисления пени НК РФ не установлено, что приводит к начислению пеней, сумма которых превышает сумму неуплаченных обязательных платежей. В результате пеня, в сумме превышения налоговой недоимки, прекращает свою праввосстановительную функцию, поскольку с налогоплательщика взыскивается сумма, превышающая его налоговую обязанность. В этой связи Конституционный Суд РФ в постановлении от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» отметил, что сумма, явно выходящая за рамки погашения недоимки и устранения ущерба, вызванного несвоевременной уплатой налога, имеет природу штрафной (карательной) санкции.

Таким образом, поскольку содержание налоговых санкций предопределяется формами ответственности за нарушение налогового законодательства, то и меры государственно-властного воздействия в налоговых правоотношениях могут подразделяться на праввосстановительные и карательные.

Налоговые санкции имеют общую юридическую природу, но вместе с тем и отличительные признаки. Основные различия между штрафом как карательной санкцией и недоимкой и пеней как праввосстановительными санкциями заключаются в следующем:

Глава 18. Налоговая ответственность

523

. — основанием штрафной ответственности является совершение налогового правонарушения, правильная его квалификация, индивидуализация суммы денежного взыскания. Основанием праввосстановительной ответственности является наличие

обязанностей налогоплательщика и в случае необходимости государственно-властное принуждение к их исполнению;

— штраф носит абсолютно или относительно определенный характер, имеет низшие и высшие границы, которые также могут быть изменены в зависимости от наличия смягчающих или отягчающих обстоятельств. Размеры недоимки и пени всегда абсолютно определены и не изменяются от наличия каких-либо индивидуальных обстоятельств, поскольку сумма ущерба, причиненного государственной казне налоговым правонарушением, может быть подсчитана достаточно точно;

— взыскание штрафа является результатом правоохранительной деятельности государственных органов, и правонарушитель не может сам подвергнуть себя налоговой ответственности. В отличие от штрафа, уплатить недоимку или пени налогоплательщик может самостоятельно, без вмешательства государственных органов.

Вместе с тем имеющиеся различия в основаниях, механизме применения и реализации праввосстановительных и карательных санкций не означают их взаимоисключения. Так, п. 2 ст. 75 НК РФ закрепляет, что сумма соответствующих пеней взыскивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах; п. 4 ст. 101 НК РФ устанавливает, что на основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Налогоплательщик, привлекаемый к налоговой ответственности, вправе оспаривать взыскание санкций любого вида, участвовать в налоговом производстве по исследованию обстоятельств совершения правонарушения.

524 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

Единую правовую природу налоговых санкций подчеркивает и БК РФ, п. 2 ст. 41 которого относит пени и штрафы к налоговым доходам бюджетов.

В российском налоговом праве налоговые санкции имеют еще один общий аспект, наличие которого существенно отличает налоговую ответственность от иных ее видов. Все виды налоговых санкций не поглощаются никакими другими: штрафы взыскиваются по принципу сложения, а недоимки и пени взыскиваются до полного (как минимум) возмещения причиненного государству ущерба.

Глава 19 ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

• гл.

§ 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.

Глава 19, Защита прав налогоплательщиков

525

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 гто 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»¹. 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»², Ведомости РФ. 1993. № 19. Ст. 675; СЗ РФ. 1995. № 51. Ст. 4970.

Т

526 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

ции»³, 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»².

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»³, 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

¹ СЗ РФ. 1994. № 13. Ст. 1447.

² Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. С. 210.

³ СЗ РФ. 1995. № 47. Ст. 4472.

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 финансовым органом; 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 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 рас-

528 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах
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.

Закон РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан» предоставляет право физическим лицам-налогоплательщикам обжаловать в суды

общей юрисдикции акты иных (не налоговых) органов, содержащие официальную информацию, которая послужила основанием для вынесения какого-либо решения налоговым органом. В частности, по мотивам недостоверности могут быть обжалованы материалы, предоставленные регистрирующими органами, организациями или уполномоченными лицами и осуществляющими регистрацию имущества, сделок и прав в имуществе (ст. 85 НК РФ), банками (ст. 86 НК РФ)

Относительно обжалования нормативных актов налоговых органов предусмотрен особый порядок. В отличие от актов 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. Тот низации равным правом на обращение в суд за защитой нарушенных прав. Единственное различие состоит в подсудности 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 НОД* Гражданско-процессуального кодекса (далее - ГПК РФ) в Верховный Суд РФ.

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, постановления 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

18-10264 Крохина

530 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

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 долж-

ностных лиц. Неправомерность названных актов или требований заключается в их несоответствии НК РФ или иным федеральным законам.

Глава 19. Защита прав налогоплательщиков

531

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.

532 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

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

Глава 19. Защита прав налогоплательщиков

533

ние 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

534 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

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

Глава 19. Защита прав налогоплательщиков

535

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 при удовлетворении судом требований налогоплательщика налоговые органы обязаны признать решение суда правомерным и также вынести решение в пользу заявителя. Рассмотрение налоговым органом (должностным лицом) поданной жалобы после вступления в законную силу судебного решения в законную силу и вынесение противоположного решения противоречит принципам общезначимости 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 представителя в рассмотрении 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.

536 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

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;

Глава 19. Защита прав налогоплательщиков

537

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 порядок¹ 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. 24¹ 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;

538 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

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 закона¹.

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 орга-

Глава 19. Защита прав налогоплательщиков

539

¹ ВКС РФ. 1999. № 5.

нам 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 над³ лежащего 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

540 Раздел IV. Нарушения законодательства о налогах и сборах

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.

Особенная часть

Раздел V

СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Глава 20 ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

§ 1. Общая характеристика федеральных налогов и сборов

Налоговое законодательство РФ построено на основе принципа единства финансовой

политики государства, проявляющегося, в частности, в установлении закрытого перечня налогов, действующих на всей его территории. НК РФ устанавливает три уровня налоговой системы: федеральный, субъектов РФ и местный. Отнесение каждого вида налога к тому или иному уровню осуществлено исходя от объема функций и полномочий, реализация которых возложена на государство в целом, субъекты РФ или муниципальные образования. Следует отметить, что независимо от закрепления налогов за определенным уровнем бюджетной системы принимать решение по конкретным вопросам налогообложения соответствующие законодательные (представительные) органы могут только в пределах своей компетенции. Уровни налоговой системы не совпадают со звеньями бюджетной системы: если в федеральный бюджет зачисляются только федеральные налоги, то в региональные и муниципальные бюджеты могут поступать отчисления от федеральных или региональных налогов соответственно.

Федеральные налоги устанавливаются федеральными законами и подлежат взиманию на всей территории Российской Федерации. Льготы по федеральным налогам закрепляются только федеральными законами, но представительные (законо-

542 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

543

дательные) органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления вправе вводить дополнительные льготы в пределах сумм, зачисляемых в их бюджеты. По общему правилу ставки федеральных налогов определяются парламентом РФ — Федеральным Собранием РФ. Однако ставки налогов на отдельные виды природных ресурсов, акцизов на отдельные виды минерального сырья и таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ.

Согласно ст. 13 НК РФ к федеральным налогам относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья; налог на прибыль (доход) организаций; налог на доходы от капитала; подоходный налог с физических лиц; налог на пользование недрами; налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы; налог на дополнительный доход от добычи углеводородов; лесной налог; водный налог; экологический налог.

Кроме основной массы налогов в структуре федеральных обязательных платежей выделяются: сборы (взносы в государственные социальные внебюджетные фонды; сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами; таможенные сборы; лицензионные сборы); пошлины (государственная пошлина; таможенная пошлина).

§ 2. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой косвенный налог, являющийся надбавкой к цене товара.

Порядок исчисления и взимания НДС регулируется гл. 21 НК РФ.

Плательщиками данного налога признаются:

организации;

индивидуальные предприниматели;

лица, признаваемые плательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Не являются плательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели в том случае, если в течение трех

предшествующих последовательных налоговых периодов сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей не превысила 1 млн руб. Указанное освобождение от уплаты налога не применяется в отношении налоговых обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Освобождение от уплаты НДС по причине низкой налоговой базы осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика, подаваемого в налоговый орган по месту своего учета. Лица, претендующие на освобождение от уплаты налога, должны приложить к заявлению необходимые сведения, подтверждающие право на снятие с них

налоговой обязан-
ности.

Освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от уплаты НДС производится на срок, равный двенадцати последовательным налоговым периодам. По истечении указанного срока освобождение от налоговой обязанности может быть продлено на основании письменного заявления налогоплательщика и соответствующих документов, подтверждающих получение выручки от предпринимательской деятельности в сумме менее 1 млн руб.

В случае превышения суммы фактической выручки от реализации товаров (работ, услуг), полученной налогоплательщиком за период, в течение которого они были освобождены от уплаты НДС, а также в случае непредставления налогоплательщиком заявления и соответствующих документов на продление освобождения, сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием с виновного лица причитающихся сумм штрафов и пеней.

Объектами НДС являются операции, совершаемые налогоплательщиками. В частности, НДС облагаются: реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Реализацией товаров (работ, услуг) признается также передача права собственности

Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации
сти на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе; передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Учитывая специфику налогообложения, не признаются реализацией товаров (работ, услуг): осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики); передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации; передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью; передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками; передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выделения его доли; Из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

545

передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации; изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;

передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или, по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);
передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;

выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления;

передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен широкий перечень операций, освобождаемых от налога на добавленную стоимость.

Не подлежит налогообложению предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации. Названная льгота применяется в случаях, если законодательством соответствующего иностранного

546 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Не подлежит налогообложению реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;

услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям;

услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

547

единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей;

почтовых марок (за исключением коллекционных марек), маркированных открыток и маркированных конвертов, билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств;

услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений;

ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ);

работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строитель-

548 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

ства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ;

услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);

товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации;

оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства;

услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуг по оказанию протезно-ортопедической помощи.

Кроме перечисленных не подлежат обложению налогом на добавленную стоимость следующие операции:

реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы;

реализация товаров (работ, услуг), производимых и реализуемых: общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%; организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%; учре-

ждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, нау⁴ных, информационных и иных социальных целей, а также ДЛ¹ оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалИ-дам и их родителям; лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения; осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе: привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады; размещение привлеченных денежных средств организаций и физических ли и ^{от} имени банков и за их счет; открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц; осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе бан-ков-корреспондентов, по их банковским счетам, кассовое обслуживание организаций и физических лиц; купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-пр^о дажи иностранной валюты); осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии ^с законодательством РФ; выдача банковских гарантий, а так*⁶ выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме; оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент—банк*⁷, включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала; операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сборУ> обработке и рассылке участникам расчетов информации П^о операциям с банковскими картами;

отдельные банковские операции, осуществляемые организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправ^с их совершать без лицензии Центрального банка РФ;

550 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ;

оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;

проведение лотерей, организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями игорного бизнеса;

реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней

налогоплательщиками Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Центральному банку РФ и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям,

Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Центральному банку РФ и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда

драгоценных металлов и драгоценных камней РФ специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку РФ и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком РФ и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка РФ или хранилищах банков);

реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими

товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

551

передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением под-акцизных товаров;

оказание услуг членами коллегий адвокатов, а также оказание услуг коллегиями адвокатов (их учреждениями) членам этих коллегий в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;

оказание финансовых услуг по предоставлению займа в денежной форме;

выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций;

выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров;

услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, расположенных на территории Российской Федерации, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;

проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;

реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

Необходимо учитывать, что при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручений, договоров комиссии либо агентских договоров перечисленные операции не освобождаются от НДС.

Перечень операций, не подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, а также круг субъектов, деятельность

552 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

которых не относится к объектам льготного налогообложения, являются закрытыми и расширенному трактованию не подлежат. Как видим, операции, освобождаемые от налогообложения, имеют два разных правовых режима: *императивный и уполномочивающий*.

К первой группе относятся операции, освобожденные от налогового гнета в силу правовых норм: реализация на территории Российской Федерации определенных видов медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ; медицинские услуги, оказываемые медицинскими организациями, кроме косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг; услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми; услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях; услуги некоммерческих образовательных учреждений; продукты питания, произведенные студенческими и школьными столовыми; некоторые виды услуг по перевозке пассажиров и т. д.

Ко второй группе операций, освобождаемых от налогообложения, относятся следующие операции: реализация предметов религиозного назначения; реализация товаров (работ, услуг), производимых общественными организациями инвалидов, учреждениями социальной защиты или социальной реабилитации населения; осуществление некоторых банковских операций; реализация изделий народного художественного промысла; оказание услуг по негосударственному пенсионному страхованию; оказание услуг членами коллегий адвокатов и т. д. Сущность уполномочивающего режима заключается в наличии у налогоплательщика права, но не обязанности, отказаться от освобождения перечисленных операций от обложения налогом на добавленную стоимость.

Предоставленное юридическому налогоплательщику право самостоятельно принимать решение об освобождении перечисленных в п. 3 ст. 149 НК РФ объектов от НДС обусловлено высокой общественной значимостью этих операций, осуществлением их, как правило,

социально незащищенными группами населения либо возможностью снижения цены товара за счет отсутствия в ее составе косвенного налога. При этом не допускается выборочное освобождение от налогообложения, зависящее от каких-либо критериев покупателя (приобретателя) соот-

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

553

ветствующих товаров (работ, услуг). Отказ от налогообложения возможен только на срок не менее одного года и реализуется путем представления юридическим плательщиком НДС заявления в налоговый орган по месту регистрации.

При реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных товаров (работ, услуг). Однако в ряде случаев обязанность по определению налогооблагаемой базы лежит на налоговых агентах. Например, налоговые агенты обязаны определить налоговую базу в случае реализации иностранными лицами, не состоящими на учете в российских налоговых органах, товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

По общему правилу налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг) с учетом акцизов и без включения в нее НДС и налога с продаж. Особый порядок расчета налоговой базы установлен законодательством относительно: договоров финансирования под уступку денежного требования или уступку требования; дохода, получаемого на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров; осуществления транспортных перевозок и реализации услуг международной связи; совершения операций по передаче товаров для собственных нужд; реализации предприятия в целом как имущественного комплекса. Исключением из общего правила определения налоговой базы являются и операции по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Ставки рассматриваемого налога выражены в процентном соотношении к добавленной стоимости товара (работы или услуги) и могут быть 0, 10 или 20%.

По ставке 0% производится налогообложение при реализации:

товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств — участников СНГ), вывезенных в таможенном режиме экспорта при условии представления в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ. Также по ставке 0% облагаются работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией указанных товаров;

554 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим транзита;

услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленного и неразрывно связанного с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве;

драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Центральному банку РФ, банкам; товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей. Реализация названных товаров (выполнение работ, оказание услуг) подлежит налогообложению по ставке 0% в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении

дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей), либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

По ставке 10% НДС уплачивается при реализации:

следующих продовольственных товаров: скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных); молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, вырабо-

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

555

тайного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда); яиц и яйцепродуктов; масла растительного; маргарина; сахара, включая сахар-сырец; соли; зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов; маслосемян и продуктов их переработки; хлеба и хлебобулочных изделий; крупы; муки; макаронных изделий; рыбы живой (за исключением ценных пород); море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, "мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных); продуктов детского и диабетического питания; овощей (включая картофель); следующих товаров для детей: трикотажных изделий; швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика; нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы; обуви (за исключением спортивной); кроватей детских; матрацев детских; колясок; подгузников; тетрадей школьных; игрушек; пластилина; пеналов; счетных палочек; счетов школьных; дневников школьных; тетрадей для рисования; альбомов для рисования; альбомов для черчения; папок для тетрадей; обложек для учебников, дневников; касс цифр и букв; периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера; книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера; следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства: лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления; изделий медицинского назначения.

Во всех остальных случаях НДС уплачивается по ставке 20%.

Законодательством особо оговорены порядок и сроки уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость. Периодом уплаты НДС может быть один календарный месяц или квартал. Ежеквартально уплачивают налог те субъекты, сумма выручки которых от реализации товаров (работ, услуг) ежемесячно в течение трех месяцев не превышает 1 млн руб. Остальные субъекты уплачивают налог ежемесячно. Налогоплательщики, уплачи-

556 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

вающие налог ежеквартально, обязаны представлять в налоговые органы отдельную декларацию.

По общему правилу налог уплачивается единовременно в полной сумме. Налогоплательщики перечисляют налог в бюджет по месту постановки на учет в налоговом органе, а налоговые агенты — по месту своего нахождения.

§ 3. Акцизы

Акцизы — это косвенные налоги, включаемые в цену товаров и оплачиваемые покупателем (потребителем). Как правило, подакцизными являются: товары, монопольно производимые государством; товары, пользующиеся наибольшим спросом; дефицитные товары.

Правовое регулирование акцизов осуществляется на основании гл. 22 ПК РФ.

Налогоплательщиками акциза являются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Относительно деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) при определении плательщика рассматриваемого налога необходимо отметить следующие особенности. Налогоплательщиком, исполняющим соответствующие обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, считается лицо, ведущее дела простого

товарищества. Лицо, ведущее дела простого товарищества, как правило, осуществляет и бухгалтерские операции по исполнению договора о совместной деятельности, поэтому императивное требование НК РФ о признании его плательщиком акцизов вполне закономерно. Если ведение дел осуществляется всеми участниками договора о совместной деятельности, то по решению товарищей налоговые обязанности возлагаются на одно лицо (участника). Выбранный в качестве налогоплательщика участник приобретает все права и несет обязанности плательщика акцизов. При этом до начала осуществления первой подакцизной операции он должен известить налоговые органы о принятии обязанностей налогоплательщика.

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

557

Подакцизными товарами признаются:

спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%.

^

Налоговым законодательством в качестве подакцизных товаров не рассматривается следующая спиртосодержащая продукция:

лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, изделий медицинского назначения лекарственные, лечебно-профилактические средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти, разлитая в емкости не более 270 мл;

подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти, и внесенные в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции, парфюмерно-косметической продукции,

558 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

денатурированных этилового спирта и спиртосодержащей продукции из пищевого сырья; товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;

алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);

пиво;

табачная продукция;

ювелирные изделия.

В соответствии с налоговым законодательством ювелирными изделиями признаются изделия, произведенные с использованием драгоценных металлов и их сплавов и (или) драгоценных камней и (или) культивированного жемчуга, применяемые в качестве украшений, предметов быта и (или) декоративных и иных целях, а также для совершения ритуалов и обрядов, памятные, юбилейные и другие знаки и медали.

Не признаются ювелирными изделиями государственные награды, медали, знаки отличия и

различия, статус которых определен законами Российской Федерации или указами Президента РФ, монеты, имеющие статус законного платежного средства и прошедшие эмиссию, предметы религиозного назначения (за исключением обручальных колец), предназначенные для использования при совершении религиозных церемоний и обрядов, ювелирная галантерея, изделия из недрагоценных металлов и сплавов, при изготовлении которых использованы серебросодержащие припои, а также изделия народных художественных промыслов, изготовленные с применением золотосодержащих (серебросодержащих) красок и (или) нитей;

автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);

автомобильный бензин;

дизельное топливо;

моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

минеральное сырье.

Объектом налогообложения акцизом выступают различные операции, совершаемые налогоплательщиками:

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

559

реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

реализация организациями с акцизных складов алкогольной продукции, приобретенной от налогоплательщиков — производителей¹ указанной продукции либо с акцизных складов других организаций;

продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

передача на территории Российской Федерации лицом произведенных им из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;

передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указан-

560 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

ного договора при выделении его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

передача произведенных подакцизных товаров на переработку на дачальческой основе;

ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

первичная реализация подакцизных товаров, происходящих и ввезенных на территорию Российской Федерации с территории государств — участников Таможенного союза без таможенного оформления (при наличии соглашений о едином таможенном пространстве);

реализация природного газа за пределы территории Российской Федерации;

реализация и (или) передача, в том числе на безвозмездной основе, природного газа на территории Российской Федерации газораспределительным организациям либо непосредственно (минуя газораспределительные организации) конечным потребителям, использующим природный газ в качестве топлива и (или) сырья;
передача природного газа для использования на собственные нужды;
передача природного газа на промышленную переработку на давальческой основе и (или) в структуре организации для изготовления других видов продукции;
передача природного газа в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, вклада по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Налоговым кодексом РФ установлен обширный перечень операций, не подлежащих обложению акцизом. В частности, освобождаются от налогообложения следующие операции: передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
реализация организациями денатурированного этилового спирта из всех видов сырья в порядке, установленном Феде-

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

561

ральным законом «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции»;
реализация организациями денатурированной спиртосодержащей продукции в порядке, установленном Федеральным законом «О государственном регулировании производства и оба* рота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции»;
реализация подакцизных товаров и (или) передача лицом произведенных им из давальческого сырья нефтепродуктов собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли;
первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение;
закачка природного газа в пласт для поддержания пластового давления;
закачка природного газа в подземные хранилища;
направление природного газа на подготовку теплоносителей для нагнетания в нефтяные пласты и других методов повышения нефтегазоотдачи, а также для газлифтной добычи нефти;
использование природного газа на собственные технологические нужды газодобывающих и газотранспортных организаций в пределах нормативов, обусловленных технологиями подготовки и транспортировки газа, утверждаемых в порядке, определяемом Правительством РФ;
реализация (передача) на территории Российской Федерации отбензиненного сухого и нефтяного (попутного) газа после их обработки или переработки;
реализация на территории Российской Федерации природного газа, предназначенного для личного потребления физическими лицами, а также для потребления жилищно-строительными кооперативами, кондоминиумами и иными подобными потребителями;

19 - 10264Крохина

562 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

передача и (или) реализация природного газа для производства (в том числе на давальческой основе) сжатого газа в случае реализации природного газа по государственным регулируемым ценам.

Кроме названных операций не подлежит налогообложению акцизом ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

Одновременно НК РФ предъявляет условие к освобождаемым от налогообложения операциям в виде раздельного ведения налогоплательщиком учета операций по производству и

реализации подакцизных товаров. В случае отсутствия отдельного учета подакцизных товаров сумма налога исчисляется налоговыми органами на основе максимальной ставки от единой налоговой базы.

Особый правовой режим освобождения от акцизного налогообложения установлен относительно операций по реализации подакцизных товаров за пределы Российской Федерации. Освобождение от налогообложения операций, помещенных под таможенный режим экспорта, производится только при соблюдении налогоплательщиком ряда законодательно установленных условий. Во-первых, вывоз товаров за пределы России должен осуществляться непосредственно их производителем или собственником. Во-вторых, освобождение от уплаты акциза возможно только при представлении в налоговый орган поручительства уполномоченного банка. При этом к форме и содержанию поручительства предъявляются особые требования в виде наличия обязательства банка уплатить в полном объеме сумму акциза и соответствующую пеню в случае непредставления налогоплательщиком (клиентом банка) документов, свидетельствующих о факте экспорта подакцизных товаров. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения банком обязательства по договору поручительства налоговые органы вправе обратиться в суд в порядке искового производства о принудительном взыскании с поручителя акциза и начисленной пени.

В случае отсутствия поручительства уполномоченного банка акциз уплачивается налогоплательщиком на общих основаниях,

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

563

однако после предоставления в налоговые органы документов, подтверждающих экспорт подакцизных товаров, уплаченная сумма акциза и начисленная пеня подлежат возврату налогоплательщику.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара.

В частности, налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза, НДС и налога с продаж — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;

как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС и налога с продаж — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Налоговая база при передаче ювелирных изделий, произведенных по индивидуальным заказам населения из ювелирных изделий, бывших в употреблении, и (или) лома таких изделий, определяется как стоимость переработки, исчисленная исходя из цены, указанной сторонами сделки без учета акциза, НДС и налога с продаж.

564 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Средства, полученные налогоплательщиком, но не связанные с реализацией подакцизных товаров, не включаются в налоговую базу.

Налоговая база при реализации (передаче) природного газа на внутреннем рынке определяется как стоимость реализованного (переданного) транспортируемого природного

газа, исчисленная исходя из применяемых цен, но не ниже установленных при государственном регулировании, с учетом предоставленных в установленном порядке скидок, за вычетом НДС. При оплате услуг по транспортировке газа по распределительным газопроводам стоимость этих услуг, исчисленная исходя из суммы тарифных ставок за услуги по транспортировке газа по распределительным газопроводам и за пользование распределительными газопроводами, не включается в налоговую базу.

Акцизы уплачиваются по ставкам, единым на всей территории России. Особенностью правового режима данного налога является отсутствие базовой ставки. Ставки устанавливаются отдельно по каждому виду подакцизных товаров и выражаются в процентах или рублях и копейках за единицу измерения. Так, алкогольная продукция в зависимости от объема содержащегося в ней этилового спирта подлежит обложению в размере от 88 руб., 60 коп. до 3 руб. 15 коп. за 1 л, табачные изделия и сигареты — от 405 руб. за 1 кг до 10 руб. за 1 шт., ювелирные изделия — 5%, природный газ, реализуемый на территории России, — 15% и т. д. Акцизные ставки носят довольно подвижный характер и нередко изменяются в зависимости от финансовой политики государства.

Кроме названного порядка уплаты акцизов законодателем установлен авансовый платеж при реализации налогоплательщиками алкогольной продукции. Законодательством установлена обязательная маркировка региональными специальными марками алкогольной продукции, реализуемой на территории Российской Федерации. При покупке налогоплательщиком региональной специальной марки и происходит уплата авансового платежа акциза.

При реализации подакцизных товаров налогоплательщик обязан предъявить покупателю к оплате сумму налога, которая выделяется в расчетных документах отдельной строкой. Если реализуемый подакцизный товар освобожден от данного

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

565

налога, то обязанностью продавца является внесение в платежные документы записи «без акциза». При реализации подакцизных товаров через розничную сеть сумма налога включается в цену товара, но отдельно на ярлыках (ценниках) не выделяется.

Налогоплательщику предоставлено право производить в некоторых случаях уменьшение общей суммы уплачиваемого акциза, т. е. осуществлять налоговые вычеты. Налоговые вычеты применяются относительно ввезенных подакцизных товаров на

[территорию Российской Федерации, выпущенных в свободное обращение и используемых в дальнейшем в качестве сырья для производства подакцизных товаров. Уменьшается сумма налога при передаче подакцизных товаров, изготовленных из давальческого сырья.

Предусмотрены налоговые вычеты в случае возврата покупателем оплаченных подакцизных товаров или отказа от них. Относительно алкогольной продукции, подлежащей обязательной маркировке, подлежат вычету суммы авансовых платежей, уплаченные налогоплательщиком при приобретении акцизных марок или специальных региональных марок. Также уменьшается сумма акциза, начисляемого на этиловый спирт, произведенный из пищевого сырья и используемый для производства алкогольной продукции.

Следует отметить, что налоговые вычеты применяются только при условии предоставления налогоплательщиком в налоговые органы расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении подакцизных товаров, либо на основании таможенной документации, подтверждающей ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и уплату соответствующей суммы налога.

По общему правилу уплата акциза производится ежемесячно с обязательным представлением в налоговые органы специальной декларации. Особый режим уплаты данного налога предусмотрен при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и определяется таможенным законодательством. Согласно положениям ТмК РФ уплата акцизов является обязательным условием подачи таможенной Декларации, следовательно, акцизы уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации. В дан-

566 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

ном случае акцизы уплачиваются непосредственно таможенному органу.

Относительно исполнения обязанности по уплате акцизов в рамках договора простого товарищества действует принцип солидарной ответственности, являющийся отражением п. 2

ст. 1047 ГК РФ. Согласно названной норме, если договор простого товарищества связан с осуществлением предпринимательской деятельности, то контрагенты по такому договору отвечают по общим долгам и обязательствам солидарно. Поэтому при полном и своевременном исполнении обязанности по уплате акциза лицом, ведущим дела простого товарищества, считается исполненной и налоговая обязанность другими участниками договора о совместной деятельности. Аналогично в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) выбранным плательщиком возложенных на него налоговых обязанностей, наступает солидарная ответственность всех участников простого товарищества по уплате акцизов.

§ 4. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц — прямой налог, обращенный непосредственно к доходам граждан-налогоплательщиков.

Подходный налог по своей сущности является юридической формой экономической связи человека и государства, поэтому правовой режим подоходного налогообложения во многом определяется принципом постоянного местопребывания (резидентства).

Налог на доходы физических лиц уплачивают лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также лица, не являющиеся налоговыми резидентами, но получающие доходы от российских источников. Таким образом, правовой статус плательщиков данного налога зависит от того, является или нет лицо налоговым резидентом Российской Федерации.

Налоговыми резидентами считаются граждане России, иностранцы и лица без гражданства, проживающие на территории Российской Федерации не менее 183 дней в году. Не имеющими налогового резидентства признаются лица, проживающие

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

567

менее 183 дней в году на территории Российской Федерации и не имеющие российского гражданства. В Российской Федерации требуется ежегодное подтверждение налогового резидентства.

Главное различие налоговых резидентов и нерезидентов заключается в объеме выполняемой налоговой обязанности. Налоговые резиденты уплачивают подоходный налог со всех видов доходов независимо от территории их получения, поэтому несут полную налоговую обязанность перед государством. Налоговые нерезиденты уплачивают налог только в части доходов, полученных от источников Российской Федерации, поэтому они несут усеченную (ограниченную) налоговую обязанность.

Объектом подоходного налогообложения для физических лиц-резидентов признается любой доход, полученный как от источников в Российской Федерации, так и за ее пределами, а для физических лиц-нерезидентов — только доход, полученный от источников на территории России.

По общему правилу в состав налогооблагаемой базы включаются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Особенности определения налоговой базы установлены законодательством относительно доходов, полученных в натуральной форме, в виде материальной выгоды, по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, а также от долевого участия в организации (дивиденды).

Налогообложение доходов глав и персонала представительств иностранных государств, имеющих дипломатический и консульский ранг, а также проживающих вместе с ними членов их семей осуществляется в специально оговоренном НК РФ порядке. Также в отдельном порядке определяется сумма подоходного налога для индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой.

Доходы, подлежащие обложению подоходным налогом, перечислены в ст. 208 НК РФ и подразделяются в зависимости от места их получения на полученные на российской территории или полученные за ее пределами, что имеет существенное зна-

568 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

чение для возможности применения льгот и определения иных условий правового режима данного налога.

Налоговым законодательством установлено, что к доходам от источников в Российской Федерации относятся:

дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;

доходы от реализации: недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации; в Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций; прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации; иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу;

вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации;

пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (за-

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

569

держку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации; доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи, линий оптоволоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации.

Налоговое законодательство не включает в состав доходов, полученных от источников в Российской Федерации, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации. Данное положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию Российской Федерации в таможенном режиме выпуска в свободное обращение, только в том случае, если соблюдаются следующие условия:

поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории Российской Федерации;

к операции не применяются положения п. 3 ст. 40 НК РФ;

товар не продается через постоянное представительство в Российской Федерации.

Доходами, полученными от источников за пределами Российской Федерации, признаются дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, выплачиваемых российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации; страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, выплачиваемых российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства на

территории Российской Федерации;

Г

570 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

доходы от реализации: недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации; за пределами Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций; прав требования к иностранной организации; иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;

пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;

доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки).

Перечень доходов, подлежащих подоходному налогообложению, не является исчерпывающим, поскольку законодатель допускает появление новых источников материальных благ. На практике не всегда возможно категорично решить вопрос о территориальном отнесении доходов, полученных налогоплательщиком. Подобные споры разрешаются Министерством финансов РФ.

Налоговым кодексом РФ установлен большой перечень доходов, не облагаемых данным налогом. Например, освобождаются от налогообложения: государственные пособия, в том чис-

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

571

ле по безработице, беременности и родам; государственные пенсии; все виды компенсационных выплат; получаемые алименты; вознаграждения донорам за сданную кровь; суммы грантов или премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечням, утверждаемым Правительством РФ; все виды государственных стипендий; доходы налогоплательщиков от продажи* выращенных в личных подсобных хозяйствах скота, птицы, продуктов животноводства, растениеводства и пчеловодства; вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов.

Кроме объектов, не подлежащих налогообложению, законодательством установлены налоговые вычеты — денежные суммы в твердо определенном размере, вычитаемые из налоговой базы некоторых категорий налогоплательщиков. Налоговые вычеты могут быть стандартными, социальными, имущественными и профессиональными.

Стандартные налоговые вычеты устанавливаются в твердо выраженной сумме и применяются ежемесячно относительно какой-либо определенной группы налогоплательщиков. Так, на вычет суммы в 3 тыс. руб. из ежемесячного дохода имеют право лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь в результате аварии на Чернобыльской АЭС; лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и

обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ; инвалиды Великой Отечественной войны; лица, получившие инвалидность, контузии, ранения или увечья при защите Отечества, а также иные категории граждан.

Налоговый вычет в ежемесячной сумме 500 руб. предоставляется, например, Героям Советского Союза и Героям Российской Федерации; лицам, перенесшим блокаду Ленинграда; узникам концлагерей; инвалидам с детства, а также инвалидам I и II групп; гражданам, выполнявшим интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

Ежемесячный налоговый вычет в размере 300 руб. предоставляется налогоплательщикам, на обеспечении которых находится ребенок в возрасте до 18 лет или учащийся дневной формы обучения в возрасте до 24 лет. Однако данный вид налогового выче-

572 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

та действует только при условии, что доход налогоплательщика не превысил 20 тыс. руб.

Социальные налоговые вычеты применяются для уменьшения налоговой базы физических лиц в случаях осуществления ими определенных общественно значимых действий. К данному виду вычетов, например, относятся суммы: доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели; уплаченные налогоплательщиком за свое обучение; потраченные налогоплательщиком на лечение в медицинском учреждении или на приобретение лекарственных средств.

К имущественным налоговым вычетам относятся суммы, полученные налогоплательщиком от продажи собственных жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, а также суммы, израсходованные налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории России жилого дома или квартиры или направленные на погашение процентов по ипотечным кредитам.

Право на получение социальных и имущественных налоговых вычетов предоставляется налогоплательщику на основании его письменного заявления при подаче им налоговой декларации. Согласно налоговому законодательству имущественные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику только один раз в жизни.

Учитывая федеративное устройство российского государства, законодательным (представительным) органам государственной власти субъектов РФ предоставлено право устанавливать иные размеры социальных и имущественных вычетов с учетом своих региональных особенностей, но уменьшать размеры налоговых вычетов, определенных НК РФ, не допускается.

Профессиональные налоговые вычеты представляют собой расходы, связанные с определенной деятельностью налогоплательщика. Так, на получение профессиональных налоговых вычетов имеют право: граждане-предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица; частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой; налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по гражданско-правовым договорам, а также лица, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, издание, ис-

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

573 полнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства.

По общему правилу налоговый период по данному виду налога составляет один календарный год, а ставка на доходы физических лиц является единой, не зависящей от полученного налогоплательщиком налога и составляет 13%. Однако в отношении некоторых групп доходов установлены повышенные ставки:

в размере 30% с дивидендов и с доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации;

в размере 35% с выигрышей в лотерею, на тотализаторе и других основанных на риске игр, со стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых рекламных мероприятиях, со страховых выплат и т. д.

Физические лица могут уплачивать налог на доходы как самостоятельно, так и через налоговых агентов.

Налоговыми агентами по этому налогу являются российские организации, индивидуальные

предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, которые послужили источниками дохода физического лица. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Самостоятельно рассчитывают и уплачивают налог на доходы индивидуальные предприниматели, лица, занимающиеся частной практикой, лица, получающие доходы по гражданско-правовым договорам, налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы за пределами России, а также все иные физические лица, получающие доходы, с которых налоговыми агентами не был удержан данный налог. Указанные категории налогоплательщиков обязаны предоставить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию.

Согласно НК РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога. В налоговой декларации налогоплательщик должен указать все полученные им в календарном году доходы, источники их выплаты, налоговые

Ф

574 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей.

В Российской Федерации одним из принципов налогообложения доходов физических лиц является признание приоритета норм международных договоров над внутренним законодательством. В этой связи в целях избежания двойного налогообложения фактически уплаченные налоговым резидентом суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, не засчитываются при уплате налога на доходы с физических лиц внутри Российской Федерации. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать ставки российского налога. Для реализации данного принципа необходимо наличие действующего международного договора между Российской Федерацией и соответствующим иностранным государством об избежании двойного налогообложения.

§ 5. Единый социальный налог

Единый социальный налог — обязательный, индивидуально безвозмездный платеж целевого назначения, взимаемый с работодателей, индивидуальных предпринимателей, родовых и семейных общин в форме отчуждения принадлежащих им денежных средств в целях реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, охрану здоровья и медицинскую помощь.

Единый социальный налог является новеллой российского налогового права, впервые введенной в действие гл. 24 НК РФ. Он зачисляется в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования. Включение единого социального налога в налоговую систему Российской Федерации можно объяснить тем, что в процессе осуществления государственно-правовых и социальных реформ поставлена цель создать действующую систему обязательного социального страхования работников. Подобные страховые системы функционируют практически во всех развитых странах.

Данный налог имеет ряд юридических особенностей, отличающих его от налога в классическом понимании. Во-первых,

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

575

природа единого социального налога коренится в страховых взносах, взимавшихся в нашей стране до принятия части второй НК РФ. Единый социальный налог вошел в налоговую систему в качестве обобщающей категории, скомпоновав страховые взносы, но сохранив их сущность. Следовательно, единый социальный налог имеет юридические признаки страховых

взносов. Во-вторых, данный налог зачисляется не в бюджетную систему, а во внебюджетные фонды. В-третьих, лицо, в пользу которого произведена уплата единого социального налога, считается застрахованным и приобретает право требования (возмещения) денежной компенсации при наступлении страхового случая. Таким образом, у единого социального налога не в полной мере проявляется признак безвозмездности.

Единый социальный налог имеет характерную черту в виде целевого назначения, в то время как все другие федеральные налоги зачисляются в федеральный бюджет для совокупного покрытия его расходной части.

Единый социальный налог имеет две группы плательщиков, классификация которых зависит от объекта обложения.

К первой группе относятся работодатели, нанимающие иных лиц и, следовательно, уплачивающие налог за использование привлеченного труда.

Ко второй группе плательщиков единого социального налога относятся индивидуальные предприниматели, родовые, семейные общины малочисленных народов Севера, главы крестьянских (фермерских) хозяйств, адвокаты. Особенностью этой категории налогоплательщиков является уплата единого социального налога только в Пенсионный фонд РФ и в медицинские фонды социального страхования. Налог в Фонд социального страхования РФ они не уплачивают.

Из числа плательщиков данного налога исключаются организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с нормативно-правовыми актами субъектов РФ на уплату налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

Отнесение налогоплательщиков к одной из вышеназванных категорий влияет на определение объекта обложения, налоговой базы и ставок единого социального налога. Так, по общему правилу, для работодателей объектом налогообложения явля-

576 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

ются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые в пользу работников, за исключением:

безвозмездных выплат работодателей — физических лиц в пользу физических лиц, не связанных с ними трудовым либо гражданско-правовым договором, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), а также авторским или лицензионным договором;

выплат, вознаграждений и иных доходов, начисляемых в пользу работников из прибыли, остающейся в распоряжении организации;

выплат в виде материальной помощи, в натуральной форме, производимых сельскохозяйственной продукцией или товаров для детей, но в сумме не более 1 тыс. руб. в один календарный месяц.

Для налогоплательщиков, не являющихся работодателями, объектом налогообложения являются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, произведенных для осуществления этой деятельности. Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную форму налогообложения, уплачивают единый социальный налог с дохода, определяемого исходя из стоимости патента.

Особый порядок определения налогооблагаемой базы установлен относительно натуральной формы оплаты труда, осуществляемой в виде сельскохозяйственных продуктов или товаров для детей. Объектами единого социального налога они являются только в части суммы, превышающей 1 тыс. руб. в месяц на одного работника.

Налоговая база для налогоплательщиков-работодателей составляет сумму любых доходов (кроме не подлежащих налогообложению), начисленных ими за календарный год в пользу работников, либо определяется как сумма иных выплат физическим лицам, не связанным с ними трудовым или гражданско-правовым договором. Для налогоплательщиков, не являющихся работодателями, налоговая база определяется как сумма доходов, полученных ими за календарный год как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности на территории России, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

Налоговым кодексом РФ предусмотрен исчерпывающий перечень сумм, которые не включаются в состав доходов, подлежащих обложению единым социальным налогом. К таким суммам, в частности, относятся:

государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;

все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных с: возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения; оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия; оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях; увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск; возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников; трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации; выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов); суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком: физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Фе-

578 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

дерации; членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками — финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством РФ;

доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства;

доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;

суммы, выплачиваемые за счет членских взносов садоводческих, садово-огородных, гаражно-строительных и жилищно-строительных кооперативов (товариществ) лицам, выполняющим работы (услуги) для указанных организаций;

стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ;

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

579

суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты Государственной Думы, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы исполнительной власти субъекта РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в выборный орган местного самоуправления, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы муниципального образования, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность в ином федеральном государственном органе, государственном органе субъекта РФ, предусмотренном Конституцией РФ, конституцией, уставом субъекта РФ, и избираемых непосредственно гражданами, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на иную должность в органе местного самоуправления, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений и избирательных блоков за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний;

стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;

стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

выплаты в денежной и натуральной формах, осуществляемые за счет членских профсоюзных взносов каждому члену профсоюза, при условии, что данные выплаты производятся не чаще одного раза в три месяца и не превышают 10 тыс. руб. в год;

выплаты в натуральной форме товарами собственного производства — сельскохозяйственной продукцией и (или) товарами для детей — в размере до 1 тыс. руб. (включительно) в рас-

Г

580 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

чете на одно физическое лицо — работника за календарный месяц.

Кроме названных сумм, не подлежащих налогообложению, освобождаются от начисления единого социального налога выплаты работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, не превышающие 2 тыс. руб. на одно физическое лицо за налоговый период по каждому из следующих оснований:

суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

суммы возмещения (оплата) работодателями своим бывшим работникам (пенсионерам по возрасту и (или) инвалидам) и (или) членам их семей стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом.

В сумму налога, подлежащую уплате в Фонд социального страхования РФ, помимо названных выплат, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Льготы по единому социальному налогу подразделяются на общие, т. е. применяемые ко всем налогоплательщикам, и на индивидуальные, т. е. применяемые для определенных категорий налогоплательщиков. По общему правилу от уплаты данного налога освобождаются любые организации с сумм доходов, не превышающих 100 тыс. руб., начисленных в течение календарного года работникам-инвалидам. С суммы дохода, не превышающего 100 тыс. руб., не

уплачивают налог также общественные организации инвалидов; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов; учреждения, собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов и которые созданы для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, научных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам и их родителям.

От уплаты единого социального налога освобождаются иностранные граждане и лица без гражданства, осуществляющие на территории России предпринимательскую деятельность, при

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

581

условии, что они не имеют права на государственное пенсионное, социальное обеспечение, медицинскую помощь за счет средств государственных фондов РФ.

Ставки единого социального налога по своей сущности являются совокупностью тарифов страховых взносов и зависят от категории налогоплательщика, а также от суммы получаемых им-доходов. Налоговым законодательством установлена регрессивная шкала налогообложения, которая должна способствовать повышению заинтересованности налогоплательщика в получении больших доходов и увеличении налоговой базы. Взимаемый налог распределяется в соответствующие государственные внебюджетные фонды по различным ставкам в зависимости от целевого назначения фонда.

Включение единого социального налога в налоговую систему Российской Федерации означает, что налоговые органы проводят относительно соответствующих налогоплательщиков мероприятия по сбору данного налога и внесению его в соответствующие фонды, налоговому контролю, применению санкций, осуществлению зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога. При этом федеральные внебюджетные фонды, имея в своем распоряжении страховые взносы на праве оперативного управления, не вправе вмешиваться в деятельность налоговых органов.

Существенные полномочия по контролю за своевременностью уплаты единого социального налога возложены на обслуживающие банки. Банк имеет право выдавать клиенту-налогоплательщику денежные средства на оплату труда только после предоставления последним исполненного платежного поручения на перечисление единого социального налога.

§ 6. Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций — прямой налог, взимаемый с коллективных субъектов (организаций), относящийся к группе обязательных платежей федерального уровня, но зачисляемый во все виды бюджетов Российской Федерации.

Налогообложение прибыли организаций регламентируется гл. 25 НК РФ.

582 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Основным критерием определения плательщиков данного налога служит налоговая юрисдикция государства. Организация может либо представлять российское государство, либо осуществлять свою деятельность на его территории. Таким образом, плательщиками налога на прибыль организаций являются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или получающие доходы от источников в Российской Федерации. Относительно российских организаций следует отметить, что плательщиками налога на прибыль могут быть только те из них, которые обладают статусом юридического лица. Следовательно, к числу плательщиков налога на прибыль не относятся простые товарищества, а также филиалы, представительства и иные обособленные подразделения российских организаций.

Объектом данного налога является прибыль, полученная налогоплательщиком. В целях налогообложения законодательством Российской Федерации предусмотрен разный подход к определению прибыли, который зависит от налоговой юрисдикции. Так, для российских организаций прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства, — доход, полученный этими представительствами, уменьшенный на величину произведенных расходов; относительно иных иностранных

организаций прибылью признается доход, полученный от российских источников. Определяя объект налога на прибыль, следует учитывать положения ст. 41 НК РФ, согласно которой доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Доходы налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ и учитываются в совокупности с иными объектами налогообложения.

В процессе осуществления хозяйственной деятельности организации могут получать доходы, выраженные в натуральной форме. В такой ситуации стоимость доходов определяется исходя из цены сделки.

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

583

Доходы, подлежащие обложению налогом на прибыль, подразделяются на: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (выручка организации), внереализационные доходы.

Таким образом, налоговой базой налога на прибыль организаций является денежное выражение прибыли.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен широкий перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы. В частности, не включаются в налогооблагаемую базу: имущество или имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств; средства, полученные в виде безвозмездной помощи, в том числе основные средства и нематериальные активы, полученные на основании международных договоров российскими атомными станциями в целях повышения их безопасности; имущество, полученное бюджетными организациями по решению органов исполнительной власти всех уровней; средства, полученные по договорам кредита и займа, а также суммы, полученные в погашение таких заимствований; средства, полученные из бюджета в виде компенсационных выплат за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных налогов и др.

При определении налогооблагаемой базы не учитываются также доходы (имущество, перечисления), полученные в рамках целевого финансирования. Так, не подлежат обложению налогом на прибыль: государственные бюджетные и внебюджетные средства, выделяемые бюджетным учреждениям по соответствующей смете доходов и расходов; полученные гранты; инвестиции, выигранные на инвестиционных конкурсах (торгах), и т. д.

Поскольку налогооблагаемая прибыль представляет собой разницу полученных доходов и произведенных расходов, то определение расходов налогоплательщика и их группировка имеют принципиальное значение. По общему правилу к расходам относятся любые затраты, произведенные налогоплательщиком для извлечения дохода, обоснованные и документально подтвержденные. В некоторых случаях расходами считаются убытки, понесенные организацией в процессе осуществления своей деятельности.

584 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Обоснованность произведенных расходов выражается в экономическом оправдании затрат, оценка которых выражена в денежной форме. Документальное подтверждение расходов означает правильное оформление затрат, соответствующее законодательству РФ.

Однако в целях стимулирования развития производства, перечислений на общегосударственные мероприятия, повышения социальной защищенности работников не все расходы учитываются при налогообложении прибыли. Так, в налогооблагаемую базу не включаются расходы в виде: сумм выплаченных налогоплательщиком дивидендов; финансовых санкций, перечисляемых в бюджет или внебюджетные фонды; отчислений в резервные фонды; взносов на негосударственное пенсионное обеспечение; стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования; премий, выплачиваемых работникам за счет специальных средств или целевых поступлений; материальной помощи работникам; надбавок к пенсиям; сумм отчислений в государственные фонды развития науки и образования и т. д.

Кроме общего порядка определения налоговой базы, облагаемой налогом на прибыль организаций, законодательством Российской Федерации установлены специальные правовые режимы определения разницы доходов и расходов для следующих категорий

налогоплательщиков: банков; страховщиков; негосударственных пенсионных фондов; профессиональных участников рынка ценных бумаг. Существуют особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок.

Ставка налога на прибыль зависит от налоговой юрисдикции и налоговой базы. По общему правилу для российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства, ставка налога составляет 24%.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, полученные от российских источников, установлены в размере 10 и 20%. 10% от полученной прибыли иностранные организации отчисляют с доходов, связанных с международными перевозками, в частности, полученных от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов, других транспортных

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

585

средств или контейнеров. Остальные доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянные представительства, облагаются налогом в 20%.

Унифицированные ставки налога на прибыль, не зависящие от налоговой юрисдикции, установлены относительно доходов[^] полученных в качестве дивидендов или от операций с государственными и муниципальными ценными бумагами. Учитывая значимость развития рынка государственных и муниципальных ценных бумаг, а также учитывая пока еще низкую их ликвидность и доходность, законодателем применяются пониженные ставки налога на прибыль, образующуюся от операций с этими видами долговых обязательств. Так, по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам налог взимается в размере 15%, а доход от государственных и муниципальных облигаций, выпущенных в целях реструктуризации государственного внутреннего и внешнего долга бывшего Союза ССР, полностью освобождается от налога на прибыль.

Характерные особенности имеются при налогообложении прибыли Центрального банка РФ, обусловленные его статусом государственного банка. Прибыль, полученная Центральным банком РФ в результате осуществления функций, возложенных на него Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается по ставке 0%.

Прибыль, полученная Центральным банком РФ от всех иных видов деятельности, подлежит налогообложению на общих основаниях, т. е. по ставке 24%.

Налог на прибыль организаций существенно отличается от большинства федеральных налогов порядком зачисления в бюджеты различного уровня. Сумма налога на прибыль от доходов в виде дивидендов, процентов от операций с государственными или муниципальными долговыми обязательствами и от доходов иностранных организаций, полученных из российских источников, зачисляется в федеральный бюджет. В оставшейся части по юридической сущности налог на прибыль является «расщепленным», поскольку в определенных процентных долях поступает в федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ и бюджеты муниципальных образований.

586 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

В соответствии с принципом федерализма, лежащим в основе государственного устройства России, законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ вправе снижать ставку налога на прибыль до 10,5%, но в пределах сумм, подлежащих зачислению в региональные бюджеты.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком, как правило, самостоятельно и уплачивается на основе налоговой декларации в течение отчетного периода ежемесячно авансовыми платежами. Относительно налогоплательщиков — иностранных организаций, получающих доход от российских источников, обязанность по определению суммы налога, удержанию и перечислению в соответствующий бюджет возлагается на организацию — налогового агента, выплатившую этот доход.

Налоговое законодательство РФ стремится соответствовать принципу устранения двойного налогообложения. Реализация названного положения относительно налогообложения прибыли организаций заключается в том, что суммы налога, выплаченные российской организацией

в соответствии с законодательством иностранного государства, засчитываются при уплате этими лицами налога на прибыль организаций в Российской Федерации. Однако НК РФ установлено ограничение размера суммы налога, подлежащей зачету, поэтому выплаченные за границей Российской Федерации налоги не должны превышать размера налога на прибыль, установленного российским законодательством.

При определении налогооблагаемой базы доходы, полученные российской организацией за пределами России, учитываются в полном объеме. В целях устранения двойного налогообложения из полученных доходов вычитаются расходы, произведенные как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

§ 7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов установлены гл. 25¹ НК РФ и введены в действие с 1 января 2004 г.

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

587

Плательщиками сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели. В Российской Федерации пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов осуществляется на основании лицензии. Относительно объектов животного мира лицензия распространяется на территорию всего государства, а относительно объектов водных биологических ресурсов лицензия дает право пользоваться ими во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген. Объектами обложения сборами признаются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, перечисленные соответственно в п. 1, 4, 5 ст. 333³ НК РФ, изымаемые из среды их обитания.

Ставки сбора являются твердо фиксированными и выражены в рублях за одно животное или за одну тонну объекта водных биологических ресурсов.

Сбор не взимается с объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования.

Сбор также не взимается, если пользование объектами животного мира или объектами водных биологических ресурсов осуществляется в целях:

охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру, водному миру, а также в целях воспроизводства объектов

588 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

животного или водного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов для рыбохозяйственных организаций, являющихся градо- и поселкообразующими, понижаются на 85% от общей ставки этого сбора.

Уплата сборов производится:

плательщиками — физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, — по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение); плательщиками — организациями и индивидуальными предпринимателями — по месту

своего налогового учета.

Суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с действующим бюджетным законодательством.

§ 8. Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых — новое явление в российском налоговом праве. Он установлен гл. 26 НК РФ и введен в действие с 1 января 2002 г.¹ Налог на добычу полезных ископаемых заменил ранее действовавшую плату за право пользования недрами и перевел тем самым часть рентных платежей из неналоговых в налоговые доходы государства.

Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся на основании российского законодательства пользователями недр.

¹ См.: Федеральный закон от 13 июля 2001 г. «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2001. № 33 Ч. I. Ст. 3429.

Глава 20. Федеральные налоги и сборы

589

Налоговым законодательством установлено два режима постановки на учет плательщиков данного налога: по месту нахождения участка недр, предоставленному налогоплательщику в пользование; по месту нахождения — для налогоплательщиков, осуществляющих добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в ее исключительной экономической зоне, а также за пределами России, если эта добыча осуществляется на юрисдикционных территориях Российской Федерации, а также арендуемых у иностранных государств участках недр.

Объектом налога признаются следующие виды полезных ископаемых:

добытые из недр на территории Российской Федерации;

извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит обязательному лицензированию;

добытые из недр за пределами территории Российской Федерации.

Не являются объектами налогообложения следующие виды полезных ископаемых:

общераспространенные полезные ископаемые, добытые индивидуальными предпринимателями и используемые ими непосредственно для личного потребления; коллекционные геологические материалы (минералогические, палеонтологические и др.);

добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;

извлеченные из собственных отходов (потерь) добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если их добыча ранее подлежала налогообложению в установленном порядке.

Налоговая база представляет собой стоимость добытых полезных ископаемых и определяется налогоплательщиком самостоятельно. Уплачивается налог на добычу полезных ископаемых ежеквартально.

590 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Налоговая ставка исчисляется в процентном выражении к стоимости добытых полезных ископаемых и зависит от ряда факторов: экономико-географических условий, размера участка недр, качества полезных ископаемых, степени геологической изученности территории, риска ее освоения и т. д. Так, при добыче природной соли или радиоактивных металлов налог взывается в размере 5,5%; каменного или бурого угля — 4%; драгоценных металлов (кроме золота) — 6,5%; золота — 6%; цветных металлов, природных алмазов, драгоценных и полудрагоценных камней — 8%; природного газа и нефти — 16,5%.

Определенные виды полезных ископаемых облагаются налогом по ставке 0%, что обусловлено предоставлением льготных условий со стороны государства при освоении сложных горно-геологических территорий, добычей ископаемых пониженного качества, а также внедрением экологически безопасных техники и технологий, повышающих извлечение

основных и попутных полезных компонентов. По данной налоговой ставке облагаются, например, полезные ископаемые в части их нормативных потерь; добыча попутного газа; полезные ископаемые при разработке некондиционных или ранее списанных запасов полезных ископаемых; добыча подземных вод из контрольных или резервных скважин при проведении планового контроля за их работоспособностью; добыча минеральных вод, используемых исключительно в лечебных и курортных целях; разработка воды для сельскохозяйственного назначения и т. д.

Законодательством предусмотрена возможность понижения размера ставки налога на коэффициент 0,7 для тех налогоплательщиков, которые за счет собственных средств осуществили поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместили государству аналогичные расходы.

Налог на добычу полезных ископаемых отнесен ст. 13 НК РФ к числу федеральных, однако на основании ст. 48 БК РФ суммы поступлений от этого налога зачисляются в бюджеты всех уровней, но в разных пропорциях, зависящих от вида добытого полезного ископаемого.

Глава 21. Специальные налоговые режимы

591

Глава 21 СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

§ 1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) „^;

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) — специальный налоговый режим, направленный на финансовую поддержку сельскохозяйственных товаропроизводителей, а так-же упрощение налогового администрирования.

Единый сельскохозяйственный налог регулируется гл. 26 НК РФ и применяется наряду с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога являются организации и индивидуальные предприниматели, избравшие для себя специальный налоговый режим в виде системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Налоговый кодекс РФ запрещает переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога организациям и индивидуальным предпринимателям, занимающимся производством под-акцизных товаров; организациям и индивидуальным предпринимателям, переведенным на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в соответствии с гл. 26³ НК РФ; организациям, имеющим филиалы и (или) представительства (ст. 346²).

Особенность единого сельскохозяйственного налога заключается в добровольном порядке его применения организациями и индивидуальными предпринимателями. Предоставленное налогоплательщику право выбора между специальным налоговым режимом в виде системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и общим режимом налогообложения свидетельствует о стремлении законодателя к установлению в налоговом праве баланса частных и публичных интересов и отражает условно диспозитивный метод финансово-правового регулирования.

Г

592 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Принцип добровольности проявляется в переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, а также в возможности возврата к общему режиму налогообложения. Однако НК РФ запрещает налогоплательщикам, перешедшим на уплату единого сельскохозяйственного налога, вернуться к общему режиму налогообложения до окончания налогового периода (ст. 346²).

Для организаций сущность правового режима единого сельскохозяйственного налога заключается в замене уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций и единого социального налога. Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога индивидуальными предпринимателями

предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, налога на имущество физических лиц и единого социального налога. При этом налог на доходы физических лиц и налог на имущество физических лиц не уплачиваются только в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности.

Переход организаций и индивидуальных предпринимателей на уплату единого сельскохозяйственного налога не заменяет уплату НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ. Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Переход организаций и индивидуальных предпринимателей на уплату единого сельскохозяйственного налога не освобождает их от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Объектом единого сельскохозяйственного налога признаются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов.

Налоговая база единого сельскохозяйственного налога представляет собой денежное выражение доходов, уменьшенное на величину расходов.

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется на основании налоговой декларации, составляемой по итогам деятельности за календарный год и уплачивается авансовыми платежами.

Глава 21. Специальные налоговые режимы

593

ми один раз в полугодие. Уплата налога и авансового платежа по нему производится по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Единый сельскохозяйственный налог отнесен НК РФ к числу федеральных налогов, однако он выполняет функции регулирующего доходного источника и бюджетов иных уровней¹, поскольку суммы, взимаемые с сельских товаропроизводителей, зачисляются на счета органов федерального казначейства, затем распределяются в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

§ 2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения представляет собой важную меру либерализации налоговой системы и является одним из направлений финансовой поддержки предпринимательской деятельности. В Российской Федерации упрощенная система налогообложения впервые появилась в 1995 г. и регулировалась Федеральным законом¹ от 29 декабря 1995 г. «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»¹. Как следует из названия Закона, первоначально упрощенная система налогообложения применялась к субъектам малого предпринимательства, имела целью облегчить осуществление предпринимательской деятельности и содействовать дальнейшему развитию малого бизнеса в связи с его особой ролью в реформирующейся российской экономике того периода.

За время применения упрощенная система налогообложения подтвердила свое предназначение — она отражает регулирующую функцию налогов и одновременно выступает эффективным источником доходов бюджетной системы. С июля 2002 г. упрощенная система налогообложения регулируется гл. 26² НК РФ.

Упрощенная система налогообложения применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной действующим законодательством. Особенностью данного режима нало-

¹ СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 15. 20 - 10264 Крохина

594 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

гообложения является наличие у налогоплательщика права добровольно выбрать упрощенную систему налогообложения или обычный налоговый режим, а также добровольно возвращаться с упрощенной системы налогообложения на общую.

Относительно налогоплательщиков-организаций применение упрощенной системы

предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога.

Применение упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), налога на имущество (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности) и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не уплачивают налог на добавленную стоимость, за исключением совершения операций по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Иные налоги и сборы, в том числе страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения.

Субъекты, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций, порядок представления статистической отчетности, исполнять функции налоговых агентов, предусмотренные НК РФ, а также вести налоговый учет показателей своей деятельности на основании книги учета доходов и расходов.

Налогоплательщиками данного налога могут быть организации и индивидуальные предприниматели. Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев после подачи заявления о переходе на упрощенную систему доход этой организации не превысил 11 млн руб. (без учета НДС). Налоговый кодекс РФ содержит закрытый перечень субъектов, не имеющих права применять упрощенную систему налогообложения (п. 3 ст. 346¹²). К числу таких налогоплательщиков Глава 21. Специальные налоговые режимы

595

относятся организации, имеющие филиалы или представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, ломбарды, организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом, частнопрактикующие нотариусы и др.

Объектом налогообложения признаются доходы налогоплательщика или его доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, но в период действия упрощенной системы налогообложения объект не может быть изменен.

Объект налогообложения влияет на определение налогооблагаемой базы и величину налоговой ставки. Если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой будет выступать денежное выражение доходов налогоплательщика. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговой базой будет выступать денежное выражение доходов, уменьшенное на величину расходов.

Налоговое законодательство предоставляет субъекту, применяющему упрощенную систему налогообложения, право уменьшать налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих аналогичных налоговых периодов. Однако такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Налоговые ставки при упрощенной системе налогообложения зависят от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения. Если объектом налогообложения являются доходы, налог уплачивается по ставке 6%. Если объектом являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка составляет 15%.

Налоговым периодом при упрощенной системе налогообложения признается календарный год. Отчетными периодами являются квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Сумма налога по итогам налогового периода исчисляется налогоплательщиком самостоятельно и уплачивается авансовыми платежами за соответствующий отчетный период. Уплата налога и авансовых платежей по нему производится по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

596 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему

налогообложения, по итогам налогового и отчетного периодов составляют и представляют в налоговые органы налоговые декларации.

Сумма налога перечисляется налогоплательщиками на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов.

§ 3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог)

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог) установлена гл. 26³ НК РФ и относится к специальным налоговым режимам. В российской налоговой системе этот способ налогообложения впервые появился в виде единого налога (взноса) на вмененный доход для определенных видов деятельности¹. Впоследствии законодатель внес изменения в правовой режим налогообложения отдельных видов деятельности, уточнив его сущность, и кодифицировал в НК РФ соответствующие нормы².

Вмененный доход — это потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

По своей сущности единый налог представляет совокупность определенных налогов, ранее уплачиваемых отдельными

¹ См.: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3826.

² См.: Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3021.

Глава 21. Специальные налоговые режимы

597

категориями субъектов, занимающихся предпринимательской деятельностью. Совокупность налогов, заменяемых системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, зависит от вида налогоплательщика.

Относительно организаций уплата единого налога предусматривает замену налога на прибыль организаций, налога с продаж, налога на имущество организаций и единого социального* налога. *Относительно индивидуальных предпринимателей* переход на систему налогообложения в виде единого налога предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц, налога с продаж, налога на имущество физических лиц и единого социального налога.

Перечисленные налоги не уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями только в отношении объектов, связанных с предпринимательской деятельностью. Другие налоги и сборы, причитающиеся к уплате организациями и индивидуальными предпринимателями, исчисляются и уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения.

В отличие от иных федеральных налогов особенностью правового режима системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход является ее установление федеральным законодательством (НК РФ), а введение в действие — законами субъектов РФ.

Применяется система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход одновременно с общей системой налогообложения (общим налоговым режимом).

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход применяется в отношении следующих видов деятельности: оказание бытовых услуг; оказание ветеринарных услуг; оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств; розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с малой площадью или через иные объекты организации торговли, в том числе и не имеющие стационарной торговой площади; оказание услуг общественного питания; оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными

предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 автотранспортных средств.

1

598 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Налогоплательщики, осуществляющие несколько видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, обязаны вести раздельный налоговый учет по каждому виду деятельности.

Налогообложение отдельных видов деятельности в виде специального налогового режима устанавливается по решению субъекта РФ. При этом региональный закон должен определять: порядок введения единого налога на территории соответствующего субъекта РФ; виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог; значение поправочного коэффициента, предназначенного для расчета суммы налога.

Налогоплательщиками единого налога являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории субъекта РФ, в котором введена система налогообложения в виде единого налога. Для налогоплательщиков единого налога, не состоящих на учете в налоговых органах того субъекта РФ, в котором они осуществляют предпринимательскую деятельность, НК РФ устанавливает обязанность встать на учет в этих органах в срок не позднее пяти дней с начала осуществления этой деятельности (п. 2 ст. 346²⁸).

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Ставка налога построена на презумпции получения налогоплательщиком дохода и составляет 15% от величины вмененного дохода.

Налоговым периодом по единому налогу является один квартал, а уплачивается налог налогоплательщиком не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода. По итогам каждого налогового периода налогоплательщиком составляются налоговые декларации, которые представляются им в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода. Переход на уплату единого налога не освобождает налогоплательщиков от обязанностей (установленных нормативными правовыми актами Российской Федерации) по представлению в финансово-контрольные органы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности.

Глава 22. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации 599

Единый налог играет важную роль в процессе бюджетного регулирования. Суммы единого налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Глава 22

НАЛОГИ И СБОРЫ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

§ 1. Транспортный налог

Транспортный налог устанавливается и вводится в действие в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ об этом налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

В финансовую компетенцию субъекта РФ входит определение ставки транспортного налога в пределах, установленных НК РФ, порядка и сроков уплаты, установление формы отчетности по налогу. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства.

Объектом транспортного налога признаются следующие транспортные средства: автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда,

катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства

Налоговым законодательством из объектов обложения транспортным налогом исключены: весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.; автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью

600 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

двигателя до 100 л. с. (до 73, 55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке; промысловые морские и речные суда; пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок; тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции; транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба; транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом; самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы.

Налоговая база данного обязательного платежа зависит от вида объекта налогообложения и определяется следующим образом:

в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах;

в отношении иных водных и воздушных транспортных средств — как единица транспортного средства.

Налоговый период транспортного налога составляет один календарный год.

Ставки транспортного налога устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу

Глава 22. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации 601

мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства. Критерии расчета ставок транспортного налога определены НК РФ. Однако законами субъектов РФ налоговые ставки могут быть увеличены или уменьшены, но не более чем в пять раз. ^

В финансовую компетенцию субъектов РФ входит также право на установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования этих транспортных средств.

Порядок исчисления суммы транспортного налога зависит от категории налогоплательщиков.

Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками — физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, получаемых от органов государственной регистрации транспортных средств на территории Российской Федерации.

§ 2. Налог на игорный бизнес

\ Налог на игорный бизнес взимается с предпринимательской деятельности, связанной с извлечением доходов в виде выигрыша, платы за проведение азартных игр или пари.

Плательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объектами налога на игорный бизнес являются: игровой стол; игровой автомат; касса

тотализатора; касса букмекерской конторы. Названные объекты подлежат постановке на налоговый учет не позднее чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика с обязательной выдачей в течение пяти дней свидетельства о регистрации объекта налогообложения. Также регистрации в налоговых органах подлежит любое изменение количества объектов налогообложения.

602 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Налоговая база налога на игорный бизнес определяется отдельно по каждому объекту как общее количество игровых столов, игровых автоматов, касс тотализаторов, касс букмекерских контор, используемых налогоплательщиком.

Налог уплачивается ежемесячно по ставкам, устанавливаемым субъектами РФ. Налоговый кодекс РФ предоставляет законодательным органам власти субъектов РФ право самостоятельно определять размер ставок налога в следующих пределах:

за один игровой стол — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.;

за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;

за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.

В случае, если законом субъекта РФ не установлены ставки, налог на игорный бизнес считается установленным по минимальным ставкам.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно и фиксируется в налоговой декларации, которая представляется в налоговый орган ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Особенностью правового режима налога на игорный бизнес является наличие специальных составов налоговых правонарушений и мер ответственности, которые обособлены от гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» НК РФ. Статья 366 НК РФ устанавливает ответственность за непостановку на налоговый учет объектов налога на игорный бизнес. Подобные противоправные деяния наказываются взысканием штрафа в трехкратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта налогообложения. Повторное совершение аналогичного деяния влечет взыскание штрафа в шестикратном размере. Поскольку ставки налога на игорный бизнес детализируются региональным законодательством, то сумма налоговой санкции поставлена в зависимость от волеизъявления представительного органа соответствующего субъекта РФ. Такой подход федерального налогового законодательства подчеркивает региональный статус налога на игорный бизнес, так как осуществление предпринимательской деятельности без постановки объектов на налоговый учет причиняет имущественный вред бюджетам субъектов РФ. Таким образом, специфика налога на игорный бизнес заключается

Глава 22. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации 603

ся в наличии специального состава налогового правонарушения и его закреплении в гл. 29 «Налог на игорный бизнес» Особенной части НК РФ.

§ 3. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций установлен гл. 30 НК РФ и детализируется законами субъектов РФ. Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ имеют право определять налоговую ставку в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности об исполнении налоговой обязанности.

Налог на имущество уплачивают: российские организации; иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. Примечательно, что российское

налоговое законодательство обязывает иностранные организации вести учет объектов налога на имущество по правилам бухгалтерского учета, установленным нормативными правовыми актами РФ.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, признается недвижимое имущество, принадлежащее указанным организациям на праве собственности и находящееся на территории Российской Федерации.

Не признаются объектами налога на имущество организаций объекты природопользования (водные и другие природные

Г

604 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

ресурсы), земельные участки, а также имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба при условии, что это имущество используется для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества организации. При определении налоговой базы российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства, имущество учитывается по его остаточной стоимости. Недвижимое имущество иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства, учитывается по инвентаризационной стоимости этих объектов, которая определяется органами технической инвентаризации. В этой связи налоговое законодательство обязывает уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, сообщать в налоговые органы сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта в течение 10 дней со дня его оценки или переоценки.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно и рассчитывается отдельно относительно каждого объекта налогообложения. Имущество организации не всегда может фактически находиться на территории одного субъекта РФ. Для таких случаев п. 2 ст. 376 НК РФ установлено правило, согласно которому при нахождении объекта недвижимого имущества на территориях разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море, на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне Российской Федерации налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле стоимости этого объекта недвижимости на территории каждого субъекта РФ.

Налог на имущество организаций уплачивается ежегодно авансовыми платежами за первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Однако субъект РФ вправе не устанавливать взимание авансовых платежей.

Глава 23. Местные налоги и сборы

605

Налог на имущество организаций уплачивается по ставкам, устанавливаемым законами субъектов РФ. Налоговый кодекс РФ определяет только верхнюю границу налоговой ставки — 2,2%. Федеральное налоговое законодательство разрешает субъектам РФ устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков *млн* имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Особенностью правового режима налога на имущество организаций является наличие большого количества льгот, предусмотренных ст. 381 НК РФ. Так, освобождаются от налогообложения: организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ; религиозные организации; общероссийские общественные организации инвалидов; организации, основным видом деятельности которых является

производство фармацевтической продукции. Не включаются в число объектов налога на имущество: памятники истории и культуры федерального значения, объекты социально-культурной сферы, используемые для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения; имущество специализированных ротезно-ортопедических предприятий, коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций, государственных научных центров и др.

Глава 23 МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ

§ 1. Общая характеристика местных налогов и сборов

Местные налоги представляют собой обязательные платежи, устанавливаемые в соответствии с законодательством Российской Федерации представительными органами местного самоуправления и взимаемые на территории муниципального образования.

Местные налоги и сборы являются составной частью налоговой системы РФ, имеют ярко выраженный фискальный характер и предназначены для финансового обеспечения обязательными платежами бюджетных расходов муниципальных об-

606 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

разований. Однако муниципальные налоги и сборы имеют ряд характерных признаков, отличающих их от государственных (федеральных и региональных) налогов:

поступления по этим платежам используются на нужды того муниципального образования, в пределах которого они собраны или поступили от объектов налогообложения, принадлежащих муниципальному образованию;

муниципальные налоги полностью и непосредственно зачисляются в местные бюджеты по месту поступления. Федеральные налоги и налоги субъектов РФ распределяются между всеми звеньями бюджетной системы и идут на образование доходов Российской Федерации, субъектов РФ и местных бюджетов;

организация введения и взимания данных платежей возложена на органы местного самоуправления;

использование поступлений от местных налогов и сборов находится под контролем органов местного самоуправления; зачисляются данные платежи в местные бюджеты в качестве закрепленных доходов;

наличие у органов местного самоуправления более широкой компетенции по правовому регулированию местных налогов и сборов в сравнении с другими платежами налоговой системы. Органам местного самоуправления предоставляются широкие права, а именно: изменять ставки некоторых платежей в сторону понижения; устанавливать дополнительные льготы для тех или иных групп налогоплательщиков. Местные налоги позволяют более полно учитывать местные потребности и виды расходов местных бюджетов.

§ 2. Земельный налог

Земельный налог установлен Законом РФ от 11 октября 1991 г. «О плате за землю»¹ и его правовой режим детализируется нормативными актами субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Налог на землю введен в российскую налоговую систему с целью стимулирования рационального использования, охраны

Ведомости РФ. 1991. № 44. Ст. 1424; СЗ РФ. 1999. № 1. Ст. 1.

Глава 23. Местные налоги и сборы

607

и освоения земель, повышения плодородия почв, выравнивания социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечения развития инфраструктуры в населенных пунктах, формирования специальных фондов финансирования этих мероприятий. Плательщиками земельного налога являются предприятия, организации и учреждения, а также граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, которым предоставлена земля в собственность, владение, пользование или в аренду на территории Российской Федерации.

Объектами обложения земельным налогом и арендной платой являются земельные участки, предоставленные юридическим и физическим лицам (сельскохозяйственные угодья; земли промышленности, транспорта, связи, других отраслей материального производства и непроизводственной сферы; земельные участки, предоставленные гражданам для ведения

личного подсобного хозяйства, индивидуального жилищного, гаражного, дачного строительства, предпринимательской деятельности и иных целей).

Законом установлен перечень земельных участков, которые не облагаются земельным налогом и арендной платой. Так, освобождены от налогообложения:

земли, предоставленные для обеспечения органов власти и управления, а также Министерства обороны РФ;

земли, занятые полосой слежения вдоль государственной границы;

земли общего пользования населенных пунктов и коммунального хозяйства (улицы, парки, площади и др.).

Органы законодательной (представительной) власти субъектов РФ имеют право устанавливать дополнительные льготы по земельному налогу, но только в пределах суммы налога, зачисляемой в региональный бюджет. Предоставлять льготы по земельному налогу имеют право и органы местного самоуправления, но также в пределах сумм, зачисляемых от этого налога в муниципальный бюджет. Относительно налоговых льгот по данному налогу федеральным законодательством установлено, что органы местного самоуправления предоставляют льготы в

608 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

виде частичного освобождения на определенный срок, отсрочки выплаты или понижения ставки налога.

Размер земельного налога устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади и не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев или землепользователей. Данный налог исчисляется исходя из площади земельного участка, облагаемого налогом, и утвержденных ставок земельного налога.

Некоторые особенности имеются в части обложения земельным налогом

сельскохозяйственных угодий. Размер налога с этой категории объектов устанавливается с учетом ряда факторов: состава этих угодий, их качества, площади, местоположения, качества почвы, многолетних насаждений, сенокосов

и т. д.

Ставка земельного налога зависит и от видов деятельности, для осуществления которых отводятся участки. Например, за участки сельскохозяйственных земель, предоставленные гражданам для ведения личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества, животноводства, сенокосения или выпаса скота, земельный налог взимается по средним ставкам налога на земли данной категории. Если земли сельскохозяйственного назначения используются в иных целях, то налог взимается по фиксированной ставке в размере 5 руб. за квадратный метр.

Федеральным законодательством предоставлено право органам местного самоуправления повышать ставки земельного налога, но не более чем в два раза.

В Российской Федерации предоставление (отвод) земельных участков осуществляется для проведения определенных мероприятий, поэтому в случае неиспользования или нецелевого использования земли ставка земельного налога увеличивается вдвое.

Земельный налог взимается ежегодно с облагаемой налогом земельной площади, предоставленной в установленном порядке юридическим и физическим лицам в собственность, владение или пользование, включая площадь, занятую строениями и сооружениями, а также с земельных участков, необходимых для содержания строений и сооружений.

Глава 23. Местные налоги и сборы

609

Хотя земельный налог и относится к группе местных, но сумма поступающих от него платежей зачисляется в бюджеты различных уровней.

Земельный налог учитывается в доходах и расходах местных бюджетов отдельной строкой и используется исключительно на следующие цели: финансирование мероприятий по землеустроительству, ведению земельного кадастра, мониторингу, охране земель, на компенсацию собственных затрат землепользователя на эти цели и погашение ссуд, выданных

под указанные мероприятия, и процентов за их использование.

§ 3. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является прямым налогом, обращенным к находящемуся в собственности движимому и недвижимому имуществу, расположенному на территории Российской Федерации.

Введен в действие Законом РФ от 9 декабря 1991 г. «О налоге на имущество физических лиц»¹ с последующими изменениями.

Плательщиками этого налога являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории Российской Федерации в собственности следующее имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения, а также моторные лодки, вертолеты, самолеты и другие водно-воздушные транспортные средства.

Главным критерием при определении плательщиков налога является наличие права собственности на имущество. Данным налогом облагаются все здания и помещения, имеющиеся у физических лиц. Налог уплачивается и со служебных и вспомогательных помещений: гаражей, подсобных комнат, паркингов, надворных построек и т. д. При этом из состава налогооблагаемого имущества не исключаются временно не используемые помещения или сооружения.

¹ Ведомости РФ. 1992. № 8. Ст. 362.

610 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Федеральное законодательство предусматривает особенности определения субъектов налогообложения, имущество которых находится в общей собственности или перешло в порядке наследования.

Так, если имущество, являющееся объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц или в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций), то налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из физических лиц соразмерно принадлежащей ему доле. Относительно имущества, являющегося объектом налогообложения, но находящегося в общей совместной собственности, налогоплательщиками признаются все собственники этого имущества в равных долях. Однако законодательство разрешает собственникам совместного имущества самим определить одного плательщика налога на имущество.

За строение, помещение или сооружение, перешедшее по наследству, налог взимается с наследников имущества с момента открытия наследства.

Налог уплачивается за строения, сооружения, а также транспортные средства независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

По налогу на имущество физических лиц федеральным законодательством предусмотрен широкий перечень льгот. Так, от уплаты рассматриваемого налога полностью освобождаются Герои Советского Союза и России; лица, награжденные орденом Славы трех степеней; участники Гражданской и Великой Отечественной войн, а также лица, приравненные к ним; инвалиды I и II групп; лица, получившие льготы в соответствии с Законом РФ от 15 мая 1991 г. «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», и др.

От уплаты налога на строения, помещения и сооружения освобождаются пенсионеры, солдаты, матросы, сержанты, старшины, мичманы на период прохождения действительной военной службы.

От уплаты налога на транспортные средства освобождаются граждане, имеющие моторные лодки с мотором мощностью не более 10 л. с. или 7,4 кВт.

Глава 23. Местные налоги и сборы

611

Кроме льгот, определенных федеральным законодательством, представительные (законодательные) органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления (кроме органов местного самоуправления городов районного подчинения) имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы по данному налогу. Нд-логовая компетенция органов местного самоуправления в городах районного подчинения, селах и поселках имеет усеченный объем, поскольку законодательством

установлено ограничение на предоставление ими льгот по налогообложению имущества физических лиц. Представительные органы названных муниципальных образований могут предоставлять налоговые льготы только отдельным плательщикам.

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от инвентаризационной стоимости имущества. В случае, если таковая не определялась, налог рассчитывается в зависимости от стоимости этих строений, определяемой для расчета суммы по государственному обязательному страхованию.

При определении ставок налога с недвижимого имущества органы местного самоуправления имеют право корректировать сумму налога в зависимости от объективных критериев: стоимости, назначения имущества, месторасположения и т. д. Федеральным законодательством определены только верхние и нижние границы налоговых ставок. Имущество, стоимостью до 300 тыс. руб., облагается налогом в размере до 0,1% от его инвентаризационной стоимости; стоимостью от 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб. — от 0,1 до 0,3%; свыше 500 тыс. руб. — от 0,3 до 2,0%.

Налог на транспортные средства взимается ежегодно, критерием здесь выступает мощность двигателя.

Сумма платежей от налога на имущество физических лиц зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Органы местного самоуправления имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы по налогам, установленным законом.

612 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Глава 24. Особенности налогообложения отдельных субъектов 613

Глава 24

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ СУБЪЕКТОВ

§ 1. Налогообложение кредитных организаций

В налоговых правоотношениях банки занимают особое положение, поскольку они одновременно обладают статусом налогоплательщика и агента государства, посредством которых производятся обязательные платежи в бюджетную систему или внебюджетные фонды. Несмотря на то что формально банки не отнесены ст. 9 НК РФ к участникам отношений, регулируемых налоговым законодательством, фактически они таковыми являются и обладают специальным налогово-правовым статусом.

Налоговый кодекс РФ (ст. 11) определяет банки (банк) как коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка РФ. В соответствии с НК РФ к налогообложению банков применяются общие подходы, которые проявляются в применении к банкам норм налогового права, используемых для налогообложения организаций вообще. Существуют особенности, заключающиеся в применении для налогообложения банков особых правил, что отличает их от других организаций. Исключение составляет налогообложение Центрального банка РФ, который занимает обособленное положение в налоговых отношениях.

Особый подход, применяемый к налогообложению Центрального банка, заключается в установлении исключительных правил, отличающих налогообложение Банка России от других банков. Во-первых, Центральный банк по сравнению с иными банками освобожден от уплаты некоторых налогов. Так, ст. 3 Федерального закона от 21 июля 1997 г. «О налоге на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте»¹ устанавливает, что ЦБ РФ не является плательщиком налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте; ст. 1 Федерального закона от 24 июля 2002 г. «О налоге на имущество предприятий»² также ЦБ РФ и его уч-

¹ СЗ РФ. 1997. № 30. Ст. 3592; 1998. № 29. Ст. 3396.

² Ведомости РФ. 1992. № 12. Ст. 599; СЗ РФ. 1999. № 18. Ст. 2221.

реждения не включает в состав плательщиков налога на имущество предприятий. Во-вторых, при исчислении установленных для уплаты банками налогов Банку России в некоторых случаях адресованы особые правила налогообложения.

Специфика налогово-правового статуса Центрального банка РФ определяется тем, что, с

одной стороны, он является проводником государственной денежно-кредитной политики Российской Федерации и в этой связи получение прибыли не является его основной целью, а с другой стороны, Центральный банк РФ может выполнять банковские операции и извлекать из этого прибыль. Проблемы в определении правового статуса Банка России объясняются неопределенностью его места в системе органов государственной власти, что неминуемо проецируется и на область налоговых отношений, способствует противоречивому толкованию некоторых норм законодательства о налогах и сборах. Например, на практике возникали спорные ситуации, касающиеся правомерности уплаты Банком России земельного налога. Неопределенность правового статуса Центрального банка РФ явилась основанием для распространения налоговой льготы, а именно установленного п. 14 ст. 12 Закона РФ «О плате за землю» освобождения от уплаты земельного налога земель, предоставляемых для обеспечения деятельности органов государственной власти и управления, и на Центральный банк РФ. Однако Министерство РФ по налогам и сборам разъяснило, что Центральный банк РФ не является органом государственной власти РФ и, соответственно, не имеет права на льготу по уплате земельного налога¹.

Основной обязанностью банков как налогоплательщиков является предусмотренная ст. 23 НК РФ обязанность уплачивать законно установленные налоги. Согласно ст. 26 Федерального закона от 10 июля 2002 г. «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»² налоги и сборы уплачиваются Банком России и его организациями в соответствии с НК РФ.

¹ См.: Письмо Министерства РФ по налогам и сборам от 27 апреля 2001 г. «Об исчислении и уплате земельного налога» // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 2001. №7.

² СЗ РФ. 2002. № 28. Ст. 2790.

614 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Банки являются плательщиками федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Федеральными налогами, уплачиваемыми банками, являются: налог на прибыль организаций; налог на добавленную стоимость; единый социальный налог; налог на операции с ценными бумагами; налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте. Региональным налогом, взимаемым с банков, выступает налог на имущество организаций, а местными — земельный налог и налог на рекламу. При этом налог на имущество¹, единый социальный налог и земельный налог уплачиваются банками по общим правилам, единым для всех организаций.

Банки являются плательщиками *налога на прибыль организаций*, установленного в ст. 246—333 (гл. 25) НК РФ, поскольку налогоплательщиками признаются российские, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Объектом обложения налогом является прибыль, полученная банком, которой признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. В соответствии со ст. 11 Закона о Банке России прибыль Банка России определяется как разница между суммой доходов от совершения банковских операций и сделок, а также доходов от участия в капиталах кредитных организаций и расходами, связанными с осуществлением им своих функций. Налоговый кодекс РФ устанавливает особенности определения доходов и расходов банков, которые заключаются в сле-

¹ Установлен Федеральным законом «О налоге на имущество предприятий» (Ведомости РФ. 1992. № 12. Ст. 599; СЗ РФ. 1999. № 18. Ст. 2221); Инструкцией Госналогслужбы РФ от 8 июня 1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий» (БНА РФ. 1995. № 11; Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2002. № 8); Инструкцией Госналогслужбы РФ от 15 сентября 1995 г. № 38 «О порядке исчисления и уплаты налога на имущество иностранных юридических лиц в Российской Федерации» (БНА РФ. 1996. № 2; Российская газета. 2002. 6 апр.).

Глава 24. Особенности налогообложения отдельных субъектов 615

дующем: 1) конкретизация общих доходов и расходов налогоплательщиков с учетом особенностей определения доходов и расходов банков; 2) установление дополнительных доходов и расходов банков, понесенных при осуществлении ими банковской деятельности. Определение доходов банков обладает следующими особенностями.

1. Конкретизация общих доходов налогоплательщиков (ст. 249—250) с учетом особенностей определения доходов банков. Например, по операциям купли-продажи иностранной валюты для банков установлен особый порядок определения их доходов (ст. 290).

2. Дополнительные доходы, понесенные при осуществлении банковской деятельности (помимо предусмотренных ст. 249—250). К доходам банков от осуществления банковской деятельности, в частности, относятся доходы: в виде процентов от размещения банком денежных средств, предоставления кредитов и займов; в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов и осуществления расчетов; от инкассации; от проведения операций с иностранной валютой; по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней; от операций по предоставлению банковских гарантий, авалей и поручительств за третьих лиц; от депозитарного обслуживания клиентов и другие доходы, связанные с банковской деятельностью. При этом в доходы банков не включаются суммы положительной переоценки средств в иностранной валюте, поступивших в оплату уставных капиталов банков (ст. 290).

Банки уменьшают полученные доходы на сумму произведенных расходов, определение которых отличается следующими особенностями:

1. Конкретизация общих расходов налогоплательщиков (ст. 254—269) с учетом особенностей определения расходов банков. Например, проценты по межбанковским кредитам (депозитам) со сроком до семи дней (включительно) при определении налоговой базы учитываются исходя из фактического срока действия договора без учета положений п. 1 ст. 269 НК РФ.

2. Дополнительные расходы, понесенные при осуществлении банковской деятельности (помимо предусмотренных ст. 254—269). В частности, к расходам банков, понесенным при осуществлении банковской деятельности, относятся: проценты по договорам банковского вклада (депозита) и прочим привлеченным денежным средствам физических и юридических лиц, проценты по собственным долговым обязательствам, межбанковским кредитам, приобретенным кредитам рефинансирования, займам и вкладам (депозитам) в драгоценных металлах, а также иным обязательствам банков перед клиентами; суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, подлежащим резервированию; комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям; расходы (убытки) от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной формах; убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней; расходы по изготовлению и внедрению платежно-расчетных средств и другие расходы, связанные с банковской деятельностью. В расходы банков не включаются суммы отрицательной переоценки средств в иностранной валюте, поступивших в оплату уставных капиталов кредитных организаций.

Налоговой базой налога на прибыль, уплачиваемого банками, признается денежное выражение прибыли банков, подлежащей налогообложению.

Налоговый кодекс РФ предусматривает дифференцированные ставки налога на прибыль (ст. 284), не имеющие особенностей по отношению к банкам. Исключение составляет Центральный банк РФ, прибыль которого от осуществления деятельности, связанной с выполнением функций, предусмотренных Федеральным законом о Банке России, облагается налогом по ставке 0%. Прибыль, полученная от осуществления деятельности, не связанной с выполнением Банком России возложенных на него функций, облагается налогом по ставке 24%.

Налоговый кодекс для банков устанавливает особенности ведения налогового учета доходов и расходов по налогу на прибыль (ст. 331).

Банки уплачивают *налог на добавленную стоимость* (гл. 21 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ предусматривает освобождение от обложения НДС на территории Российской Федерации осуществляемых банками банковских операций, за исключением операций по инкассации. В частности, не подлежат обложению на-

Глава 24. Особенности налогообложения отдельных субъектов 617

логом следующие операции: привлечение денежных средств организаций и физических лиц

во вклады; размещение привлеченных денежных средств; открытие и ведение банковских счетов; осуществление расчетов по банковским счетам; кассовое обслуживание организаций и физических лиц; купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах; осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями; выдача банковских гарантий, поручительств за третьих лиц; оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент — банк». Осуществляемые Банком России банковские операции¹ также освобождаются от уплаты НДС (за исключением инкассации). Причина освобождения банковских операций от данного налога заключается в том, что уровень платы по этим операциям трудно совместить с осуществленными затратами, а следовательно, с самим понятием добавленной стоимости.

Банки уплачивают *налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте*, установленный Федеральным законом «О налоге на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте».

Данным налогом не облагаются операции по выдаче наличной иностранной валюты в погашение депозитов, открытых в иностранной валюте, а также операции по покупке наличной иностранной валюты кредитными организациями у Центрального банка РФ, а также у других кредитных организаций.

Кредитные организации при покупке иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте, уплачивают налог с выплаченных сумм продавцу по этим операциям в рублевом эквиваленте². Ставка данного налога установлена в размере 1% от налогооблагаемой базы.

¹ Перечень осуществляемых Банком России банковских операций установлен в гл. VIII Федерального закона о Банке России.

² См.: Инструкция Госналогслужбы РФ от 7 августа 1997 г. № 45 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1997. № 18; 1998. № 20.

618 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Суммы налога перечисляются кредитными организациями в федеральный бюджет и в бюджеты субъектов РФ, на территории которых произведены операции по покупке наличной иностранной валюты не позднее операционного дня, следующего за днем удержания налога. Банки, являющиеся эмитентами ценных бумаг, выступают плательщиками по *налогу на операции с ценными бумагами*, установленному Законом РФ от 12 декабря 1991 г. «О налоге на операции с ценными бумагами»¹.

Объектом обложения налогом признается заявленная эмитентом-банком номинальная сумма выпуска ценных бумаг. Данная норма распространяется на облигации, производные и иные ценные бумаги, эмиссия которых требует государственной регистрации². Согласно ч. 14 п. 2 ст. 2 Закона объектом обложения данным налогом не признается номинальная сумма выпуска облигаций, эмитируемых Центральным банком РФ в целях реализации денежно-кредитной политики.

Ставка налога на операции с ценными бумагами составляет 0,8% номинальной суммы выпуска. Исчисление суммы налога банки производят самостоятельно, исходя из номинальной суммы выпуска и налоговой ставки. Уплата налога производится одновременно с представлением банком документов на регистрацию эмиссии.

§ 2. Система налогообложения в свободных экономических зонах

Свободные экономические зоны (СЭЗ) — это территории Российской Федерации с льготным, по сравнению с общим, экономико-правовым режимом хозяйственной деятельности.

¹ СЗ РФ. 1995. № 43. Ст. 4011.

² См.: Письмо Федеральной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку при Правительстве РФ, Государственной налоговой службы РФ, Министерства финансов РФ от 12 апреля 1996 г. «О порядке применения Закона Российской Федерации «О налоге на операции с ценными бумагами» от 12 декабря 1991 г. № 2023-1» // Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету. 1996. № 7; 1998. № 8.

Глава 24. Особенности налогообложения отдельных субъектов 619

На территории свободных экономических зон применяется более льготный, по сравнению с

другими территориями страны, уровень налогообложения. Зоны льготного налогообложения проявляются в двух аспектах. Во-первых, указанная зона является ограниченным участком территории в рамках национальной налоговой системы и, будучи относительно экономически обособленной, имеет особые режимы налоговой юрисдикции и правового регулирования. Во-вторых, на ней, как на обособленной территории, складывается система территориальных экономико-правовых отношений, включающих общие и специальные налоговые отношения. Специфические экономико-правовые отношения складываются под воздействием иностранного капитала с присущими для него функциями, структурой и организацией производства. Формирование в России зон льготного налогообложения — объективно обусловленный процесс, крайне необходимый для социально-экономического развития отдельных регионов, особенно депрессивных. Он должен базироваться на изучении общемировых тенденций с учетом особенностей развития Российской Федерации. В настоящее время отсутствует федеральный закон, призванный определять правовой статус свободных экономических зон и его участников, а также общий порядок их создания и функционирования¹. Свободные экономические зоны, созданные на основании как федеральных, так и региональных законов, в связи с отсутствием унифицированного законодательства о зонах с особым экономическим статусом носят сугубо индивидуальный характер.

¹ Проект закона «О свободных экономических зонах» был принят в первом чтении 7 июня 1996 г., а затем, после внесения поправок 5 февраля 1997 г., состоялось принятие его во втором чтении. В дальнейшем, после принятия проекта закона в третьем чтении (23 апреля 1997 г.) и одобрения 3 июля 1997 г. Советом Федерации, законопроект был отклонен Президентом РФ. Впоследствии доработанный проект Федерального закона «О свободных экономических зонах» был одобрен Советом Федерации (постановление Совета Федерации Федерального Собрания РФ от 28 июня 2000 г. № 180-СФ) и вновь отклонен Президентом РФ (письмо Президента РФ от 15 июля 2000 г. № Пр-1486), а затем вообще снят Государственной Думой с дальнейшего рассмотрения (постановление Государственной Думы Федерального Собрания РФ от 14 октября 2000 г. № 664-III ГД).

620 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

В силу отсутствия унифицированного законодательства о свободных экономических зонах в федеральном и региональном законодательстве используется самая различная терминология. Наряду с термином «свободная экономическая зона» употребляются понятия «зона экономического благоприятствования», «особая экономическая зона», «зона свободного предпринимательства», «офшорные зоны» и др. Эта терминология носит произвольный характер и не связана с содержанием правового режима зоны. В этой связи на законодательном уровне необходимо сформулировать дефиницию «свободная экономическая зона» и классифицировать эти экономические зоны. Сложность однозначного определения СЭЗ обусловлена многообразием их типов, различием целей их создания и функций, которые они выполняют, а также постоянной трансформацией и модификацией в процессе исторического развития.

В ранее действовавшем законодательстве характеристика СЭЗ содержалась в ст. 41 Закона от 4 июля 1991 г. «Об иностранных инвестициях в РСФСР»¹, в которой определялись цели создания свободных экономических зон — привлечение иностранного капитала, передовой зарубежной техники, технологий и управленческого опыта, развития экспортного потенциала. Констатировалось, что в СЭЗ устанавливается льготный, по сравнению с общим, режим хозяйственной деятельности для иностранных инвесторов и предприятий с иностранными инвестициями.

Действующее законодательство в Федеральном законе от 31 мая 1999 г. «Об особой экономической зоне в Магаданской области»² дает понятие лишь особой экономической зоны, определяя ее как территорию, которая расположена в административных границах г. Магадан и на которой в соответствии с Федеральным законом устанавливается особый правовой режим хозяйственной деятельности.

Формирование на территории России СЭЗ началось в конце 80-х гг. и стремительно развивалось впоследствии. В 1990—

¹ Ведомости РСФСР. 1991. № 29. Ст. 1008. В настоящее время действует Федеральный закон от 9 июля 1999 г. «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации», который не содержит норм, посвященных характеристике свободных экономических зон.

² СЗ РФ. 1999. № 23. Ст. 2807; 2001. № 53. Ч. I. Ст. 5030.

Глава 24. Особенности налогообложения отдельных субъектов 621

1991 г. статус СЭЗ имели уже 11 территорий с численностью населения 18,5 млн чел. (13% населения страны). В это время, в частности, были учреждены свободные экономические зоны в Сахалинской области¹, в Алтайском крае², в Еврейской автономной области³, в г. Находка⁴ и др. Однако отсутствие в государстве соответствующих экономических и правовых условий сделало функционирование СЭЗ малоэффективным.

В настоящее время зоны с особым статусом, действующие на территории Российской Федерации, подразделяются на два вида:

- 1) зоны, созданные в соответствии с федеральным законодательством;
- 2) зоны, созданные в соответствии с законодательством субъектов РФ.

Территории с особыми режимами хозяйствования, действующие в соответствии с федеральным законодательством,

¹ См.: Постановление Совета Министров РСФСР от 26 июня 1991 г. «О первоочередных мерах по развитию свободной экономической зоны «Сахалин» (СЭЗ «Сахалин»))» (вместе с Положением о свободной экономической зоне «Сахалин» (СЭЗ «Сахалин»)). Официально не опубликовано. Содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс».

² См.: Постановление Совета Министров РСФСР от 7 июня 1991 г. «О первоочередных мерах по развитию свободной экономической зоны Алтайского края (СЭЗ «Алтай»))» (вместе с Положением о свободной экономической зоне Алтайского края (СЭЗ «Алтай»)). Официально не опубликовано. Содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс».

³ См.: Постановление Совета Министров РСФСР от 7 июня 1991 г. «О первоочередных мерах по развитию свободной экономической зоны в Еврейской автономной области» (вместе с «Положением о свободной экономической зоне Еврейской автономной области (СЭЗ «Ева»)). Официально не опубликовано. Содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс».

⁴ См.: Постановление Совета Министров РСФСР от 23 ноября 1990 г. «О первоочередных мерах по развитию свободной экономической зоны в районе г. Находки (СЭЗ Находка) Приморского края» (вместе с «Положением о свободной экономической зоне в районе г. Находки Приморского края»)). Официально не опубликовано. Содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс».

622 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

имеют несколько типов статусов, которыми являются, например, зоны свободного предпринимательства¹, свободные экономические зоны² и др.

Территории с льготным режимом налогообложения, действующие в соответствии с региональным законодательством, также отличаются многообразием конкретных форм проявления. Например, в соответствии с законом Калининградской области «О локальных свободных экономических зонах в Калининградской области»³ на территории региона созданы ЛСЭЗ, субъекты которых освобождаются от всех налоговых платежей и сборов, зачисляемых в областной бюджет. Локальная СЭЗ функционирует в муниципальном образовании поселка Янтарный⁴. Закон Волгоградской области «О зонах экономического развития на территории Волгоградской области»⁵ для всех предприятий, зарегистрированных в этих зонах, предусматривает возможность установления следующих ставок налогов в части, зачисляемой в бюджет субъекта РФ: налог на прибыль — 10,5%, налог на имущество — 0, налог на землю — 0, единый налог на вмененный доход — 0. Зона экономического развития

¹ См.: Постановление Совета Министров РСФСР от 11 июня 1991 г. «О первоочередных мерах по развитию зоны свободного предпринимательства г. Ленинграда (ЛЗСП)» вместе с «Положением о зоне свободного предпринимательства г. Ленинграда (ЛЗСП)». Официально не опубликовано. Содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс».

² См.: Распоряжение Верховного Совета РСФСР от 9 июля 1991 г. «О первоочередных мерах по развитию свободных экономических зон в Кемеровской, Новгородской областях, в г. Выборге Ленинградской области (вместе с «Положением о свободной экономической зоне в Кемеровской области (СЭЗ «Кузбасс»))», «Положением о свободной экономической зоне в Новгородской области (СЭЗ «Садко»))», «Положением о свободной экономической зоне г. Выборга Ленинградской области (СЭЗ «Выборг»))». Официально не опубликовано. Содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс».

³ Дмитрия Донского, 1. 1999. № 63.

⁴ См.: Постановление главы администрации области от 9 апреля 1998 г. «О создании локальной свободной экономической зоны в муниципальном образовании поселка Янтарный» // Дмитрия Донского, 1. 1998. №2.

⁵ Волгоградская правда. 1997. № 105; 2002. № 80.

Глава 24. Особенности налогообложения отдельных субъектов 623

действует на территории ОАО «Волгоградский завод железобетонных изделий № 1»¹.

В целях упорядочения многочисленных нормативно-правовых актов, принятых по вопросам о СЭЗ, реального развертывания зональной практики и подведения под нее стабильной концептуально-правовой основы необходимо скорейшее принятие соответствующего федерального закона, отвечающего интересам развития Российской Федерации в целом, ее субъектов и муниципальных образований.

§ 3. Особенности налогообложения в закрытых административно-территориальных образованиях

Закрытые административно-территориальные образования действуют в соответствии с Законом РФ от 14 июля 1992 г. «О закрытом административно-территориальном образовании», который устанавливает их правовой статус, регулирует особенности местного самоуправления, а также регламентирует особенности формирования местного бюджета закрытого административно-территориального образования.

Закрытое административно-территориальное образование (ЗАО) — это территориальное образование, имеющее органы местного самоуправления, в пределах которого расположены промышленные предприятия по разработке, изготовлению, хранению и утилизации оружия массового поражения, переработке радиоактивных и других материалов, военные и иные объекты, для которых устанавливается особый режим безопасного функционирования и охраны государственной тайны, включающий специальные условия проживания граждан. В настоящее время в Российской Федерации существуют 42 закрытых административно-территориальных образования. Например, г. Северск (Томская область); п. Светлый, г. Шиханы (Саратовская область); п. Звездный (Пермская область);

¹ Закон Волгоградской области от 13 мая 2002 г. «О зоне экономического развития на территории открытого акционерного общества «Волгоградский завод железобетонных изделий № 1» // Волгоградская правда. 2002. № 85.

624 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

г. Краснознаменск, п. Молодежный, п. Восход (Московская область); г. Мирный (Архангельская область).

Закон РФ о закрытом административно-территориальном образовании установил особенности формирования бюджета ЗАО в части налогообложения.

1. В доходы бюджета ЗАО должны зачисляться все налоги и другие поступления с его территории. Кроме того, ст. 142 БК РФ, устанавливая порядок формирования бюджета закрытого административно-территориального образования, предусматривает некоторые особенности, в числе которых правило, согласно которому в доходы бюджета ЗАО в полном объеме направляются все виды федеральных, региональных и местных налогов и иные поступления, аккумулируемые на его территории.

Однако в настоящее время в соответствии со ст. 66 Федерального закона от 30 декабря 2001 г. «О федеральном бюджете на 2002 год» действует иной порядок зачисления налоговых платежей, поскольку отчисления от уплаты налогов и сборов в бюджеты ЗАО осуществляются на основании установленных нормативов. Например, установлены отчисления в размере 100% (от налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц, налога с продаж и др.); в размере 50% (от акцизов по некоторым видам подакцизных товаров (продукции); в размере 40% (от налога на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте); в размере 60% (от платежей за добычу углеводородного сырья) и др.

2. Предусмотрено предоставление дополнительных льгот по налогам и сборам юридическим лицам, зарегистрированным в качестве налогоплательщиков в налоговых органах ЗАО. Для получения права на дополнительные льготы по налогам и сборам организации должны отвечать следующим требованиям:

- иметь не менее 90% основных средств организаций на территории ЗАО, где они зарегистрированы в качестве налогоплательщиков;
- осуществлять не менее 70% деятельности организаций на территории ЗАО, где они

зарегистрированы в качестве налогоплательщиков. Критерии для признания деятельности, осуществляемой организацией именно на территории ЗАТО, установлены в Законе РФ от 14 июля 1992 г. «О закрытом административно-территориальном образовании» и письме Министерства РФ

Глава 25. Международное налоговое право

625

по налогам и сборам от 24 июня 1999 г. «О направлении методических указаний по вопросам правомерности использования организациями дополнительных налоговых льгот по налогам и сборам, предоставляемых органами местного самоуправления закрытых административно-территориальных образований»¹.

Дополнительные налоговые льготы предоставляются только по региональным и местным налогам и сборам, зачисляемым в доходы бюджетов закрытых административно-территориальных образований. Предоставление дополнительных льгот по федеральным налогам и сборам органами местного самоуправления ЗАТО не допускается.

В случае, если органы местного самоуправления ЗАТО принимают решения, приводящие к нарушению порядка зачисления в федеральный бюджет доходов от федеральных налогов, сборов и иных доходов, а также иным образом нарушающих бюджетное законодательство Российской Федерации и законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, то к нарушителям применяются меры ответственности. Например, приостановление до устранения выявленных нарушений перечисления средств из федерального бюджета в бюджеты ЗАТО, уменьшение размера этих средств и др.²

Глава 25

МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО § 1. Понятие и предмет международного налогового права

Словосочетание «международное налоговое право» стало достаточно широко употребляться применительно к нормам, регулирующим налоговые отношения с участием иностранных организаций и граждан³.

¹ Налоговый вестник. 1999. № 8.

² См. ст. 52 Федерального закона от 30 декабря 2001 г. «О федеральном бюджете на 2002 год» (СЗ РФ. 2001. № 53. Ч. I. Ст. 5030; 2002. № 30. Ст. 3033) и ст. 13 постановления Правительства РФ «О мерах по реализации Федерального закона «О федеральном бюджете на 2002 год» (СЗ РФ. 2002. № 10. Ст. 998; 2002. № 26. Ст. 2604).

³ Подробнее об этом см.: Кучеров И. И. Международное налоговое право и его источники // Международное публичное и частное право. 2001. №2.

21 - Ю264 Крохина

626 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Известно, что налоговое право является важнейшим разделом (подотраслью) финансового права, поэтому вполне позволительно определить признаки международного налогового права через признаки международного финансового права. Развитие международных финансовых отношений привело к заключению государствами многочисленных финансовых договоров и соглашений, т. е. к возникновению международного финансового права. К этому праву полностью относятся характерные особенности международного права (как публичного, так и частного), с которым оно тесно связано. В частности, международное финансовое право есть совокупность исторически изменяющихся правил поведения (норм конвенционных и обычных), регулирующих межгосударственные финансовые отношения. Международное финансовое право имеет координационный, а не субординационный характер, поскольку субъектами международного финансового права являются государства, отношения между которыми должны строиться не на принципах соподчинения, а на принципах равенства и взаимного согласования своих интересов. Пространственной сферой действия (применения) международного финансового права является вся международная арена¹. Представляется, что все перечисленные выше признаки международного финансового права полностью относятся и на счет международного налогового права как его составной части.

Предмет международного налогового права составляют межгосударственные отношения, складывающиеся по поводу взимания налогов и сборов. Эти отношения чаще всего возникают в тех случаях, когда осуществляется взимание налогов и сборов с иностранных юридических и физических лиц. К ним, в частности относятся: отношения между государствами по поводу

заклучения международных налоговых соглашений с целью разграничения налоговой юрисдикции государств; налоговые отношения между государствами и физическими и юридическими лицами других государств (субъектами иностранного права), т. е. налоговые отношения, затрагивающие суверенитет других государств; отношения публичного характера между юридиче-

¹ См.: *Лисовский В. И.* Международное торговое и финансовое право. М., 1974. С. 134-135.

Глава 25. Международное налоговое право

627

скими и (или) физическими лицами различных государств, возникающие, например, при удержании налоговым агентом налога с иностранного лица у источника выплаты¹. Следовательно, предмет международного налогового права составляют отношения по поводу взимания налогов и сборов с участием субъектов, которые подпадают под налоговую юрисдикцию двух и более государств. Типичным примером могут служить отношения, возникающие в связи с возникновением двойного налогообложения, которое представляет собой юридическую ситуацию, при которой у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налогов с одного и того же объекта одновременно в двух государствах — по месту его постоянного местопребывания (регистрации) и по месту получения им дохода. Однако следует учитывать, что указанные отношения могут регулироваться как нормами международного, так и национального налогового права. На это обращает внимание В. А. Кашин в одной из своих работ. По его мнению, в системе налогового права России условно выделяется две части. К первой относятся нормы, регулирующие отношения по уплате налогов, полностью подпадающие под национальную юрисдикцию, а ко второй — нормы, регулирующие отношения, в которых участвует иностранный элемент. Вторая «международная» часть налогового права именуется международным налоговым правом. Однако она отличается от собственно международного налогового права, которое состоит из норм, устанавливаемых двусторонними и многосторонними налоговыми соглашениями. Охватываемые этой второй частью правовые нормы примыкают непосредственно к международному праву, но все же не входят в него, поскольку устанавливаются и изменяются странами в одностороннем порядке и не обязательно с соблюдением каких-либо международных норм². Принимая это обоснованное суждение во внимание, можно сделать вывод о том, что к международному налоговому праву относятся только те нормы, которые установлены на межгосударственном уровне.

¹ См.: *Полякова В. В., Котляренко С. П.* Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 336—337.

² См.: *Кашин В. А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М., 1998. С. 47.

628 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Этот же признак позволяет разграничить нормы международного налогового права и нормы, составляющие налоговое право того или иного иностранного государства. К последним относятся правовые нормы, регулирующие налогообложение, но устанавливаемые в одностороннем порядке тем или иным государством. Субъектный же состав и содержание регулируемых отношений являются важными, но не единственно определяющими признаками международного налогового права. Более обстоятельно вопросы соотношения национального и международного налогового права будут рассмотрены ниже.

§ 2. Соотношение норм национального и международного налогового права

По отношению к какому-либо государству законодательство, регулирующее общественные отношения, возникающие на его территории, будет признаваться внутригосударственным или национальным, а на государственных территориях, находящихся вне его юрисдикции, — иностранным или зарубежным. Пределы территориальной юрисдикции (территориальное верховенство) применительно к конкретно взятому государству и являются тем основным критерием, который позволяет разграничить национальное и зарубежное законодательство. Субъектный состав участников правоотношений в данном случае во внимание приниматься не должен, так как государство осуществляет свою исключительную юрисдикцию в отношении всех физических лиц и организаций, находящихся в пределах его государственной территории.

Национальное налоговое право в теории определяется как совокупность принятых в

государстве норм налоговых законов и подзаконных актов, а также общих принципов права, применяемых к налоговым отношениям; принципов налогового права, закрепляемых в конституции; прецедентов и решений высших судебных органов по вопросам налогового права¹. Что касается *международного налогового права*, то оно является результатом совместной нормотворческой деятельности стран

¹ См.: Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. М., 2001. С. 13.

Глава 25. Международное налоговое право

629

мира, стремящихся на межгосударственном уровне урегулировать те налоговые отношения, которые полностью не охватываются юрисдикцией одного из них и, следовательно, не могут быть урегулированы только в одностороннем порядке.

Следует установить, как соотносятся нормы национального и международного налогового права между собой по юридической силе. Один из наиболее распространенных подходов, который используется в мировой практике, основывается на приоритете норм ратифицированных и действительных международных соглашений над положениями национального законодательства. Например, в Нидерландах в соответствии с Конституцией международное соглашение имеет преимущественную силу по сравнению с нормами внутреннего нидерландского законодательства. Этот подход, тем не менее, не является единственным. Страны мира занимают различную позицию в вопросе соотношения юридической силы норм международных соглашений и внутреннего законодательства. Так, во Франции нормы международных соглашений также превалируют над действующим законодательством. Однако судебная практика толкует соответствующие положения Конституции весьма широко, довольно часто отказывая в применении международных соглашений.

Более сложная ситуация сложилась в странах, где на основании конституции не устанавливается приоритет международного договора, например в ФРГ или Великобритании, и международное соглашение, будучи инкорпорированным в законодательство соответствующего законодательства, приобретает статус, равный иным нормативным актам. В большинстве случаев эти страны исходят из принципа *lex posterior derogat legi priori* (закон последующий отменяет закон предыдущий), хотя отдельные государства, например Германия, руководствуются в этом случае принципом *lex specialis derogat generalis* (закон специальный превалирует над законом общим). В ряде государств нормы внутреннего законодательства могут превалировать над положениями надлежащим образом ратифицированных и вступивших в законную юридическую силу международных соглашений. Например, в США нормы о налогообложении дохода от прироста стоимости недвижимого имущества при его отчуждении превалируют в некоторых случаях над положениями международных соглашений.

Необходимо, правда, отметить, что внутренний за-

630 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

конодательный акт превалирует над международным соглашением только в том случае, если такой приоритет прямо следует из нормы внутреннего законодательства¹. В конечном счете следует исходить из того, что соотношение норм национального и международного налогового права может варьироваться в разных странах в пределах от приоритета первого над вторым, через их равнозначность, до ситуации, при которой международные нормы превосходят по своей юридической силе национальные.

В России это соотношение довольно четко определяется действующим законодательством о налогах и сборах. Так, в соответствии со ст. 7 НК РФ фактически установлен приоритет норм международного налогового права над национальными. В частности, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

§ 3. Источники международного налогового права

Особо следует обратить внимание на *источники международного налогового права*. Как известно, источниками международного финансового права являются: международные

договоры; международный обычай; судебные прецеденты как международных судов и арбитражей, так и национальных судов, если решения последних относятся к вопросам международного общения, признаются в международном общении и соответствуют общепризнанным нормам международного права; внутренние законы, если они относятся или затрагивают вопросы международного общения и не противоречат его принципам, становятся нормами международного права в случае признания их таковыми со стороны других государств; решения и постановления международных организаций, принятые в пределах

Глава 25. Международное налоговое право

631

¹ См.: Конное О. Ю. Проект Налогового кодекса Российской Федерации и международные обязательства Российской Федерации // Налоговый вестник. 1998. № 2.

их компетенции и не противоречащие основным принципам международного права¹. Однако состав источников международного налогового права несколько уже, регулирование международных налоговых отношений осуществляется преимущественно на основе международных договоров (соглашений, конвенций). Такие договоры заключаются между государствами², в целях создания правовой основы для регулирования налоговых отношений, носящих межгосударственный характер.

Зачастую источники международного налогового права содержат общие нормы, составляющие своего рода основу для формирования системы национального налогового права. Так, в Германии одним из важнейших источников налогового права в части, касающейся уплаты специальных сборов, взимаемых странами Западной Европы в рамках проводимой ими единой аграрной политики, является Договор о создании Европейского экономического сообщества. В развитие его положений, в 1972 г. в стране принят Закон о соблюдении налогового равноправия во внешних сношениях и улучшении налоговой конкурентоспособности при зарубежных инвестициях. В ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления (Страсбург, 15 октября 1985 г.) определено, что по меньшей мере часть финансовых средств органов местного самоуправления должна поступать за счет местных сборов и налогов, ставки которых органы местного самоуправления вправе устанавливать в пределах, определенных законом. Это положение является во многом определяющим для стран Европы при организации налогообложения на местном уровне. О налоговых льготах как одном из средств обеспечения необходимых условий для полного развития семьи говорится в ст. 16 Европейской социальной хартии (Страсбург, 3 мая 1996 г.).

Собственно «налоговые» договоры заключаются между государствами в целях создания правовой основы для регулирования налоговых отношений, носящих межгосударственный характер. В данном случае прежде всего имеются в виду соглашения об устранении двойного налогообложения. Например, Австралией заключено 35 соглашений об избежании двойного налогообложения с участием ряда стран, включая такие, как

¹ См.: Лисовский В. И. Указ. соч. С. 139.

632 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Австрия, Бельгия, Республика Корея, Сингапур, США, Япония и др. В большинстве своем тексты этих договоров воспроизводят типовую модель (The Model Double Taxation Convention), разработанную Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) для стран-участников.

Межгосударственное сотрудничество ряда стран (Бельгия, Дания, Нидерланды, Норвегия, Швеция, Финляндия, США) в вопросах налогового администрирования основывается на положениях Конвенции о взаимной административной помощи в налоговых вопросах (Страсбург, Париж, 25 января 1988 г.). В ее преамбуле провозглашено, что государства — члены Совета Европы и страны — члены Организации экономического сотрудничества и развития, подписавшие настоящую Конвенцию, считают, что развитие международного перемещения физических лиц, капитала, товаров и услуг, являющееся само по себе весьма полезным, увеличило возможности для уклонения от налогов и тем самым требует активизации сотрудничества их налоговых органов. Согласно ст. 1 Конвенции стороны обязуются оказывать административное содействие друг другу в налоговых вопросах. Такое содействие может повлечь, в случае необходимости, меры, принимаемые юридическими органами. Непосредственно административное содействие предполагает: обмен информацией,

включая совместные расследования по налоговым вопросам и участие в таких расследованиях в других странах; содействие во взыскании, включая меры по аресту имущества; предоставление документации.

Судебный прецедент также может быть источником международного налогового права, но только в том случае, когда он создан межгосударственным судом. Довольно много решений, связанных с разъяснением порядка применения «налоговых» положений Договора о Европейском Союзе 1992 г. и других актов интеграционного права, принято Европейским судом. Этот суд является высшей судебной инстанцией по трансграничным налоговым спорам в ЕС. Решения Европейского суда являются обязательными, а в части толкования норм европейского права имеют значение прецедента, которому должны следовать в своей практике судебные органы государств — членов ЕС¹. Напри-

¹ См.: Толстомятенко Г. П. Указ. соч. С. 42.

Глава 25. Международное налоговое право

633

мер, Европейским судом 22 марта 1990 г. принято решение по делу Питера Джона Крайера Титера против комиссаров Службы внутренних доходов (Case C-333/88 Peter John Krier Tither v. Commissioners of Inland Revenue ECR 1990) по вопросу использования льгот. Это дело было передано на рассмотрение Трибуналом (специальными комиссарами Соединенного Королевства) в целях вынесения преюдициального решения¹.

В системе источников международного налогового права, регулирующих отношения по взиманию налогов с участием субъектов, подпадающих под юрисдикцию Российской Федерации, выделяется три группы международных договоров по вопросам налогообложения:

- налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения доходов;
- специальные (ограниченные) соглашения по вопросам избежания двойного налогообложения;
- соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства.

Заключение налоговых соглашений об избежании двойного налогообложения в первую очередь имеет своей целью урегулирование таких юридических ситуаций, когда у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налогов одновременно в двух государствах, например по месту его постоянного проживания (регистрации) и по месту получения им дохода. В устранении двойного налогообложения заинтересованы не только налогоплательщики, налоговое бремя которых многократно возрастает при последовательном налогообложении одного и того же объекта в разных странах, но и сами государства².

Международная практика подготовки и заключения таких соглашений в большинстве своем основывается на Типовой конвенции Организации экономического сотрудничества и развития о налогообложении доходов и капитала 1977 г. В этом

¹ Подробнее об этом см.: Гончаренко И. А. Налоговые споры. Суд ЕС и принципы взаимодействия с судами Великобритании // Финансовое право зарубежных стран: Сборник научных трудов / Под общ. ред. Г. П. Толстомятенко. М., 2001. С. 85.

² См.: Перов А. В. Налоги и международные соглашения России. М., 2000. С. 214.

634 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

документе приводится рекомендуемая ОЭСР модель международного договора об избежании двойного налогообложения. При заключении договоров с участием Российской Федерации за основу принимается типовое соглашение, предусмотренное постановлением Правительства РФ от 28 мая 1992 г. «О заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества»¹.

Выделяются двух- и многосторонние соглашения. На 1 января 2000 г. с участием Российской Федерации (СССР) заключено около 50 двусторонних и многосторонних соглашений об избежании двойного налогообложения доходов. В качестве примера двусторонних соглашений можно привести Конвенцию между Правительством СССР и Правительством Японии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 18 января 1986 г. и Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15 ноября 1995 г., а многосторонних — Соглашение между правительствами государств —

членов Содружества Независимых Государств «О согласованных принципах налоговой политики» от 13 марта 1992 г.

Специальные или ограниченные соглашения заключаются для избежания двойного налогообложения в отдельных сферах. В настоящее время сохранили свое действие 31 соглашение об устранении двойного налогообложения в области морского судоходства, 44 — в области воздушного транспорта, 26 — в области автомобильного транспорта, и некоторые другие соглашения. Так, например, к числу двусторонних соглашений относится Соглашение между Правительством СССР и Правительством Греческой Республики об освобождении от двойного налогообложения на доходы от морских и воздушных перевозок от 27 января 1976 г., а многосторонних — Многосторонняя Конвенция об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения от 13 декабря 1979 г.

Соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства позволяют добиться взаимодействия между налоговыми администрациями САПП РФ. 1992. № 5.

Глава 25. Международное налоговое право
635

различных стран в деле предотвращения уклонения от уплаты налогов. В постановлении Правительства РФ от 2 декабря 1994 г. «О заключении соглашений между Правительством Российской Федерации и правительствами иностранных государств о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства» одобрен проект типового соглашения между Правительством РФ и правительством иностранного государства о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства. В соответствии с названным постановлением ФСЭНП России проводит с участием МИД России переговоры о заключении межправительственных соглашений о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства. По результатам переговоров в правительство должны представляться согласованные проекты соглашений и предложения об их подписании.

Впервые межправительственное соглашение о сотрудничестве в области борьбы с нарушениями налогового законодательства было заключено 25 апреля 1995 г. с Узбекистаном, в настоящее время аналогичные соглашения подписаны (проекты соглашений подготовлены) с Арменией, Белоруссией, Грузией, Казахстаном, Киргизией, Молдовой, Таджикистаном, Украиной, Румынией и Швецией.

Несколько аналогичных соглашений по вопросам соблюдения налогового законодательства заключено с участием МНС России со странами СНГ, например Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Молдова о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (Москва, 8 октября 1996 г.). В этих соглашениях также предусмотрен обмен информацией о нарушениях налогового законодательства, в частности предоставление сведений относительно: регистрации налогоплательщиков; открытия налогоплательщиками счетов в государственных и коммерческих банках, а также наличия на них и движения по ним денежных средств в соответствии с требованиями законодательства государств о банках и банковской деятельности, если есть основания полагать, что на них находятся скрываемые от налогообложения суммы; доходов налого-

636 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

плательщиков, полученных на территории одного из государств, уплаченных сумм налогов; иной информации, связанной с налогообложением, в пределах компетенции сторон.

Как мы видим, источники международного налогового права исключительно специфичны и существенно отличаются по содержанию от других источников международного финансового права.

Глава 26

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

§ 1. Современная налоговая политика иностранных государств

Общее состояние налоговой сферы и основные характеристики налоговых систем иностранных государств в значительной степени определяются проводимой ими налоговой

политикой. Зарубежные страны осуществляют различные мероприятия, направленные на совершенствование налогообложения.

В большинстве государств налоговая политика в целом строится в направлении постепенного ограничения налоговых притязаний, посредством сокращения общего числа налогов, снижения их размеров и упрощения соответствующих фискальных процедур. Хотя имеются и примеры иного рода, когда государства в силу различных причин ужесточают условия налогообложения, вводят новые налоги и повышают ставки имеющихся, сокращают число налоговых льгот. Впрочем, в современном мире подобная налоговая политика не является типичной.

На снижение уровня налогообложения в той или иной стране в первую очередь указывает установление пониженных ставок по таким бюджетообразующим обязательным платежам, как подоходный налог, налог на корпорации и налог на капитал. Так, в Германии объявлено о реформировании налогообложения корпораций, при этом одним из основных предусматриваемых нововведений является понижение ставки налога на корпорации с 40 до 25%. Это изменение позволит существенно снизить налоговую нагрузку компаний. В Киргизии до

ставки в

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

637

10% снижен подоходный налог с физических лиц. Ранее прогрессивная ставка этого налога составляла от 5 до 33% в зависимости от размера облагаемого дохода. Примером направления налоговой политики к снижению налога на капитал может служить Канада. В провинции Квебек запланировано снизить на 50% размер ставки налога на капитал в течение ближайших четырех лет. В настоящее время в этой провинции налог на капитал является одним из самых высоких в Северной Америке, его ставка составляет 0,64%. Следствием этого является выведение крупными компаниями своего бизнеса за пределы ее территории. Предполагается, что к 2007 г. ставка налога будет снижена до 0,3%¹.

Радикальной мерой, направленной на снижение уровня налогообложения, которая, впрочем, не так часто встречается в мировой практике, является отмена налогов и сборов. Например, в 2001 г. в Малайзии отменен налог на доходы от акций при проведении операций на фондовом рынке. Этот налог взимался с доходов иностранных инвесторов, репатрируемых из страны не позднее одного года с момента первоначального инвестирования.

В русле снижения налогообложения также проводится политика предоставления налоговых льгот различным категориям налогоплательщиков. Предоставление налоговых льгот физическим лицам, как правило, преследует цель оказания финансовой поддержки наименее обеспеченным категориям граждан. Льготирование же предпринимателей является одной из действенных мер, позволяющих посредством стимулирования их хозяйственной активности достигать позитивных изменений в тех или иных секторах экономики. Например, в Южной Корее запланировано установление дополнительных налоговых льгот для наемных работников со средним и малым заработком из числа тех, которые пострадали в результате кадровых сокращений, вызванных реорганизацией компаний. Кроме того, предполагается предусмотреть в налоговом законодательстве новые льготы для субъектов малого и среднего бизнеса.

¹ При написании этой главы автором использовались данные, опубликованные Е. М. Воловик в налоговых обзорах Финансовой газеты (региональный выпуск) за 1999—2002 гг.

638 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

В некоторых странах налоговая политика направлена исключительно на усовершенствование порядка уплаты налогов. В этом случае в налоговое законодательство могут вноситься отдельные изменения, касающиеся некоторых налогов и их элементов. Так, например, в Венгрии Министерство финансов сообщило о планах пересмотреть порядок налогообложения доходов. Подобное совершенствование налогообложения помимо всего позволяет получить и существенный финансовый эффект.

Комплексное изменение состава налогов сборов и порядка их уплаты осуществляется посредством проведения налоговых реформ. К радикальному реформированию налогообложения государства обычно прибегают тогда, когда действующие налоги уже в значительной степени не соответствуют изменившимся социально-экономическим условиям, подавляют хозяйственную активность предпринимателей, а в обществе уже сложилось

устойчивое мнение относительно несовершенства и неэффективности налоговых механизмов. Реформирование налогообложения отличается от корректировки порядка уплаты отдельных налогов прежде всего всеобъемлющим характером вносимых изменений в налоговое законодательство и масштабностью проводимых государством мероприятий, так как в этом случае предполагается усовершенствование ряда налогов и сборов или налоговой системы в целом.

В настоящее время налоговые реформы завершены или все еще проводятся в целом ряде стран, при этом реформаторам в большинстве случаев удалось добиться позитивных изменений как в экономике, так и в социальной сфере. Например, в Австралии во многом за счет реформирования налоговой системы удалось достигнуть устойчивого экономического роста. В основу налоговой реформы, которая была начата в 2000 г., положено введение налога на товары и услуги, начисляемого по ставке 10%. Одновременно были предприняты меры, направленные на реформирование налогообложения доходов физических лиц, включая снижение размера ставок подоходного налога и повышение размера необлагаемого минимума. Предусматривалось также принятие мер, направленных на поддержку семейных налогоплательщиков, престарелых граждан, а также налогоплательщиков с низким уровнем доходов. Предполагается и отмена неэффективных косвенных налогов, взимаемых в отдельных

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

639

штатах страны, прежде всего налога на перечисление средств на банковские счета. Кроме того, планируется скорректировать налог на фонд заработной платы, имеющий крайне узкую базу и находящийся в юрисдикции штатов страны, а также устранить диспропорцию ставок подоходного налога с физических лиц и налога с корпораций.

Правительством Кипра одобрен комплекс мер по реформированию системы налогообложения. Налоговая реформа нацелена на обеспечение стабильности экономики и общества, упрощение налоговой системы, приведение ее в соответствие с требованиями Европейского союза и рекомендациями Организации экономического сотрудничества и развития, укрепление позиций страны в условиях международной налоговой конкуренции. Реформирование предполагает усиление косвенного налогообложения, что, по мнению реформаторов, позволит повысить эффективность налоговой системы, упростить налоговое администрирование и, соответственно, сократить масштабы уклонения от уплаты налогов. Подготовленный правительством законопроект предусматривает снижение налогов на доходы физических лиц и налогов с корпораций при одновременном поэтапном повышении ставок НДС и других косвенных налогов. Для всех компаний, как местных, так и иностранных, впредь устанавливается единая ставка налога в 10%. Кроме того, с 1 февраля 2002 г. все кипрские компании становятся плательщиками налога на добавленную стоимость.

Предлагается также отмена льгот по подоходному налогу с физических лиц, за исключением скидок на взносы в фонды социального страхования, социального обеспечения и страхования жизни. Размер взноса в фонд социального страхования должен быть снижен с 4 до 2%.

Стратегический комитет правительства Литвы в марте 2001 г. одобрил основные положения налоговой реформы, которая должна быть направлена на создание современной налоговой системы, стимулирующей экономическое развитие страны и обеспечивающей стабильное поступление бюджетных доходов. Реформирование подчинено установлению справедливости и пропорциональности налогообложения, приведению налогового законодательства в соответствие с нормами Европейского союза. Изменения будут направлены на совершенствование ме-

640 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

ханизма формирования дорожного фонда, источниками которого являются дорожный сбор, акцизы и налог с продаж. Правительство также намерено отменить в 2002 г. налог с корпораций, отличающийся повышенной сложностью исчисления и высокой затратностью взимания. Вместо него налогообложению будут подвергнуты распределенные доходы компаний и доходы зарубежных компаний из источников в Литве. Подоходное налогообложение будет в значительной степени реформировано в направлении снижения налоговой нагрузки граждан посредством расширения перечня налоговых скидок. При этом для налогоплательщиков, для которых налоговые скидки законом не предоставлены, ставка

подходного налога будет установлена в 15%, а для остальных — 24%. Ставка налога на доходы, полученные от работы по найму, составит 33%. Необлагаемый минимум в перспективе планируется увеличить до 320 литов. Предусматривается также ввести для физических лиц новый налог на собственность в размере 1,5%. Реформирование косвенного налогообложения включает замену акциза на сахар специальным налогом, установление двух ставок НДС вместо четырех существующих, предоставление льгот по отдельным услугам некоммерческого характера.

В отдельных странах реформирование налогообложения носит ярко выраженный отраслевой характер. Например, правительством Китая проводится комплексное реформирование налогообложения в сельском хозяйстве. Данная реформа, хотя и распространяется лишь на одну из отраслей экономики, имеет большие масштабы, так как ею охватывается около 900 млн человек, населяющих сельские районы страны. Реформирование основывается на введении единого налога для производителей сельскохозяйственной продукции. В данном случае предполагается посредством отмены ряда сборов, например сбора на народное образование или на содержание дополнительного персонала в органах управления в сельской местности, снизить уровень налогообложения в аграрном секторе экономики и унифицировать его. По окончании реформы ожидается рост объемов сельскохозяйственного производства и повышение благосостояния китайских крестьян.

Зарубежными специалистами в области налогообложения обращается внимание на то, что в процессе анализа и выработ-

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

641

ки налоговой политики на первый план все больше выходят международные факторы¹. Действительно, последние годы реформирование налогообложения в ряде стран, входящих в состав различных международных объединений, осуществляется в направлении приведения национальных налоговых законодательств к соответствию неким общим требованиям. При этом сходство достигается как в части правовых норм, определяющих состав налогов и сборов, так и норм, регулирующих порядок их исчисления и уплаты. Подобная практика, в значительной степени обусловленная общемировыми интеграционными процессами, именуется унификацией налогового законодательства. В данном случае реформирование налогообложения осуществляется не в интересах какого-либо отдельного государства, а основывается на общности экономических интересов всех стран — участников того или иного международного объединения. Международные организации как раз и определяют общее направление и содержание налоговых реформ, проводимых в государствах, в них входящих. Согласованные действия государств по осуществлению налоговой политики и реформированию налогового законодательства и составляют существо гармонизации налогообложения. Ее основная цель — устранение различий в налоговом законодательстве государств, препятствующих экономической интеграции.

Основой гармонизации являются добровольность и самостоятельность государств в определении направленности и глубины участия в процессе сближения и унификации налоговых законодательств, их постепенность и поэтапность реализации. Целью гармонизации является установление единообразного (унифицированного) порядка регулирования межгосударственных налоговых отношений². В конечном счете процесс гармонизации должен привести к установлению сходных правил на-

¹ Подробнее об этом см.: *Кин М.* Налоговая координация в Европейском сообществе с точки зрения «экономики благосостояния» // *Экономика налоговой политики*. Пер с англ. / Под ред. *М. П. Девере*. М., 2001. С. 231.

² См.: *Бобоев М. Р., Мамбеталиев Н. Т., Тютюрюков Н. Н.* Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств: Учеб. пособие. М., 2002. С. 371.

лргообложения на территориях всех государств, входящих в то или иное международное сообщество.

Наибольших результатов в деле гармонизации систем налогообложения достигли страны, входящие в состав Европейского союза (ЕС). Эта международная организация и определяет процесс гармонизации налогообложения на территории всех входящих в нее стран. Налоговая

гармонизация в ЕС ставит перед собой цели: упразднения налоговых границ для того, чтобы сделать равные конкурентные условия для хозяйствующих субъектов; объединения и унификации внутреннего рынка ЕС как основного двигателя интеграционных процессов в регионе; приведения в соответствие структуры налоговых систем, порядка взимания основных видов налогов. А основными ее направлениями определено сближение оснований взимания косвенных налогов (налог на добавленную стоимость и акцизы) и унификация налогообложения компаний. В последнем случае гармонизация предусматривает сближение налоговых ставок, налоговой базы, устранение двойного экономического налогообложения, применение специального статуса европейской компании, взаимопомощь государств ЕС в вопросах корпоративного налогообложения¹. Процесс гармонизации осуществляется в соответствии с руководящими актами Европейского союза — директивами по налогообложению, которые принимаются по инициативе стран-участников. Например, Бельгия в целях создания интегрированного финансового рынка предложила принять директиву по налогу на сбережения, предусматривающую гармонизацию налогообложения доходов по вкладам физических лиц в банках. Эта же страна на правах исполняющей обязанности председателя Европейского союза обратилась к ряду государств Европы с просьбой поддержать процесс налоговой гармонизации в части выравнивания условий налогообложения в энергетике и торговле. Эти инициативы во многом вызваны «недобросовестной налоговой конкуренцией» со стороны стран, поддерживающих сравнительно невысокий уровень налогообложения. Непосредственно процесс гармонизации налогообложения находится под контролем

¹ См.: Тютюрюков Н. И. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: Учеб. пособие. М., 2002. С. 13-15.

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

643

Комиссии Европейского союза (Европейской комиссии), которая вырабатывает соответствующие рекомендации для стран-участников. Процесс налоговой гармонизации распространяется также на государства, претендующие на вступление в ЕС. Так, Польша, стремясь ускорить процесс вступления в сообщество, фактически отказалась от национального плана реформирования налогообложения. Правительство страны согласилось практически со всеми рекомендациями ЕС, в том числе о необходимости повышения ставок косвенных налогов.

Рассмотрение разногласий, возникающих между государствами в процессе гармонизации налогообложения, отнесено к ведению Европейского арбитражного суда.

Гармонизация налогообложения осуществляется также в рамках Содружества Независимых Государств (СНГ). Непосредственная координация этого процесса возложена на Координационный совет руководителей налоговых служб (КСРНС), созданный по решению Совета глав правительств стран СНГ. Ожидается, что деятельность КСРНС по гармонизации налогообложения позволит выработать конкретные предложения по изменению налогового законодательства, а также подготовить и принять Модельный налоговый кодекс СНГ.

§ 2. Налоговые системы федеративных государств

Построение налоговых систем в федеративных государствах в значительной степени обусловлено их специфической формой государственного устройства. В данном случае имеются в виду особенности национального или административно-территориального строения государств, которые включают в себя относительно самостоятельные составные части (штаты, территории, кантоны, земли, республики). Ведь федеративные и конфедеративные государства основываются на добровольном объединении нескольких государственных образований в рамках одного союза.

Подходы государств в вопросах разграничения налоговых полномочий различаются в силу особенностей их формирования и правовых традиций. Один из подходов, который нашел применение в ФРГ, основывается на предоставлении обширных полномочий в вопросах налогообложения федеральным

644 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

властям, при этом земли ограничены в праве установления налогов, аналогичных федеральным. Однако при этом земли осуществляют взимание федеральных и местных налогов, средства от которых перераспределяются между федеральным и земельными

бюджетами на основе принципа «выравнивания» их доходов. Второй подход, которого придерживаются в США, предполагает наделение штатов правом формирования своих налоговых систем на основе своего законодательства. В частности, подоходное налогообложение осуществляется одновременно на федеральном уровне и на уровне штатов¹.

В качестве примера построения налоговой системы исходя из федеративного устройства государства следует привести Австралийский Союз². В состав этого федеративного государства входит 6 штатов и 2 территории.

Система налогов в этой стране трехуровневая, выделяются федеральные налоги, налоги штатов и местные налоги. В доходах бюджета велика доля косвенных налогов, прежде всего таможенных пошлин на импортные товары. Отличительной чертой системы налогов Австралии является отсутствие на федеральном уровне и уровне штатов поимущественных налогов, лишь на местном уровне взимается налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. Основными налогами, взимаемыми в Австралии, являются подоходный налог с физических лиц и налог на прибыль компаний.

Подоходный налог с физических лиц является федеральным. Его плательщиками являются физические лица, как резиденты, так и нерезиденты. Однако ставка налога различается в зависимости от того, проживает налогоплательщик постоянно в Австралии или нет. Так, для резидентов ставка налога с дохода от 5400 до 20 700 австр. долл. составляет 20%, а для нерезидентов установлены повышенные налоговые ставки. Налог взимается посредством удержания у источника выплаты дохода на основе декларации, которую подают лица, работающие не по

¹ См.: Толстомятенко Г. П. Указ. соч. С. 20—21.

² Подробнее об этом см.: Зингер Е. А., Ялбулганов А. А. Основы налогового законодательства Австралии // Публичные финансы государств АТР. Бюджетное и налоговое регулирование / Под ред. А. И. Козырина. М., 1998. С. 23-26.

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

645

найму (подается до 31 октября), и уплачивается посредством внесения авансовых платежей лицами, получающими доходы от предпринимательской деятельности. В последнем случае налогоплательщик может осуществить те же вычеты, что и компания.

Налог на прибыль компаний также взимается федеральными властями. Его плательщиками являются юридические лица. Налогооблагаемая прибыль исчисляется как разница между валовой прибылью компании, полученной за год, и налоговыми вычетами. Ставка налога составляет 36%. Уплата налога осуществляется на основе декларации.

Налог на дополнительные льготы взимается с доходов и выгод, полученных в результате льготного предоставления транспортных средств, жилищных кредитов, оплаты отпусков и пр. Ставка налога составляет 48,5%.

Налог с продаж уплачивают производители и оптовые продавцы товаров. Облагаются как товары местного производства, так и импортные. От уплаты налога освобождаются производители, среднегодовой объем продаж которых не превышает 50 тыс. австр. долл., осмймая ставка налога составляет 22%, а по отдельным товарам ставки составляют от 10 до 30%.

Налог на заработную плату представляет собой разновидность взносов на социальное страхование. Например, на острове Тасмания с заработка, превышающего необлагаемый минимум в 47 083 австр. долл., налог взимается по ставке от 3,95 до 7%.

Земельный налог взимается властями штатов с неулучшенной стоимости земельных участков. В налогооблагаемую базу не включается дополнительная стоимость земли, полученная в результате проведения мелиорационных работ, очистки территории, ликвидации эрозии почвы и т. д. Например, в штате Квинсленд земельный налог в зависимости от стоимости земли взимается по ставке от 0,2 до 1,8%. При этом от налогообложения освобождена земля, используемая под основным местом жительства собственника, земли некоммерческих и благотворительных организаций. Необлагаемыми являются также земельные участки, стоимость которых составляет менее 160 тыс. австр. долл.

646 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

В Германии наряду с общими налогами взимаются налоги Федерации, налоги земель и общин. В соответствии со ст. 106 Основного закона Федеративной Республики Германия 1949 г.

общими являются подоходный налог (налог на заработную плату), налог с оборота (НДС) и налог на корпорации. Поступления от подоходного налога и налога на корпорации распределяются в пользу Федерации и земель по половинам. Доли поступления от налога с оборота в пользу Федерации и земель определяются федеральным законом, который должен быть одобрен Бундесратом. В общей доле поступлений на их долю приходится соответственно 39, 29 и 3,7%.

Федерация получает доходы от следующих налогов: таможенные пошлины; косвенные налоги на потребление; налог с грузового транспорта; налог с оборота капиталов, на страхование и налог с обменных операций; единовременный имущественный налог и компенсационные сборы; налоги, собираемые в рамках Европейского сообщества.

В пользу земель поступают: имущественный налог; налог с наследства; налог на автомашины; налог с транспорта; налог на пиво; сборы с игорных учреждений^{та ш.}

Всего в ФРГ до недавнего времени насчитывалось около 50 видов различных налогов.

Общины получают часть поступлений от подоходного налога, которая должна резервироваться землями за общинами из платежей, вносимых их жителями в качестве подоходного налога. Данные вопросы регулируются соответствующим федеральным законом, который одобряется Бундесратом. Часть поступлений от прямых налогов и от косвенных местных налогов также причитается общинам (объединениям общин). Им же принадлежит право устанавливать положения о прямых налогах. Если земля не имеет в своем составе общин, то указанные поступления принадлежат земле.

Распределение средств от общих налогов может быть проиллюстрировано на примере подоходного налога с физических лиц. В частности, 42,5% поступлений направляется в федеральный бюджет, 42,5% — в бюджеты соответствующих земель и 15% — в местные бюджеты.

Общие условия взимания налогов, процедура обжалования действий финансовых органов и вопросы ответственности за

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

647

нарушения налогового законодательства содержатся в Положении о налогах и платежах, принятом Законом от 16 марта 1977 г. Кроме того, по каждому налогу действуют специальные законы, которые определяют непосредственный порядок их уплаты.

Подоходным налогом с физических лиц облагается совокупный годовой доход, полученный в календарном году. В соответствии с Законом о подоходном налоге его уплата осуществляется как на основе налоговых деклараций, так и посредством удержания его у источника выплаты. Весь налогооблагаемый доход для целей налогообложения разделяется на семь видов. В частности, выделяются доходы от самостоятельной деятельности, промышленной деятельности, работы в сельском и лесном хозяйстве, использования наемного труда, капитала, сдачи имущества в аренду и др. Механизм налогообложения помимо вычетов необлагаемых сумм (12 095 марок) предусматривает уменьшение из облагаемого дохода сумм так называемых особых и непредвиденных расходов. К первым относятся расходы на образование, социальное страхование, благотворительность, а ко вторым — вынужденные затраты, например расходы в связи с заболеванием налогоплательщика или члена его семьи.

Для налогообложения заработной платы все налогоплательщики условно подразделяются на шесть классов исходя из их семейного положения, наличия детей, других работающих в семье и пр. Например, к первому классу относятся холостые рабочие без детей, а к шестому — рабочие, имеющие несколько рабочих мест. Налогообложение осуществляется посредством удержания работодателем соответствующих сумм из заработка работников. Данные о принадлежности работников к тому или иному классу работодателя получают из специальных налоговых карточек.

Ставки налога в зависимости от размера дохода составляют от 19 до 53%. Наибольшему налогообложению подлежат доходы, составляющие свыше 120 тыс. марок в год для одиноких налогоплательщиков и свыше 240 тыс. марок для семейных.

В соответствии с земельным законодательством в дополнение к подоходному налогу может взиматься и церковный налог. Его ставки составляют 8—9%.

648 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Взносы в фонд социального страхования являются- неналоговыми и поступают в

соответствующий фонд. Они уплачиваются в процентах от фонда оплаты труда в равных долях работниками и работодателями. Например, взносы по пенсионному страхованию уплачиваются ими по одинаковой ставке — 9,3%.

Налог с наследства и дарений взимается в процентах от наследственной доли того или иного налогоплательщика или безвозмездного дара. Ставки в зависимости от стоимости имущества и степени родства составляют от 3 до 70%. Наивысшая ставка предусмотрена для наследников, не состоящих в близком родстве с наследодателем при стоимости наследуемого ими имущества свыше 100 млн. марок. Необлагаемый минимум составляет для супругов 250 тыс. марок, для детей — 90 тыс. марок, для внуков — 50 тыс. марок, а для братьев и сестер — 10 тыс. марок.

Налог на прибыль корпораций является основным налогом, который уплачивают юридические лица. Общая ставка налога составляет 45%. Кроме того, данный налог предусматривает так называемую систему зачета, которая позволяет учесть интересы акционеров — физических лиц. Так, при распределении прибыли налог на прибыль корпорации взимается по ставке 30%. Затем часть прибыли, распределенной среди акционеров, облагается налогом на доходы от капитала по ставке 25%. Получившаяся в результате этого доля изъятия сопоставляется с той, которую налогоплательщик должен был бы заплатить при подоходном налогообложении. Если эта сумма больше, то налогоплательщик получает компенсацию, если меньше — акционер осуществляет доплату.

Налог с оборота взимается по правилам налогообложения добавленной стоимости. Основная ставка налога — 15%, а по оборотам продуктов питания, книг, газет и транспортных услуг — 7%.

Налог с оборота импорта взимается с оборота товаров, ввозимых из третьих стран через таможенную границу. Его ставки такие же, как у «внутреннего» налога с оборота.

Акцизами облагается ряд товаров и услуг. Так, акциз на бензин составляет 0,98—1,08 марки за 1 л, мазут — 9,4 пф. за 1 кг, 13 пф. за 1 сигарету, 4, 3 марки за 1 кг кофе в зернах, 2550 марок за 100 л крепких спиртных напитков, 2 марки за 1 стан-

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

649

дартную бутылку шампанского, 12% от стоимости страхового полиса.

Промысловым налогом облагается доход и капитал предприятий, осуществляющих производственную, торговую и другие виды деятельности. От его уплаты освобождаются только те из них, которые расположены на присоединившихся землях Германии. Основные ставки составляют 5% для налога на промысловый доход и 0,2% для налога на промысловый капитал, однако могут быть увеличены общинами соответственно до 20 и 0,8%.

Поземельным налогом облагаются предприятия сельского и лесного хозяйства, а также принадлежащие организациям и физическим лицам земельные участки. Ставка налога составляет 1,2% от стоимости земли, а при переходе права собственности на нее — 2% от цены покупки.

Налог на собственность уплачивают физические лица и компании, при этом для первых ставка предусмотрена в размере 1%, а для вторых — 0,6%. Необлагаемый минимум составляет 120 тыс. марок.

Такое федеративное" государство, как Канада, относится к числу государств, в бюджетах которых налоговые доходы являются основными. Так, общая сумма доходов федерального бюджета в 2001—2002 гг. составила 171,3 млрд канадских долл., при этом подоходный налог составил 80,3 млрд, налог на добавленную стоимость — 25,7 млрд, налог на доходы корпораций — 23,6 млрд, страховые платежи — 17,8 млрд, таможенные сборы — 4 млрд долл. На неналоговые доходы пришлось лишь 8,4 млрд канадских долл.

Федеративное устройство сказывается на взаимоотношениях федерации и провинций в вопросах финансов. В большинстве своем провинции не удовлетворены уровнем финансирования, хотя ежегодно получают значительную часть доходов из федерального бюджета в виде трансфертов. Так, в 1999—2000 финансовом году провинциям было направлено трансфертов всего на общую сумму 39,8 млрд канадских долл., в том числе на здравоохранение и социальные программы — 28,4 млрд, на выравнивание финансирования — 9,3 млрд, и в рамках так называемой «территориальной формулы финансирования» — 1,3 млрд долл.

650 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Доля трансфертов в доходах провинций различается. Наивысшее значение она имеет в доходах провинции Ньюфаундленд — 43%, Острова принца Эдуарда — 42%, Британской Колумбии — 21%. В наибольшей степени не согласны с подобным перераспределением провинции Онтарио и Альберта, которые фактически являются донорами.

Аналогично строятся финансовые отношения между провинциями и муниципальными образованияами.

На провинциальном уровне подоходное налогообложение в Канаде было введено в 1867 г. Федерация стала взимать налоги лишь спустя 50 лет исключительно для целей финансирования военных расходов. При этом федеральный подоходный налог рассматривался как временный.

Взаимоотношения Федерации с провинциями по вопросам налогообложения носят достаточно принципиальный характер. Об этом свидетельствует хотя бы тот факт, что вопрос о том, должны ли федеральные чиновники при исполнении своих служебных обязанностей платить провинциальные налоги на продажи, урегулирован соответствующими соглашениями.

Тем не менее подоходное налогообложение в стране удалось в значительной степени централизовать. По федеральному и провинциальному налогу подается единая декларация, в которой предусмотрены соответствующие разделы. Декларации подаются в срок до 30 апреля. Лишь в провинции Квебек налогоплательщики вынуждены подавать две декларации.

Подоходный налог уплачивают физические лица и корпорации. При этом ставка федерального налога для первых установлена в пределах от 17 до 29%, у вторых эффективная ставка составляет 28%.

К числу основных федеральных налогов наряду с уже упоминавшимся подоходным налогом относится налог на товары и услуги, который фактически является многоступенчатым налогом на добавленную стоимость на товары и услуги, реализуемые в Канаде. Ставка налога составляет 7%.

На провинциальном уровне основным источником бюджетных доходов являются налоги на имущество. Например, в Онтарио на него ежегодно приходится около 15 млрд долл., что составляет более 50% доходов провинции. Из них примерно

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

651

9 млрд уплачивается физическими лицами — собственниками жилья, а 6 млрд — организациями.

Налогообложение имущества осуществляется исходя из ее оценочной стоимости, определяемой на основе рыночных показателей. При этом оценка осуществляется общественной организацией — Муниципальной корпорацией по оценке*имущества.

Проверка достоверности ее заключений возложена на отдел по рассмотрению правильности оценки, который и рассматривает соответствующие жалобы налогоплательщиков.

Ставка налога на имущество содержит две составляющие, одна из которых устанавливается провинциями, а вторая — муниципальными образованияами. Базовая ставка налога для жилого фонда составляет 2%, а предельный размер изъятий не должен превышать 5%. Порядок исчисления налога предусматривает различные вычеты, например, допускается перечисление до 40% причитающихся к уплате сумм не в бюджет, а на благотворительные цели.

На провинциальном уровне взимается также налог на розничные продажи.

В Канаде, кроме того, взимаются: разовый налог на кондиционеры в автомобилях в размере 100 канадских долл., что позволяет получать в бюджет ежегодно в общей сложности около 150 млн канадских долл.; акциз на ювелирные изделия в размере 10% (100 млн канадских долл.); налог на тяжелые автомобили (10 млн канадских долл.).

Взимание налогов и сборов от имени правительства Канады осуществляет Канадское агентство таможен и сборов. Агентство подотчетно парламенту через министра по национальным доходам, входящего в кабинет министров Канады.

Определенный интерес представляет налоговая система наиболее мощного в финансовом плане государства — Соединенных Штатов Америки. В 2000 г. профицит бюджета США составил 237 млрд долл., в первую очередь за счет поступления налоговых платежей. При этом граждане-налогоплательщики заплатили около 1 трлн долл. налогов (в 1999 г. — 879 млрд долл.), а корпорации — 207,3 млрд долл. (в 1999 г. — 184,7 млрд долл.).

Налоговая система этого государства является трехуровневой и включает федеральные налоги, налоги штатов и местные налоги. Право введения указанных налогов принадлежит

соответственно федеральным властям, т. е. Конгрессу, законодательным органам штатов и органам местного самоуправления.

Действующая налоговая система США включает: индивидуальные подоходные налоги; налоговые отчисления в фонды социального обеспечения; налоги на прибыль корпораций; налоги с розничных продаж потребительских товаров; акцизные сборы; таможенные пошлины; налоги на движимую и недвижимую собственность; налоги на наследства и дарения.

Первые пять из перечисленных налогов взимаются в различных пропорциях на всех уровнях — федеральном, штатном и местном. Таможенные пошлины поступают только в федеральный бюджет, а налоги последних двух видов собираются органами власти штатов и местного самоуправления.

Значение указанных выше налогов как источников доходов бюджета неодинаково. Так, в 1999 г. в доходах федерального бюджета США индивидуальные подоходные налоги составили 879,5 млрд долл., или 48,1%, взносы в фонды социального обеспечения — 611,8 млрд долл. (33,5%), налоги на корпорации — 184,7 млрд долл. (10,1%), акцизы — 70,4 млрд долл. (3,9%), налоги на наследства и дарения — 27,8 млрд долл. (1,5%), таможенные пошлины — 18,3 млрд долл. (1%).

Рассмотрим основные условия налогообложения. Как следует из приведенных статистических данных, основными источниками доходов являются индивидуальные подоходные налоги. Ставки федерального индивидуального подоходного налога различаются в зависимости от того, являются плательщики одинокими, членами семей, выплачивающими налоги самостоятельно, супружескими парами, выплачивающими налоги совместно, овдовевшими, главами семейных хозяйств.

Минимальные ставки предусмотрены для супружеских пар, выплачивающих налоги совместно, и овдовевших членов семей. Эти категории плательщиков облагаются налогом с доходов менее 43 050 долл. по ставке 15%, от 43 050 до 104 050 долл. - 28%, от 104 050 до 158 550 долл. - 31%, от 158 550 до 283 150 долл. - 36%, более 283 150 долл. - 39,6%.

Подоходный налог уплачивается на основе ежегодно подаваемых налогоплательщиками деклараций с приложением соответствующего банковского чека. Налоговая декларация содержит

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

653

жит в себе так называемые шедулы, в которых отражается соответствующая налоговозначимая информация. Каждая шедула имеет буквенное обозначение. Так, шедулы «А» и «В» предназначены для отражения издержек различного рода, например расходов на медицинское обслуживание, процентов по ипотечному кредиту, расходов по содержанию ребенка и др. В шедуле «С» отражаются сведения по доходам и расходам от предпринимательской деятельности, в «Д» — доходы от коммерческой деятельности, доходы лиц свободных профессий, доходы по негосударственным ценным бумагам, зарубежные доходы, в «Е» — различного рода дополнительные доходы, в «F» — доходы от фермерского хозяйства. Декларации заполняются и подаются ежегодно до 15 апреля налогоплательщиками, ежегодный доход которых превышает 50 тыс. долл.

Подоходный налог взыскивается также посредством удержания его у источника выплаты дохода.

Подоходный налог с населения взимается на уровне штатов. Он предусмотрен в 44 штатах, за исключением Флориды, Невады, Южной Дакоты, Техаса, Вашингтона и Вайоминга. В большинстве штатов минимальная ставка составляет 1—4%, а максимальная — 3—11%.

Взносы в фонды социального обеспечения в соответствии с Законом о формировании фондов федерального страхования включают налог для целей социального страхования, налог для обеспечения медицинского обслуживания, а также налог, уплачиваемый в Федеральный фонд пособий по безработице. При уплате первых двух налогов наниматели вносят в равных ставках соответствующие суммы как за себя, так и за своих работников, исходя из размера фонда оплаты труда и других вознаграждений. Удвоенные таким образом ставки составляют соответственно 12,4 и 2,9% (максимальный размер налогооблагаемой суммы составляет 76 200 долл.). Третий налог уплачивают только работодатели по ставке 6,5% (максимальная налогооблагаемая сумма 7000 долл.).

Налог на прибыль корпораций взимается по восьмизрядной шкале ставок. С прибыли до 50 тыс. долл. налог уплачивается по ставке 15%, на следующие 25 тыс. долл. прибыли ставка налога составляет 25%, для прибыли в сумме от 75 001 до

654 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

100000 долл. — 34%, от 100001 до 335000 долл. — 39%, от 335 001 до 10 000 000 долл. — 34%, от 10 000 001 до 15 000 000 долл. — 35%, от 15 000 001 до 18 333 333 долл. — 38%, если более этой суммы — 35%. Помимо федерального налога, налоги на прибыль корпораций введены в штатах, и их ставки колеблются в пределах от 3 до 12%. Механизм уплаты налогов на прибыль корпораций предусматривает различные льготы, направленные на стимулирование инвестиций, разработок недр, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ. Налоги на доходы корпораций взимаются также и штатами. Так, в штате Юта ставка подобного налога составляет 5%, а в штате Айова — 12%.

Отдельные штаты взимают налог на деловую активность. Например, в Калифорнии он включает налогообложение годового оборота и фонда заработной платы соответственно по ставкам 2,5 и 1,6%.

Что касается косвенных налогов, то существуют универсальные местные налоги с продаж и акцизы на отдельные товары.

- Плательщиками налогов с продаж являются продавцы товаров, работ и услуг. Минимальная ставка в 3% действует в штатах Колорадо, Джорджия, Канзас. Максимальная ставка налога не может превышать 7,5%.

Акцизы в США предусмотрены на табак, спиртные напитки, косметику, драгоценности, бензин, дизельное топливо, авиационный керосин, автомобильные покрышки, охотничье и рыболовное снаряжение, медицинские вакцины и некоторые другие товары. Существуют как твердые, так и процентные ставки акцизов. Например, акцизы на спиртные напитки до недавнего времени составляли 12,5 долл. за галлон, на пиво — 9 долл. за баррель, на сигареты — 8—16,8 долл. за 1 тыс. штук, бензин — 9 центов за галлон; рыболовные снасти — 10%.

На уровне муниципалитетов основным источником доходов является налог на имущество. Налогообложению подлежат земля, здания, сооружения, личное имущество, в том числе имущество, используемое в производстве, акции, ценные бумаги и денежная наличность.

Объекты, подлежащие налогообложению, в различных штатах не одинаковы. Например, в штате Иллинойс налогом облагается только земля и строения по став-

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах 655

ке 6,75%, при этом за основу принимается лишь треть рыночной стоимости имущества.

Налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, взимается с имущества, сумма которого превышает 10 тыс. долл. (необлагаемый минимум). Ставки налога прогрессивные и колеблются в зависимости от стоимости имущества и степени родства наследников и наследодателей в пределах от 18 до 50%. Наивысшая ставка установлена для наследства, стоимость которого превышает 2,5 млн долл.

§ 3. Налоговые системы унитарных государств

Унитарные страны представляют собой цельные государственные образования, составляющие их административно-территориальные единицы, суверенными правами не наделены, поэтому полностью подчинены центральным органам власти, в том числе и в вопросах налогообложения.

Классическим примером организации налогообложения унитарного государства может служить Великобритания. Современная система налогов и сборов Великобритании сформировалась в результате многолетней налоговой реформы, начатой еще в 1973 г. Она включает центральные и местные налоги.

К центральным налогам относятся: подоходный налог с населения, подоходный налог с корпораций, налог на доходы от нефти, налог с наследства, налог на добавленную стоимость, акцизы, пошлины и гербовые сборы.

На местном уровне взимаются поимущественные налоги (налоги на имущество).

Основу источников налогового права Великобритании составляют Законодательный акт в отношении подоходного налога с населения и корпораций 1970 г., Законодательный акт о налоге на добавленную стоимость 1983 г. и Законодательный акт в отношении налога с корпораций 1996 г.

Плательщиками подоходного налога являются физические лица. Резиденты уплачивают этот налог со всех доходов, полученных как в Великобритании, так и за ее пределами, а нерезиденты — только с доходов из источников в этой стране. Кроме того, последние ограничены в праве использования налоговых льгот. При определении статуса налогоплательщика во

656 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

657

ние принимается продолжительность его пребывания и наличие жилища в Великобритании. Применяются и другие критерии. Например, резидентом признается физическое лицо, даже не имеющее места жительства в Великобритании, но посещавшее страну на протяжении четырех лет с общим сроком пребывания в среднем не менее трех месяцев в год. Кроме того, для целей налогообложения все налогоплательщики подразделяются также на обычных резидентов и домицилиев. Обычными резидентами являются физические лица, имеющие постоянное место жительства в Великобритании и большую часть жизни проживающие на ее территории. Домицилий же имеет место в том случае, когда у физического лица на территории Великобритании расположено его постоянное жилище.

Взимание подоходного налога основывается на так называемой шедулярной системе, предполагающей обложение доходов по частям (шедулам). Всего предусматривается шесть шедул, имеющих буквенное обозначение. По шедуле «А» облагаются доходы, получаемые налогоплательщиком от собственности на землю и строения, по шедуле «В» — доходы от лесных владений, по шедуле «С» — доходы по государственным ценным бумагам, по шедуле «D» — доходы от коммерческой деятельности, доходы лиц свободных профессий, доходы по негосударственным ценным бумагам, зарубежные доходы, по шедуле «Е» — заработная плата, денежное содержание служащих и пенсии, а по шедуле «F» — дивиденды и распределенные в пользу налогоплательщика доходы компаний. Отнесение дохода к той или иной шедуле изменяет порядок исчисления налога. Например, доходы, включаемые в шедулу «Е», могут быть уменьшены на сумму средств, расходуемых налогоплательщиком в связи с переездами по роду службы и использованием личного автомобиля в служебных целях. Подоходным налогом не облагаются пособия, выплачиваемые инвалидам, пособия по безработице, пособия, выдаваемые в натуральной форме, стипендии, проценты по национальным сберегательным сертификатам.

Необлагаемый доход (личная скидка) по подоходному налогу предусмотрен в сумме 3900 ф. ст. Минимальная ставка подоходного налога составляет 20%, а максимальная для дохода свыше 25,5 тыс. ф. ст. — 40%.

Уплата подоходного налога осуществляется посредством еженедельного удержания его у источника выплаты, а также на основе декларации. В последнем случае сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается налоговым инспектором на основе представленных налогоплательщиком данных. Физические лица, не имеющие других доходов кроме заработной платы, подают налоговую декларацию один раз в пять лет. Впервые декларация подается при поступлении физического лица на постоянную работу. На основе содержащихся в ней данных налоговые органы заполняют специальное уведомление, которое затем вместе с кодированным номером формы налоговой декларации направляется самому налогоплательщику и его работодателю.

Физические лица также являются плательщиками налога с наследства. Им облагаются передачи имущества в виде дарений и наследств. Освобождаются от налогообложения прижизненные дары, совершенные владельцами имущества, в том случае если даритель остается после этого живым в течение последующих семи лет. Ставка налога для имущества стоимостью более 200 тыс. ф. ст. составляет 40%.

Налог на прибыль корпораций уплачивают компании. Этот налог взимается по так называемой импутационной системе. Она предполагает обложение всей суммы полученной прибыли, однако если прибыль распределяется среди акционеров, то соответствующая часть уплаченного компанией налога засчитывается при уплате ими подоходного налога. Валовой доход может быть уменьшен на сумму различных вычетов, например расходов по аренде помещений и ремонту, налоговых штрафов, заработной платы, компенсаций работникам,

представительских расходов, лицензионных сборов и пр. Расчетный период соответствует одному году. Общая ставка налога составляет 33%, а для субъектов малого бизнеса — 24%. Уплата налога осуществляется спустя девять месяцев по окончании расчетного периода¹. Налог на прирост капитала уплачивается физическими лицами и компаниями соответственно по ставкам от 20 до 40% и от 25 до 33%.

¹ Подробнее об этом см.: *Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. М., 1998. С. 242—252.*

658 Раздел V. Система налогов и сборов Российской Федерации

Налог на добавленную стоимость уплачивается предпринимателями, оборот которых превышает 45 тыс. ф. ст. в год. Ставка налога составляет 17,5%. Для оборота по реализации продовольственных товаров, печатных изданий, лекарств, детской одежды и обуви, услуг по энерго- и водоснабжению для бытовых нужд, по перевозке пассажиров ставка налога составляет 0%.

Акцизы взимаются с нефтепродуктов, табачных изделий, крепких спиртных напитков, вина, пива, а также игорного бизнеса. Так, ставки акцизов составляют: на бензин — от 0,2832 до 0,3314 ф. ст. за 1 л, на сигареты — 20% от розничной цены плюс 52,33 ф. ст. за 1 тыс. штук, на спиртные напитки — 19,81 ф. ст. за 1 л чистого спирта.

Гербовый сбор взимается при оформлении юридических и коммерческих документов. Ставки сбора различаются в зависимости от характера документа. Так, при оформлении купли-продажи ценных бумаг налог взимается по ставке от 0,5 до 1,5%.

Налог на регистрацию автомобилей взимается ежегодно в размере 130 ф. ст.

К числу основных местных налогов относится налог на имущество. Плательщиками этого налога являются собственники и арендаторы недвижимости. Не подлежат налогообложению сельскохозяйственные земли и постройки на них, а также церкви. Ставка налога различается по городам и графствам.

Современная система налогов и сборов Японии действует с 1989 г. и имеет свои отличительные признаки. Она включает государственные налоги, налоги префектур и местные налоги.

Государственные налоги, которых насчитывается 25, дают 64% всех налоговых доходов государства. К их числу относятся подоходный налог с юридических и физических лиц, налоги на имущество, налог на регистрацию лицензий, гербовый сбор, налог на наследство, налог на ирригацию и улучшение земель, налог с продаж, налоги на владельцев автомобилей, акцизы¹.

Префектурами взимается около 30 налогов, включая различные подоходные, поимущественные налоги и налоги на потребление.

¹ См.: *Глухое В. В., Дольдэ В. В. Налоги: теория и практика: Учеб. пособие. СПб., 1996. С. 45-46.*

Глава 26. Налогообложение в зарубежных странах

659

Компании уплачивают государственный подоходный налог с прибыли по ставке 33,48%, префектурный подоходный налог по ставке 5% от государственного налога, а налог в пользу городов и районов — 12,3%. В общей сложности юридическим лицам приходится платить в бюджет около 40% прибыли.

Налог на имущество уплачивается физическими лицами и организациями по единой ставке 1,4%. Акцизы взимаются со спиртных напитков, табачных изделий, нефти и бензина, а также с услуг гостиниц, ресторанов и купален. Налог с продаж (косвенный потребительский налог) составляет 3%.

Налогообложение физических лиц предусматривает прежде всего уплату государственного подоходного налога, префектурного подоходного налога и местных подоходных налогов. Государственный подоходный налог уплачивают физические лица и организации. Физические лица облагаются на основе прогрессивной шкалы налогообложения, предусматривающей ставки в 10, 20, 30, 40 и 50%, а префектурный подоходный налог — по ставкам 5, 10 и 15%. Кроме того, каждый житель страны независимо от дохода уплачивает ежегодно налог в сумме 3,2 тыс. иен. Плательщики освобождаются от уплаты налога со средств, затраченных на лечение, а также пользуются иными льготами.

Приложение

**1. Обзор докторских диссертаций
по специальности «Юриспруденция»,
содержащих исследования проблем налогового права¹**

Винницкий Данил Владимирович

«Основные проблемы теории российского налогового права»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Уральской государственной юридической академии (2003 г.).

Научный консультант — д. ю. н., проф. В. С. Белых.

Основная цель работы — предложить на основе достижений отечественной и зарубежной юридической мысли целостную теоретическую концепцию российского налогового права, определив его функции, предмет, метод правового регулирования, принципы, основные понятия и юридические конструкции, а также исследовав его систему и структуру.

Научная новизна исследования заключается в теоретико-методологическом уровне и целостности разработки основных вопросов теории российского налогового права.

Горбунова Ольга Николаевна

«Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация в виде научного доклада подготовлена в Московской государственной юридической академии (1996 г.).

Приложение

661

¹ Обзор диссертаций подготовлен на основании данных электронного каталога диссертаций Российской государственной библиотеки. Научная новизна диссертационных исследований указана по данным соответствующих авторефератов.

Основными целями диссертационного исследования являются: обоснование концепции правового опосредствования распределительных отношений и отношений прямых и обратных связей в области финансовой деятельности, регулируемых нормами финансового права и обеспечивающих их надежное функционирование; определение концепции совершенствования основных-***-финансово-правовых институтов в обеспечении распределительных отношений в государстве на современном этапе развития российского общества. Для этого рассмотрены и исследованы вопросы бюджетной деятельности государства, государственных доходов (налогов) и кредитно-финансового механизма. Научная новизна диссертации состоит в том, что она является первым комплексным монографическим исследованием основных институтов финансового права с «выходом» на общетеоретический анализ как процесса управления финансовыми фондами, так и управления с помощью финансов.

Грачева Елена Юрьевна

«Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (2000 г.).

В диссертации исследован государственный финансовый контроль как экономическая и правовая категория, рассмотрены проблемы правового регулирования государственного финансового контроля в условиях формирования рыночных отношений. Выводы, сделанные автором в результате исследования, применимы и к государственному налоговому контролю.

Карасева Марина Валентиновна

«Финансовое правоотношение»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

р

662

Приложение

Диссертация выполнена в Воронежском государственном университете (1998 г.).

Целью исследования является всесторонняя теоретическая разработка финансово-правовой категории «финансовое правоотношение». Для достижения цели исследования выдвинуты задачи, в числе которых необходимость решения задачи обоснования существования налогового обязательства как разновидности обязательственного правоотношения. В соответствии с этим научная новизна диссертационной работы состоит, в частности, в том, что в ней впервые исследуется налоговое обязательство как особая разновидность финансового правоотношения.

Крохина Юлия Александровна

«Принцип федерализма в бюджетном праве»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право

Диссертация выполнена в Саратовской государственной академии права (2001 г.).

Научный консультант — д. ю. н., проф., академик МАН ВШ, засл. работник высшей школы РФ Н. И. Химичева.

Одной из основных целей диссертационного исследования является определение состава и содержания объектов бюджетных правоотношений федеративного государства, в числе которых выступают доходы государственных бюджетов. Их формирование в большей степени происходит методом обязательных платежей. В диссертации налоги рассматриваются в качестве регулирующих доходных источников государственных и местных бюджетов.

Кузнецов Александр Павлович

«Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации (проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления)»

12.00.08 — уголовное право; криминология; уголовно-исполнительное право.

Диссертация выполнена в Нижегородской академии МВД России (2000 г.).

Приложение

663

Научный консультант — д. ю. н., проф., засл. юрист РФ, академик РАЕН П. Н. Панченко.

Научная новизна заключается в том, что впервые в уголовно-правовой науке сформулирована теоретическая концепция государственной политики противодействия налоговым преступлениям, рассмотрен комплекс правовых средств и организаций-носителей тактических методов реализации данной политики, показано содержание данной политики и ее законодательная регламентация, исследованы основы ее практического функционирования.

Кучеров Илья Ильич

«Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы»

12.00.08 — уголовное право; криминология; уголовно-исполнительное право.

Диссертация выполнена в Академии налоговой полиции ФСНП России (1999 г.).

Научная новизна диссертации заключается в том, что до настоящего времени отечественные криминологи ограничивались изучением экономической преступности в целом, не уделяя должного внимания отдельным ее составляющим. Изменения, произошедшие за последние годы как в социально-экономической жизни общества, так и в уголовном законодательстве, подвигают ученых-криминологов переориентировать свои усилия. В общей структуре фактически стали выделяться отдельные разновидности экономической преступности, требующие самостоятельного исследования. В диссертации на основании критического анализа предшествующих исследований впервые обосновывается необходимость выделения налоговой преступности в качестве самостоятельного вида. В результате проведенного исследования автором разработано понятие налоговой преступности, анализируются ее

составляющие, динамика, специфика детерминации и причинности, приводится криминологическая характеристика налоговых преступлений и личности налогового преступника, рассматриваются вопросы, связанные с предупредительной деятельностью в данной сфере. Комплексному рассмотрению подвергнуты вопросы уголовно-правовой характеристики налоговых преступлений.

664

Приложение

Кучерявенко Николай Петрович

«Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине»

12.00.07 (номенклатура специальностей утверждена ВАК Министерства образования Украины).

Диссертация выполнена в Национальной юридической академии Украины имени Ярослава Мудрого (1997 г.).

В диссертации проведено теоретическое исследование проблем правового регулирования налогов и сборов, базирующееся на анализе современного состояния и динамики финансового законодательства. В диссертационном исследовании рассматриваются проблемы реформирования налоговой системы, касающиеся достижения социальных, экономических, политических, правовых и международных целей.

Петрова Галина Владиславовна

«Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Институте законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ (2003 г.).

Цель исследования заключается в том, чтобы на основе анализа комплекса юридических источников и доктрин выявить степень развитости российского налогового законодательства и оценить уровень его согласования с соответствующими нормами мирового правопорядка, определить общие принципы налогообложения и сборов, выработать концептуальные предложения о юридических понятиях, относящихся к объектам и субъектам налоговых отношений, отметить тенденции развития международно-правовых налоговых норм и принципов, влияющие на российское налоговое законодательство.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что впервые в отечественной юридической науке предприняты комплексное изучение и анализ теоретических и практических проблем, порожденных в процессе налоговой реформы, ускоренной кодификации норм налогового законодательства, растущего влияния мировых финансов на российскую экономику.

Приложение

665

Толстомятенко Геннадий Петрович

«Европейское налоговое право (проблемы теории и практики)»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России (2001 г.).

Цель исследования заключается в том, чтобы на основе анализа юридических источников и доктрины определить принципы европейского налогового права, соотношение нормативно-правовых актов государств и институтов ЕС и эффективность правовых норм, регулирующих налоговые отношения. Научная новизна диссертации состоит в том, что она представляет собой первое в российской юридической науке комплексное исследование европейского налогового права, в рамках которого вводится и обосновывается понятие европейского налогового права как совокупности интеграционного и национального налогового права; впервые вводится в научный оборот и анализируется обширный нормативный материал и судебная практика ЕС и государств-членов; по-новому определяется соотношение права ЕС и национального права в регулировании налогов государств и Сообществ; впервые обосновывается вывод о реальности федерализации Европейских Сообществ и формулируются принципы интеграционного права, которые могут быть положены в основу налогового федерализма ЕС; определяются условия эффективности норм европейского налогового права

и формулируются предложения по формированию общего механизма регулирования налогов государств и Сообществ.

2. Обзор кандидатских диссертаций по специальности «Юриспруденция», содержащих исследования проблем налогового права.

Акопов Сергей Грантович

«Правовое регулирование налога на прибыль унитарных предприятий в Российской Федерации»

666

Приложение

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Международном институте управления МГИМО (У) МИД России (2003 г.).

Научный руководитель — засл. юрист России, д. ю. н., проф. В. А. Прокошин.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке оптимального сочетания регулирующей и фискальной функций налога на прибыль, практическая реализация которой сможет обеспечить экономический рост и повышение доходов бюджетной системы России.

Антонов Николай Николаевич

«Правовой режим налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Российской правовой академии Минюста России (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина.

Научная новизна исследования обусловлена современной постановкой проблемы, а также использованием новых идей и тенденций в области налогообложения перехода имущества в порядке наследования или дарения. Выводы и предложения, сделанные в ходе исследования, направлены на совершенствование правового режима налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. Диссертация представляет собой первое в российской юридической науке комплексное исследование теоретических и прикладных аспектов правового режима налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

В диссертации предложена концепция правового режима налога на наследование или дарение; разработан проект главы части второй НК РФ «Налог на наследование или дарение».

Арсланбекова Аминат Зайдулаевна

«Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Дагестанском государственном университете (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф., академик МАН ВШ, засл. работник высшей школы РФ Н. И. Химичева.

Научная новизна диссертации заключается прежде всего в том, что комплексное всестороннее исследование финансово-правовых санкций, применяемых за нарушение налогового законодательства РФ, осуществляется впервые. Данная тема как целостная постановка проблемы еще не разрабатывалась в отечественной финансово-правовой литературе.

Ашмарина Елена Михайловна

«Совершенствование системы налогов, взимаемых с юридических лиц, как условие успешного выполнения доходной части бюджетов Российской Федерации»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (1998 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. О. Н. Горбунова. Научная новизна состоит в том, что диссертация представляет собой одно из первых системных исследований проблем в области финансового права, а именно в области такого важного института финансового права, как налоговое право, с выходом на общетеоретический; анализ процесса управления доходной частью бюджетов (имеются в виду налоговые доходы) и управления с помощью налогов.

Басов Александр Владимирович

«Правовые аспекты налогообложения инвестиционной деятельности в Российской Федерации»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Институте законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ (2002 г.). Научный руководитель — к. ю. н. Г. В. Петрова.

668

Приложение

Цель диссертационного исследования — выявление, анализ проблем взаимодействия налогового и инвестиционного законодательства, выработка предложений по совершенствованию налогового и инвестиционного законодательства, обоснование необходимости системного подхода к комплексному развитию отраслей права.

Березова Ольга Александровна

«Основания прекращения обязанности по уплате налога»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московском государственном университете им. М. В. Ломоносова (2003 г.).

Научный руководитель — к. ю. н. М. Ф. Ивлиева.

Научная новизна исследования заключается в том, что впервые предпринята попытка комплексного изучения способов прекращения обязанности уплаты налога, в первую очередь такого способа, как исполнение.

Бех Галина Владимировна

«Правовое регулирование косвенных налогов в Украине»

12.00.07 — теория управления; административное право и процесс; финансовое право.

Диссертация выполнена в Национальной юридической академии Украины имени Ярослава Мудрого (2002 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., доцент Н. П. Кучерявенко.

Научная новизна работы состоит в том, что в ней впервые сделана попытка анализа содержания правового регулирования налоговой системы и особенностей функционирования косвенных налогов в Украине, раскрыта сущность основных и дополнительных элементов их правового механизма, осуществлен углубленный анализ правовых норм, регулирующих отечественную налоговую систему и косвенные налоги в государстве.

Боровик Николай Викторович

«Преступное уклонение от уплаты налогов или страховых взносов (на примере посреднической деятельности): правовые и криминалистические аспекты»

12.00.09 — уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность.

Диссертация выполнена в Воронежском государственном университете (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф., засл. деятель науки РФ О. Я. Баев.

—;—

Научная новизна диссертации состоит в том, что она представляет собой одно из первых в современной юридической литературе комплексных монографических исследований уголовно-правовых и криминалистических проблем, связанных с выявлением, раскрытием и расследованием преступных уклонений от уплаты налогов в сфере посреднической деятельности.

Винницкий Данил Владимирович

«Субъекты налогового права Российской Федерации» 12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Уральской государственной юридической академии (1999 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., доцент Л. С. Малокотин.

Основной целью диссертационного исследования является комплексная, теоретическая разработка общего учения о лицах в налоговом праве РФ, а также подготовка на этой основе предложений о внесении изменений и дополнений в действующее налоговое и гражданское законодательство.

: **Герасименко Наталья Васильевна**

«Правовые проблемы установления и взимания местных налогов и сборов»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.
Диссертация выполнена в Институте законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ (2002 г.).
Научный руководитель — д. ю. н., проф. С. В. Запольский.
Основной целью диссертационной работы является выявление и разработка на основе анализа норм российского законо-

670
Приложение

дательства правовых проблем установления и взимания местных налогов и сборов теоретического и практического характера.

Глазунова Ирина Васильевна

«Местные налоги и сборы в Российской Федерации» 12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Омском государственном университете (2002 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., проф. А. Н. Костюков.

Научная новизна работы обусловлена своевременной постановкой проблемы, а также использованием новых идей и тенденций в области местного налогообложения. Диссертация представляет собой первое комплексное юридическое исследование исторических, теоретических и прикладных аспектов функционирования системы местных налогов и сборов как финансовой основы местного самоуправления. Выводы и предложения, сделанные в ходе исследования, направлены на совершенствование местного налогообложения.

Гончаренко Илья Арнольдович

«Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., доцент Г. П. Толстопя-тенко.

Научная новизна диссертации состоит в том, что она представляет собой первое в российской юридической науке комплексное исследование механизма рассмотрения налоговых споров в зарубежном государстве и Европейских Сообществах. В рамках этого исследования выявлены основные особенности британского подхода к механизму рассмотрения налоговых споров; впервые введен в научный оборот и проанализирован нормативный материал и судебная практика Великобритании и ЕС; обоснован вывод об эффективности досудебной процедуры

Приложение

о " 6, за, н, -
тия механизма юсстп^Р определены перспективы разви-ны те его чеоты »Z^Р " налоговые*
конфликтов и выявле-
Не

Горлов Евгений Александрович

право; ин-
выполнена в

Институте государства и права Научный руководитель - к. ю. н. Р. ф. Захарова

ет тм * тм: -Гпредставля-

обложения тГнсмпип» ДоВаНИЕ Правовых аспектов налого-Дерации, т е выявлены п^Т КорПораций в

Российской Фе-рамках российскТйнГогоГ" Ы, ТребуЮЩИе Растения в ческие и практичеСки?Г

СИСТемы; Рассмотрены теорети-тельства о £S * cLl l о^отм совеРшенТмания законода-ния такой

де7ель,,ости оРаХ; ПреДЛоженья ««крешые направле-

Горош Юлия Вадимовна

Гриценко Валентина Васильевна

субъект налогового права в Российской Фе-

672

Приложение

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных

бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Саратовской государственной академии права (1995 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф., академик МАН ВШ Н. И. Химичева.

Новизна диссертации определяется новой постановкой проблемы, использованием новых работ в области налогообложения, современного налогового законодательства, а также выводами и предложениями, которые удалось сделать в ходе исследования, направленными на дальнейшее совершенствование налогового законодательства.

Громов Максим Александрович

«Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации (проблемы правовой сущности)»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (2003 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., доцент А. Л. Прозоров.

Целью исследования является системный правовой анализ феномена налогового планирования как формы реализации налогоплательщиком прав, предоставленных ему законодательством, а также анализ его регулирования через максимально четкое выявление правовых границ налогового планирования, его соотношение с процессом уклонения от уплаты налогов и выделения обхода налогов как оспоримого налогового планирования. При этом важное место в диссертации уделено критериям разграничения налогового планирования и обхода налогов.

Донцов Павел Владимирович

«Особенности расследования налоговых преступлений «с иностранным элементом»

12.00.09 — уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность.

Приложение

673

Диссертация выполнена в Воронежском государственном университете (2002 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. О. Я. Баев.

Научная новизна исследования заключается в том, что диссертация представляет собой первую попытку комплексного монографического исследования теоретических аспектов и^{*} практических проблем методики расследования налоговых преступлений в условиях совершения их с использованием международных финансово-хозяйственных связей.

Денисов Михаил Александрович

«Правовое регулирование налоговых отношений с участием иностранных организаций в Российской Федерации»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена во Всероссийской государственной налоговой академии МНС России (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Е. Ю. Грачева.

Основной целью настоящего исследования является определение особенностей правового регулирования налоговых отношений с участием иностранных организаций в Российской Федерации путем системного анализа действующих норм национального и международного права, регулирующих налогообложение, сравнение существующих точек зрения и выявление новых теоретических подходов к решению проблем налогообложения в современных условиях развития рыночной экономики в интеграции России в систему мирохозяйственных связей, выработка рекомендаций по совершенствованию механизмов правового регулирования налогообложения данной категории лиц.

Журавлева Оксана Олеговна

«Объект налога (сбора) как категория налогового права» 12.00.14 — административное право; финансовое право; ин-И формационное право.

Диссертация выполнена в Российской правовой академии 1 июня России (2003 г.). Научный руководитель — д. ю. н., проф. И. И. Кучеров.

! - 10264 Крохина

674

Приложение

Диссертация представляет собой первое в российской правовой науке комплексное монографическое исследование теоретических и практических проблем юридической конструкции налога (сбора), в частности, одного из ключевых ее элементов — объекта налога (сбора). Кроме того, научная новизна работы определяется анализом новых идей и тенденций развития законодательного регулирования процесса налогообложения.

Зайцев Владимир Александрович

«Юридическая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах и процессуальный порядок ее реализации»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Российской правовой академии Минюста России (2003 г.).

Научный руководитель — засл. юрист РФ, д. ю. н., проф. И. И. Кучеров.

Научная новизна работы заключается в следующем: предложено интегрированное определение юридической ответственности; проведен подробный анализ видов ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах; детально рассмотрены стадии производства по делам о налоговых правонарушениях; проанализирована проблематика установления юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах; исследованы особенности производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов в соответствии с последними изменениями в этой области; системно рассмотрена динамика развития административно-юрисдикционной деятельности Федеральных органов налоговой полиции; исследованы основные правовые проблемы привлечения налогоплательщиков за нарушения законодательства о налогах и сборах, имеющие признаки налоговых и административных правонарушений.

Зимин Александр Владимирович

«Налоговая ответственность российских организаций» 12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Приложение

675

Диссертация выполнена в Санкт-Петербургском государственном университете (2002 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., доцент Н. А. Шевелева.

Научная новизна диссертации заключается в комплексном исследовании налоговой ответственности российских организаций, ее теоретических основ, правовой природы и специфики, а также структуры механизма реализации налоговой ответственности.

Злобин Никита Нальевич

«Налог как правовая категория»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Российской правовой академии Минюста России (2004 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. Научная новизна исследования обусловлена своевременной постановкой проблемы, а также использованием новых идей и сложившихся тенденций в понимании юридической сущности налога и его доктринального осмысления. Впервые в современной юридической литературе комплексно исследована сущность налога, выявлены его элементы, осуществлено отграничение от смежных финансово-правовых и гражданско-правовых категорий, выявлены и исследованы процессуальные механизмы установления, введения и взимания налогов. Впервые в современной научной литературе осуществлен анализ судебной практики по вопросам налогообложения в аспекте источников налогового права. В рамках проведенного автором (исследования сделаны выводы, развивающие основополагающие положения теории налогового права, и предложения, направленные на совершенствование законотворческой деятельности в сфере налоговых правоотношений.

Зорилэ Дорина Валентиновна

«Развитие налогового законодательства ФРГ во второй половине XX века»

12.00.01 — теория и история права и государства; история правовых учений.

676

Приложение

Диссертация выполнена в Московском государственном университете им. М. В. Ломоносова (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Н. А. Крашенинникова.

Научная новизна заключается в том, что диссертация представляет собой первую не только в отечественной, но и в немецкой юридической литературе попытку на монографическом уровне комплексно исследовать германское налоговое законодательство, нормы и институты, регулирующие основные виды налогов, а также распределение полномочий субъектов федерации в налоговой сфере, принципы и нормы «общей части» германского налогового права. В работе исследованы особенности правового регулирования процессов послевоенного восстановления германской налоговой системы, изменения принципов и норм налогового права в Западной Германии после восстановления государственного суверенитета, слияния двух налоговых систем в ходе объединения ФРГ и ГДР, а также процесса гармонизации налоговых систем европейских стран в рамках ЕС.

Иванов Алексей Викторович

«Административная юрисдикция налоговых органов Российской Федерации»

12.00.02 — конституционное право; государственное управление, административное право; муниципальное право.

Диссертация выполнена в Нижегородском университете им. Н. И. Лобачевского (1999 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., проф., засл. юрист России И. А. Складов.

Научная новизна диссертации состоит в том, что она представляет собой попытку всеобъемлющего научного исследования комплексных проблем административной юрисдикции налоговых органов РФ на основе создания функционально-правовой концепции административной юрисдикции.

Караханов Антон Николаевич

«Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации»

12.00.08 — уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право.

Приложение

677

Диссертация выполнена в Научно-исследовательском институте проблем укрепления законности и правопорядка при Генеральной прокуратуре РФ (2001 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., ведущий научный сотрудник Т. Д. Устинова.

Научная новизна диссертационной работы определяется рядом проблем, которые ранее не были предметом научных исследований. В рамках диссертации впервые осуществлен развернутый юридический анализ норм Уголовного кодекса РФ 1996 г., регламентирующих: ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций; основания освобождения от уголовной ответственности при совершении указанного преступления, изложенные в примечании 2 к ст. 198 Уголовного кодекса РФ; практику назначения наказания за уклонение от уплаты налогов с организаций.

Приводятся авторское толкование понятия налога, классификация его видов, дается определение налогового преступления. Новизна исследования определяется и научно обоснованными предложениями по совершенствованию уголовного, уголовно-процессуального, гражданского законодательства и правоприменительной практики.

Ковалевская Марина Юрьевна

«Административно-правовое регулирование налогообложения»

12.00.02 — конституционное право; государственное управление, административное право; муниципальное право.

Диссертация выполнена в Государственном университете управления (2000 г.).

Научный руководитель — д. и. н., проф. Н. И. Глазунов.

Научная новизна состоит в том, что посредством логико-правового анализа: выявлены правовые пробелы действующего законодательства о налогообложении РФ; обоснован ряд предложений по совершенствованию административно-правовых форм налогообложения; предложены меры, во-первых, устраняющие существующие противоречия действующего российского налогового законодательства, во-вторых, привносящие принципиально новые институты, совершенствующие систему налогообложения.

678

Приложение

Козлов Владимир Афанасьевич

«Криминалистическая характеристика налоговых преступлений и ее значение для правоприменительной деятельности федеральных органов налоговой полиции России»
12.00.09 — уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза; оперативно-розыскная деятельность.

Диссертация выполнена в Академии налоговой полиции ФСНП России (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. А. Ю. Шумилов.

Новизна диссертационного исследования заключается в том, что это одна из первых работ после принятия НК РФ и внесенных в него в течение 1999—2000 гг. изменений и дополнений, УК РФ (с учетом изменений и дополнений). В научном исследовании соискатель попытался комплексно рассмотреть и проанализировать три блока проблем: во-первых, рассмотреть с позиций действующего законодательства понятие криминалистической характеристики и способов уклонения от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды; во-вторых, дать дифференциацию способов уклонения от уплаты налогов в зависимости от различных критериев с учетом накопленного опыта в правоприменительной практике по борьбе с налоговыми преступлениями; в-третьих, проследить возможность совершенствования действующего законодательства на основе изучения криминалистической характеристики.

Каледина Майя Владимировна

«Система налогов субъекта Российской Федерации как часть налоговой системы Российской Федерации»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (2002 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., доцент Н. М. Артемов.

Научная новизна состоит в том, что диссертационная работа является первым комплексным монографическим исследованием проблем формирования правовой модели налоговой системы Российской Федерации и ее регионального уровня. Впервые для обоснования определения категории «налоговая система Российской Федерации» был в полном объеме применен метод системного моделирования, в результате чего сделана по-

Приложение

679

пытка дать комплексное описание всех структурно-функциональных характеристик налоговой системы на основе анализа имеющейся по каждой из этих характеристик в отдельности научной информации. В диссертационной работе особо исследованы взаимосвязи, существующие между налоговой системой в целом и ее региональной подсистемой. На основании выявленных закономерностей сделан ряд выводов о направлениях совершенствования региональной системы налогов и сборов.

Конное Олег Юрьевич

«Понятие постоянного представительства в налоговом праве»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Институте государства и права РАН (2001 г.).

Научный руководитель — к. ю. н. С. Г. Пепеляев.

Научная новизна исследования состоит в том, что впервые в нашей стране предпринимается попытка комплексного и детального изучения вопросов, связанных с понятием постоянного представительства.

Костенко Мария Юрьевна

«Правовые проблемы налоговой тайны»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Институте государства и права РАН (2002 г.).

Научный руководитель — к. ю. н. И. И. Кучеров.

Научная новизна исследования заключается в том, что дается комплексный и системный анализ правовой природы и юридического содержания института налоговой тайны.

Сформулированы теоретические выводы и даны конкретные предложения, направленные на совершенствование налогового законодательства и правоприменительной практики в области правовой защиты сведений, составляющих налоговую тайну.

Костикова Екатерина Геннадиевна

«Правовой статус налогоплательщиков — организаций» 12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

680

Приложение

Диссертация выполнена в Саратовской государственной академии права (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф., академик МАН ВШ, засл. работник высшей школы РФ Н. И. Химичева.

Научная новизна диссертации состоит в том, что впервые проводится комплексное, специальное исследование категории правового статуса налогоплательщиков — организаций, обусловившее ряд выводов и предложений, направленных на дальнейшее совершенствование законодательства, закрепляющего права и обязанности налоговообязанных лиц, их ответственность и др. Данная тема как целостная постановка изучаемого вопроса еще не разрабатывалась в отечественной правовой науке.

Криницкий Игорь Евгеньевич

«Правовое регулирование налогообложения имущества»

12.00.07 — теория управления; административное право и процесс; финансовое право.

Диссертация выполнена в Национальной юридической академии Украины имени Ярослава Мудрого (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., доцент Н. П. Кучерявенко.

Научная новизна работы определяется прежде всего тем, что диссертация является первым в украинской правовой литературе комплексным исследованием теоретических проблем правового регулирования имущественных налогов в Украине. Кроме того, научная новизна определяется современной постановкой проблемы, исследованием новых идей и тенденций развития имущественных налогов.

Крохина Юлия Александровна

«Город как субъект финансового права»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Саратовской государственной академии права (1997 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф., академик МАН ВШ, Н. И. Химичева.

Диссертация представляет собой первое в российской юридической науке комплексное исследование правовых проблем органов самоуправления города в сфере финансовой деятельности. В ней в единстве разработаны основополагающие вопросы правового статуса города, в особенности в бюджетной, налоговой и кредитной областях финансовой деятельности.

Кучеров Илья Ильич

«Расследование налоговых преступлений»

12.00.09 — уголовный процесс, криминалистика и судебная экспертиза.

Диссертация выполнена во Всероссийском научно-исследовательском институте МВД России (1995 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., ст. науч. сотр. А. Я. Марков.

Новизна работы состоит прежде всего в том, что она является первым монографическим исследованием, посвященным проблеме расследования налоговых преступлений, основывающимся на изучении уголовных дел. В диссертации на основе критического анализа предшествующих исследований комплексно рассмотрены вопросы уголовно-правовой и криминалистической характеристики налоговых преступлений.

Впервые даются конкретные рекомендации по проверке первичных материалов по фактам нарушения налогового законодательства и возбуждению уголовного дела, проведению отдельных следственных действий, назначению экономических экспертиз и аудиторских проверок.

Ларютина Ирина Анатольевна

«Избежание двойного налогообложения и уклонение от уплаты налогов в международном налоговом праве»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России (2002 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. И. Ш. Киясханов. В диссертации впервые в российской науке изложено мнение о том, что представляет собой международное налоговое

J

682

Приложение

право и каковы особенности его -субъектов, исследованы способы воздействия на отношения, связанные с международным налогообложением, а также различные имеющиеся в настоящее время концепции международного налогообложения, в том числе касающиеся международного двойного налогообложения и международного уклонения от уплаты налогов.

Лощенкова Елена Федоровна

«Правовые аспекты налогообложения иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Институте государства и права РАН (2003 г.).

Научный руководитель — к. ю. н. Р. Ф. Захарова.

Научная новизна диссертации состоит в том, что впервые в отечественной литературе предпринята попытка комплексного и детального изучения особенностей правового регулирования налоговых правоотношений с участием иностранных юридических лиц на территории РФ, практики применения налогового законодательства, сделаны конкретные выводы и даны практические рекомендации.

Михайлова Ольга Ратомовна

«Толкование некоторых норм налогового законодательства как стадия его применения»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. О. Н. Горбунова.

Научная новизна состоит в следующем. В результате исследования различных теорий права (догматического и естественного) и подходов к пределам судебного толкования норм в странах с разными правовыми традициями делается вывод о том, что в рамках демократического правового государства легитимны обе позиции при наличии единой доктрины налогообложения, в рамках положений которой эти толкования осуществляются.

Приложение

683

На основе изучения судебной практики, в том числе зарубежной, автор приходит к заключению, что даже самые совершенные и детализированные нормативные акты нуждаются в толковании при их применении судом. Причем различие в Bbj,-; боре методов и приемов толкования, а также в понимании задач налогообложения, соотношения публичных и частных интересов и прав и свобод личности может привести к диаметрально противоположному толкованию. Снижению судебных ошибок могло бы способствовать принятие единой доктрины налогообложения.

В ходе практических исследований делается вывод о том, что презумпция невиновности налогоплательщика должна быть ограничена понятием его добросовестности. Эта презумпция остается в силе до тех пор, пока не будет доказано, что налогоплательщик действовал недобросовестно.

Наврузов Азер Теймурович

«Финансово-правовое регулирование имущественного налогообложения в Российской Федерации (проблемы, направления совершенствования)»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Н. М. Артемов.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что на основе осмысления

теоретического и практического материала диссертантом предпринята попытка систематизировать отношения в области имущественного налогообложения и указать на необходимость использования имущественного налогообложения в качестве инструмента, призванного сбалансировать публичный государственный интерес и объективный частный интерес налогоплательщиков. Новизна исследования обусловлена также теми существенными изменениями, которые произошли в обществе, экономике и праве и нашли свое живое отражение в становлении и функционировании системы [налоговых платежей в области имущественного налогообложения.

Г

684

Приложение

Нотин Сергей Владимирович

«Судебная практика в системе источников налогового права (на примере ЕС и РФ)»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московском государственном институте международных отношений (Университете) МИД России (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Г. П. Толстопятенко.

Научная новизна диссертации заключается в том, что она является первым в российской правовой науке сравнительным исследованием практики высших судебных органов Российской Федерации и Суда ЕС в области налогов, которое предполагает анализ решений указанных судов, выявление особенностей, закономерностей развития их практики, выявление факторов, которые определяют место судебных решений в системе источников налогового права.

Нелюбин Дмитрий Евгеньевич

«Система налогового контроля в Российской Федерации: теория и практика правового регулирования, актуальные проблемы и направления реформирования»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (2003 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., доцент А. Л. Прозоров.

Настоящая работа преследует две основные цели. Первая цель — сформулировать практические правовые рекомендации, направленные на построение такой системы налогового контроля, функционирование которой должно способствовать созданию запаса бюджетной прочности для снижения общего налогового бремени, которое в свою очередь должно оказать мощнейшее стимулирующее воздействие на развитие экономики. Вторая цель — сформулировать новый теоретический подход для дальнейших финансово-правовых исследований, направленных на совершенствование системы налогового контроля в Российской Федерации.

Приложение

685

Овсянников Сергей Вадимович

«Конституционно-правовые основы налоговых отношений»

12.00.02 — конституционное право; государственное управление; административное право; муниципальное право. ^.^

Диссертация выполнена в Санкт-Петербургском государственном университете (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Л. Б. Ескина.

Научная новизна исследования определяется целью, задачами, постановкой вопросов и комплексным подходом к исследованию конституционно-правовых основ налоговых отношений. Настоящая диссертация является одной из первых работ, в которой налоговые отношения анализируются с позиции конституционного права.

Орлов Михаил Юрьевич

«Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (1996 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., доцент Е. С. Фролов.

Научная новизна диссертации состоит в том, что она представляет собой одно из немногих исследований теоретических проблем налогового права. В итоге проделанной автором работы сформулированы выводы, развивающие отдельные положения теории налогового права, и предложения, направленные на совершенствование законотворческой деятельности в области налогообложения.

Остроумов Андрей Александрович

«Особенности искового производства в арбитражных судах по делам, возникающим из налоговых правоотношений»

12.00.15 — гражданский процесс, арбитражный процесс.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (2002 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Р. Е. Гукасян.

686

Приложение

Научная новизна исследования заключается в том, что впервые проведена работа по выявлению и оценке воздействия материально-правовой специфики дел, возникающих из налоговых правоотношений, на порядок искового производства в арбитражных судах.

Пальцева Ирина Викторовна

«Проблемы методики расследования налоговых преступлений»

12.00.09 — уголовный процесс; криминалистика; теория оперативно-розыскной деятельности.

Диссертация выполнена в Краснодарском юридическом институте МВД России (2000 г.).

Научный руководитель — засл. деятель науки Кубани, д. ю. н., проф. Г. М. Меретуков.

Научная новизна и теоретическая значимость диссертационного исследования. С учетом исторических и социальных аспектов налоговых преступлений автором определено современное состояние и дана характеристика налоговым преступлениям. На основе изученной следственной и судебной практики, действующего уголовного законодательства уточнены уголовно-правовые признаки, значимые для разработки криминалистической характеристики и установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по делам данной категории преступлений. С учетом изложенного в криминалистической науке автор уточнил криминалистическую характеристику, особенности возбуждения уголовных дел и организации первоначального этапа расследования, а также особенности первоначальных следственных действий, характерных для данной категории преступлений.

Переверзева Елена Владимировна

«Законодательство субъектов Федерации как источник налогового права»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в академии права (1998 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф., академик МАН ВШ Н. И. Химичева.

^
,»»

Научная новизна определяется своевременной постановкой проблемы, использованием новых идей и тенденций в области налогового законодательства субъектов Федерации, а также выводами и предложениями, сделанными в ходе исследования и направленными на дальнейшее совершенствование законодательства субъектов Федерации в области налогообложения.

Диссертация представляет собой первое в российской правовой науке комплексное исследование проблем налогового законодательства субъектов Российской Федерации.

Перепелица Мария Александровна

«Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине»

12.00.07 — теория управления; административное право и процесс; финансовое право.

Диссертация выполнена в Национальной юридической академии Украины имени Ярослава Мудрого (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., доцент Н. П. Кучеря-венко.

Научная новизна работы заключается в том, что диссертация является первым в украинской правовой литературе комплексным, обобщенным монографическим исследованием теоретических проблем правового регулирования статуса всех категорий налогоплательщиков в Украине.

Пирихалава Константин Алексеевич

«Выявление и первоначальный этап расследования уклонений от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды»
12.00.09 — уголовный процесс; криминалистика; теория оперативно-розыскной деятельности.
Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (1999 г.).
Научный руководитель — д. ю. н., проф. Е. П. Ищенко.

Приложение

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что практически впервые в криминалистике разработана криминалистическая методика выявления и расследования уклонений от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды. Новизна диссертационного исследования обусловлена также изменениями составов налоговых преступлений в действующем УК РФ, постоянными изменениями, происходящими в налоговом законодательстве РФ.

Поляк Алексей Александрович

«Налогообложение кредитных организаций (практические вопросы)»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (1998 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., доцент Е. С. Фролов.

Научная новизна диссертации состоит в том, что она представляет собой, пожалуй, единственное за последние годы исследование, посвященное вопросам правового регулирования налогообложения кредитных организаций. В итоге проделанной автором работы сформулированы выводы, которые раскрывают концепцию правового регулирования налогообложения кредитных организаций, заложенную в действующем законодательстве, и содержат предложения, направленные на совершенствование действующего законодательства о налогообложении кредитных организаций.

Разгильдиева Маргарита Бяшировна

«Правовое регулирование налогообложения имущества физических лиц»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Саратовской государственной академии права (1998 г.).

Приложение

689

Научный руководитель — д. ю. н., проф., академик МАН ВШ, Н. И. Химичева.

Научная новизна исследования состоит в определенном вкладе автора в развитие теории налогового права. В данной диссертации впервые предпринята попытка на основе системного подхода провести комплексное исследование правовых вопросов установления и взимания совокупности имущественных налогов с физических лиц: земельного, со строений, помещений, слэружений, с владельцев транспортных средств, а также с наследств и дарений.

Рейдель Леонид Бенценович

«Правонарушения в сфере реализации функции налогообложения Российского государства»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Коломенском государственном педагогическом институте (2002 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. А. Г. Пархоменко.

Научная новизна работы определяется самим выбором практически мало исследованной проблемы функции налогообложения Российского государства в современных условиях, подходом к их освещению, а также полученными результатами теоретического и прикладного характера, впервые предпринята попытка комплексного анализа одной из важнейших функций государства — функции налогообложения. Предлагается авторское решение ряда актуальных проблем. В рамках научной специальности диссертационная работа является первым монографическим исследованием функции налогообложения, рассмотрением системы государственных органов, ее осуществляющих.

Саттарова Нурия Альвановна

«Ответственность банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о

налогах и сборах»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Академии налоговой полиции ФСНП России (2001 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. И. И. Кучеров.

690

Приложение

Научная новизна диссертации состоит прежде всего в том, что она является первым монографическим исследованием, посвященным проблеме ответственности банков за нарушение налогового законодательства. Комплексное исследование ответственности банков за нарушение налогового законодательства проведено впервые. В диссертации на основе анализа норм налогового законодательства рассмотрены вопросы характеристики деятельности банков и их ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Проведенное исследование позволило выявить несовершенство ряда норм, регулирующих отношения, возникающие в процессе перечисления и уплаты налогов и предусматривающие ответственность банков за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Сергиенко Роман Алексеевич

«Организация как субъект налогового права»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Воронежском государственном университете (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. М. В. Сенцова (Ка-расева).

Научная новизна диссертации состоит в том, что в ней проводится комплексное исследование организации как субъекта налогового права. В отечественной правовой науке не было работ, специально посвященных данной проблеме. В настоящей диссертации подвергнуты глубокому анализу вопросы понятия и признаков организации — субъекта налогового права, ее на-логово-правового статуса, а также вопросы налоговой ответственности организации.

Новизна данного теоретического исследования выражается также в предложениях и рекомендациях по совершенствованию налогового законодательства.

Сердцев Андрей Николаевич

«Ответственность за нарушения налогового законодательства (современное состояние проблемы)»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Приложение

691

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. С. О. Шохин.

Научная новизна диссертации связана с исследованием отдельных вопросов зарождающейся науки налогового права в России, в должной мере еще не разработанной. Систематизировано действующее налоговое законодательство по вопросу ответственности за налоговые правонарушения, рассмотрены варианты таких важнейших проблем, как создание условий и средств для реализации ответственности налогоплательщиков. Проведена попытка комплексной теоретической разработки общего учения об ответственности за налоговые правонарушения в налоговом праве Российской Федерации. Сформулировано и обосновано определение такой фундаментальной правовой категории, как налоговая ответственность.

Скачков Дикита Геннадьевич

«Действие международных договоров Российской Федерации в области налогообложения иностранных физических и юридических лиц»

12.00.10 — международное право.

Диссертация выполнена в Московской государственной юридической академии (1998 г.).

Научный руководитель — к. ю. н., доцент Л. П. Ануфриева.

В диссертации впервые в отечественной юридической литературе дается анализ правовой природы действующих соглашений об устранении двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией, а также исследованы тенденции мировой практики правового регулирования налогообложения и их учета в законодательстве и правоприменительной сфере Российской Федерации.

Смирникова Юлия Леонтьевна

«Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Российской правовой академии Минюста России (2002 г.).

692

Приложение

Научный руководитель — д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина.

Научная новизна заключается в том, что диссертация представляет собой первое в российской юридической науке комплексное исследование теоретических и прикладных аспектов финансово-правового статуса субъектов РФ. Особое внимание в работе уделено бюджетным, налоговым и кредитным отношениям государственно-территориальных образований.

Смирнов Дмитрий Анатольевич

«Правовые принципы налогообложения имущества в Российской Федерации»

12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право;

валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Диссертация выполнена в Саратовской государственной академии права (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф., академик МАН ВШ, засл. работник высшей школы РФ Н. И. Химичева.

Научная новизна состоит в разработке и обосновании концепции правовых принципов налогообложения имущества. В диссертации предпринята попытка исследования правовых вопросов преломления основных принципов права, а также отраслевых и подотраслевых в принципы, обеспечивающие налогообложение имущества в Российской Федерации.

Соловьев Олег Геннадьевич

«Преступления в сфере налогообложения (ст. 194, 198, 199 УК РФ): проблемы юридической техники и дифференциации ответственности»

12.00.08 — уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право

Диссертация выполнена в Ярославском государственном университете им. П. Г. Демидова (2002 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф., засл. деятель науки РФ Л. Л. Крутиков.

Научная новизна исследования. В науке российского уголовного права осуществлена первая попытка комплексного исследования преступлений, предусмотренных ст. 194, 198 и 199

Приложение

693

УК, с позиции проблем юридической техники и дифференциации ответственности.

Исследование проводилось с учетом последних изменений в налоговом, таможенном, финансовом и ином отраслевых законодательствах, которые в значительной степени повлияли на уголовно-правовую характеристику и особенности применения указанных составов.

Проблемы повышения качества конструирования и эффективности применения норм, осуществляющих уголовно-правовую охрану налоговой и бюджетной системы государства, рассматривались на основе новейших криминологических исследований, вобравших в себя серьезные социально-политические и экономические изменения, происшедшие в России в последние годы.

Стрельников Вадим Валентинович

«Правовой режим пени в налоговом праве»

12.00.14 — административное право; финансовое право; информационное право.

Диссертация выполнена в Воронежском государственном университете (2003 г.).

Научный руководитель — д. ю. н., проф. М. В. Сенцова (Ка-расева).

Научная новизна диссертации состоит в том, что она представляет собой всестороннее исследование пени в налоговом праве. Впервые проанализированы ее развитие, а также функции, юридические факты и механизмы реализации правоотношения по уплате пени. Новизна научно-теоретического подхода к рассмотрению поставленных в диссертации вопросов выражается в круге выделенных проблем и противоречий, в предложенных подходах к их разрешению, а также в полученных результатах.

Сухарчук Ирина Львовна

- «Правовое регулирование налогообложения товаров, перемещаемых через таможенную

границу Российской Федерации» 12.00.12 — финансовое право; бюджетное право; налоговое право; банковское право; валютно-правовое регулирование; правовое регулирование выпуска и обращения ценных бумаг; правовые основы аудиторской деятельности.

Файл скачан с сайта <http://www.for.allstud.ru>
Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!
Если вы скопируете данный файл,
Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.
Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .
Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.
Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

Все авторские права сохраняются за правообладателем.
Если Вы являетесь автором данного документа и хотите дополнить его или изменить, уточнить реквизиты автора или опубликовать другие документы, пожалуйста, свяжитесь с нами по e-mail - мы будем рады услышать ваши пожелания.